UNIVERSIDAD DE MURCIA

Escuela de Doctorado

TESIS DOCTORAL

La tassa sui rifiuti: capacità contributiva e tributi ambientali

La tasa sobre residuos: capacidad contributiva y tributos medioambientales

AUTOR/A Alessia Marano

DIRECTOR/ES Antonio Guidara
Mercedes Navarro Egea

2025

UNIVERSIDAD DE MURCIA Escuela de Doctorado

TESIS DOCTORAL

La tassa sui rifiuti: capacità contributiva e tributi ambientali

La tasa sobre residuos: capacidad contributiva y tributos medioambientales

AUTOR/A Alessia Marano

DIRECTOR/ES Antonio Guidara
Mercedes Navarro Egea

2025

UNIVERSIDAD DE MURCIA

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD DE LA TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TITULO DE DOCTOR/A

Aprobado por la Comisión General de Doctorado el 19 de octubre de 2022.

Yo, Dª. Alessia Marano, habiendo cursado el Programa de Doctorado Programa de Doctorado de la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad de Murcia (EIDUM), como autor/a de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor/a titulada:

La tassa sui rifiuti: capacità contributiva e tributi ambientali/La tasa sobre residuos: capacidad contributiva y tributos medioambientales

y dirigida por:

Dª.: MARIA MERCEDES NAVARRO EGEA D.: ANTONIO GUIDARA D.:

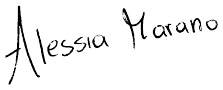
DECLARO QUE:

La tesis es una obra original que no infringe los derechos de propiedad intelectual ni los derechos de propiedad industrial u otros, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, en particular, la Ley de Propiedad Intelectual (R.D. legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, modificado por la Ley 2/2019, de 1 de marzo, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia), en particular, las disposiciones referidas al derecho de cita, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

Del mismo modo, asumo ante la Universidad cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de la autoría o falta de originalidad del contenido de la tesis presentada, en caso de plagio, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

Murcia, a 20 de noviembre de 2024

(firma)



Información básica sobre protección de sus datos personales aportados:	
Responsable	Universidad de Murcia. Avenida teniente Flomesta, 5. Edificio de la Convalecencia. 30003; Murcia. Delegado de Protección de Datos: dpd@um.es
Legitimación	La Universidad de Murcia se encuentra legitimada para el tratamiento de sus datos por ser necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento. art. 6.1.c) del Reglamento General de Protección de Datos
Finalidad	Gestionar su declaración de autoría y originalidad
Destinatarios	No se prevén comunicaciones de datos
Derechos	Los interesados pueden ejercer sus derechos de acceso, rectificación, cancelación, oposición, limitación del tratamiento, olvido y portabilidad a través del procedimiento establecido a tal efecto en el Registro Electrónico o mediante la presentación de la correspondiente solicitud en las Oficinas de Asistencia en Materia de Registro de la Universidad de Murcia

Esta DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD debe ser insertada en la primera página de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor/a.

Indice I
Introduzione V
Resumen VII

CAPITOLO I

LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA: DALL'ORIGINE AI NUOVI INDICI

SEZIONE I

ORIGINI ED INQUADRAMENTO DEL PRINCIPIO

1. Premessa 2
2. Il principio di capacità contributiva fino all'introduzione in Costituzione 4
3. Il principio della capacità contributiva *post* Costituzione: dalla svalutazione della dottrina alla valorizzazione della giurisprudenza 10
4. Capacità contributiva come fondamento e limite dell'attività di imposizione 14
5. Due tesi a confronto: capacità contributiva qualificata e capacità contributiva come mero criterio di riparto 17
   5.1. La capacità contributiva qualificata: limite assoluto 19
   5.2. La capacità contributiva come "mero" criterio di riparto: limite relativo 21
6. La capacità contributiva e il principio di solidarietà 25
7. La capacità contributiva e il principio di uguaglianza 27
8. La lettura bidimensionale dell'art. 53: sintesi di uguaglianza e solidarietà 29
   8.1. Le posizioni della Corte costituzionale 31
9. Il significato della capacità contributiva 35
   9.1. Rapporto con la capacità economica 37
   9.2. Bilanciamento con l'interesse fiscale 38

SEZIONE II

ANALISI E NUOVE LETTURE

10. Premessa 42
11. Ambito oggettivo di operatività della capacità contributiva 42
    11.1. Imposte dirette e indirette 44
        11.1.1. Capacità contributiva e IVA 46
        11.1.2. Capacità contributiva e imposta di registro 49
        11.1.3. Capacità contributiva e imposta di bollo 55
12. La *querelle* sull'applicabilità della capacità contributiva alle tasse 58
13. Tasse e imposte: profili generali 59
14. Tasse e capacità contributiva 64
15. Ambito soggettivo di operatività della capacità contributiva 71
16. Alcune considerazioni sull'effettività e attualità 75
17. Capacità contributiva e finalità extrafiscali (cenni e rinvio) 81
18. Verso nuovi indici di capacità contributiva: il caso IRAP 84
19. La lettura "evolutiva" della capacità contributiva 88
    19.1. i nuovi indici di capacità contributiva 90
    19.2. nello specifico: la tutela dell'ambiente (cenni e rinvio) 96

CAPITOLO II

TRIBUTI E AGEVOLAZIONI FISCALI AMBIENTALI

SEZIONE I

VERSO LA FISCALITÀ AMBIENTALE: LE NUOVE PROSPETTIVE DI UN DIRITTO TRIBUTARIO *GREEN*

1. Premessa 98
2. La nozione "giuridica" di ambiente 100
3. La nozione di ambiente nell'ordinamento costituzionale italiano 104
4. La nozione di ambiente nell'ordinamento europeo 109
   4.1. Il principio di precauzione 117
   4.2. Il principio di prevenzione 119
   4.3. Principio della correzione del danno 120
   4.4. Il principio "chi inquina paga" 121
5. La leva fiscale per la tutela dell'ambiente: dalle agevolazioni fiscali ai tributi ambientali 126
6. I riflessi della transizione ecologica nel diritto tributario 131
7. Gli strumenti preferiti dal legislatore tributario: i crediti di imposta 135
8. Altri possibili strumenti: *The Global Climate Walth tax* 141

SEZIONE II

LE AGEVOLAZIONI FISCALI AMBIENTALI

9. Premessa 144
10. Agevolazioni fiscali in generale 145
11. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di uguaglianza 152
12. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di capacità contributiva 153
13. Agevolazioni fiscali ambientali e principio del "chi inquina paga" 155
14. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di non discriminazione 157
15. Divieto di aiuti di stato 158
16. Aspetti critici delle agevolazioni fiscali ambientali 164
17. (segue): e aspetti positivi. Conclusioni 166

SEZIONE III

I TRIBUTI AMBIENTALI

18. Premessa 169
19. La nozione di tributo ambientale nel diritto comunitario 171
20. Il principio comunitario "chi inquina paga" e i suoi riflessi in materia fiscale 175
21. La nozione di tributo ambientale in campo internazionale 178
22. La nozione di tributo ambientale nell'ordinamento italiano 181
23. Tributi con finalità ambientale 183
24. Tributi ambientali in senso stretto 186
25. Tributi ambientali: tra fini fiscali ed extrafiscali 189
26. La giustificazione dei tributi ambientali: la capacità contributiva 191
27. La capacità contributiva nei tributi ambientali in senso stretto 193
28. La tesi progressista e i nuovi indici di capacità contributiva 198
29. Inconferenze delle critiche sull'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto 200
30. Superamento delle critiche, aspetti positivi e conclusioni 204

31. Tributi ambientali nel diritto interno: tassa o imposta? 215
32. Capacità contributiva in relazione alla tassa ambientale 224
33. Fiscalità ambientale, capacità contributiva e riflessioni conclusive 228

SEZIONE IV

LA DISTRIBUZIONE DELLE COMPETENZE NORMATIVE

34. Premessa 232
35. La competenza dell'Unione europea in materia di imposizione ambientale 233
36. La ripartizione delle competenze tra Stato e regioni: l'ambiente 237
37. La ripartizione delle competenze tra Stato e regioni: la fiscalità 238
38. Le potestà degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale 240
39. La fiscalità ambientale nel federalismo fiscale 243
40. Imposta di soggiorno 246
41. Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili 247
42. Tributo speciale per il deposito in discarica 251

CAPITOLO III

LA TASSA SUI RIFIUTI: "CHI INQUINA PAGA" E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SEZIONE I

ECONOMIA CIRCOLARE E NOZIONE DI RIFIUTO

1. Premessa 255
2. L'economia circolare e gestione dei rifiuti 256
3. Dalla fiscalità lineale alla fiscalità circolare 257
4. La nozione giuridica di rifiuto: da scarto a risorsa 261
   4.1. La nozione di rifiuto nel diritto dell'UE 263
   4.2. La nozione di rifiuto nel diritto interno 265

SEZIONE II

LA TARI: TRIBUTO AMBIENTALE RISPETTOSO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

5. Premessa 267
6. La tassazione sui rifiuti e la nozione "tributaria" di rifiuto 268
7. Attuale quadro normativo della tassazione dei rifiuti in Italia 271
8. Evoluzione delle discipline 273
9. La disciplina della TARI: aspetti essenziali 283
   9.1. Presupposto di fatto 284
   9.2. Soggetto attivo e passivo 288
   9.3. Base imponibile 289
   9.4. Criterio normalizzato 292
   9.5. Criterio quanti-qualificativo 293

9.6. TARI Puntuale (c.d. TARIP) 293
10. Natura giuridica della TARI e della TARIP 295
11. La TARI è un'imposta ambientale 301
12. Segue: i diversi criteri di misurazione del tributo 305
13. TARI e capacità contributiva 307
14. Il regime delle agevolazioni nella TARI alla luce della capacità contributiva 312
14.1. Agevolazioni per la minore capacità inquinante 313
14.2. Agevolazioni per la minore capacità contributiva 316
14.3. Le "ulteriori" agevolazioni 318
15. Conclusioni 319

SEZIONE III

LA TASSAZIONE SUI RIFIUTI IN SPAGNA

16. Premessa 322
17. La fiscalità ambientale in Spagna 323
18. La legislazione spagnola sui rifiuti: dagli antecedenti alla nuova tassa sui rifiuti 324
19. Imposta sul deposito dei rifiuti in discarica: le caratteristiche principali 328
20. Analogie con il tributo speciale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica 332
21. *Tasa local de residuos sólidos urbanos*: le caratteristiche principali 336
22. *Tasa local de residuos urbanos* e capacità contributiva 343
23. Il regime delle agevolazioni nella *tasa local de residuos urbanos* alla luce della capacità contributiva 345
24. *Tasa local de residuos urbanos* come imposta ambientale 346
25. Confronto tra la normativa italiana e spagnola 347

Conclusioni 351
Conclusiones 354
Bibliografia 358

Introduzione

Le sempre maggiori interazioni tra sostenibilità ambientale e diritto, che contraddistinguono i nostri giorni, hanno riguardano e riguardano anche ed inevitabilmente il diritto tributario. Anzi, e a dispetto di quello che in prima battuta può forse pensarsi, se si vogliono favorire comportamenti virtuosi per l'ambiente e penalizzare condotte dannose per lo stesso, il diritto tributario risulta molto efficace. Ciò se solo se ne colgano e se ne sfruttino le potenzialità su entrambi i versanti che lo connotano: le entrate, ovvero i tributi e le spese, ovvero le agevolazioni. E si può parlare, se si vuole, di un "diritto tributario ambientale" ovvero, per usare una formula icastica, di un "diritto tributario green*".*

Naturalmente con questa prospettiva e in funzione di ragionamenti che siano condotti de iure condito e diano risultati efficaci in sede applicativa, non si può non guardare a singoli istituti o fattispecie. Nello specifico la tassa sui rifiuti si presenta come un osservatorio privilegiato. Ciò specie se si considerano le numerose trasformazioni che l'hanno contraddistinta nei suoi circa novant'anni di vita e che si sono intensificate negli ultimi decenni (al punto di farle cambiare finanche il nome per ben cinque volte nell'arco di vent'anni), e se ne tentano comparazioni con ordinamenti vicini che sembrano prenderci a modello. In particolare, ci si riferisce all'ordinamento spagnolo che ha recentemente introdotto una nuova forma di tassazione dei rifiuti che sembra riprodurre quella italiana. Risulta allora interessante studiarne le principali caratteristiche e modalità di applicazione della tassa sui rifiuti, per poi confrontarle con la normativa spagnola, valutando eventuali vantaggi o svantaggi derivanti dalle diverse discipline in materia di gestione dei rifiuti.

Per condurre un'analisi di questo tipo, è fondamentale, in via preliminare, esaminare le basi del diritto tributario, prestando particolare attenzione al principio di capacità contributiva e adottando una prospettiva evolutiva degli indici di ricchezza. Nell'attuale contesto socioeconomico, infatti, non è più possibile limitarsi ai tradizionali parametri di ricchezza. Questi devono evolversi, includendo anche "nuovi indici" che, pur non rientrando nella concezione tradizionale, apportano un valore aggiunto (seppur non convenzionale) a chi li possiede o produce. L'inquinamento, in quest'ottica, può essere considerato un "nuovo indice" di capacità contributiva, poiché incide sulla qualità della vita e dell'ambiente, rappresentando una forma di "ricchezza" negativa che dovrebbe essere presa in considerazione nel sistema tributario per incentivare comportamenti più sostenibili. Questa conclusione diventa premessa per giustificare l'istituzione di tributi ambientali in senso stretto, che siano di derivazione europea.

Ed allora, seguendo un approccio di tipo deduttivo, dal generale (tributi ambientali) al particolare (tassa sui rifiuti), si vuole offrire un'ampia panoramica della tassa sui rifiuti, esaminandone il suo rapporto con il principio di capacità contributiva, specie con riguardo alla disciplina delle agevolazioni fiscali, analizzando, poi, il suo potenziale nel promuovere una gestione sostenibile dei rifiuti e nell'incentivare pratiche virtuose di riduzione e riciclo.

La tesi è realizzata in cotutela con l'Università di Murcia, in Spagna, come risultato di un periodo di studio ivi trascorso. Per questo motivo, ai sensi della clausola numero 10 della convenzione di cotutela nel testo sono presenti alcune sezioni richieste dalla summenzionata convenzione, vale a dire un riassunto in lingua spagnola, chiamato appunto resumen *e le conclusioni redatte in entrambe le lingue, italiana e spagnola.*

Resumen

Las crecientes interacciones entre sostenibilidad ambiental y derecho, que caracterizan nuestros días, han involucrado e inevitablemente siguen involucrando también el derecho tributario. Es más, a pesar de lo que a primera vista podría pensarse, si se quiere fomentar comportamientos virtuosos para el medio ambiente y penalizar conductas dañinas para el mismo, el derecho tributario resulta muy eficaz. Esto, siempre y cuando se aprovechen sus potencialidades los dos aspectos que lo caracterizan: los ingresos fiscales, es decir, los tributos; y los gastos, es decir, las exenciones o incentivos fiscales. Y se puede hablar, si se quiere, de un "derecho tributario ambiental" o, usando una fórmula concisa, de un "derecho tributario verde".

Naturalmente, con esta perspectiva, y en función de razonamientos que se lleven a cabo *de iure condito* y que den resultados eficaces en su aplicación, resulta de interés analizar en profundidad ciertos institutos jurídico-tributarios. En particular, el impuesto sobre los residuos italiano convertido en un observatorio privilegiado, especialmente si se consideran las numerosas transformaciones que ha experimentado a lo largo de sus casi noventa años de vida; transformaciones que se han intensificado en las últimas décadas, hasta el punto de cambiar su nombre hasta cinco veces en un período de veinte años. Además, es igualmente interesante compararlo con sistemas jurídicos cercanos, que no cuentan con una tributación similar, pero parecen tomar como modelo la configuración del tributo italiano.

Para lograr este resultado, no se puede sino partir de los cimientos del derecho tributario, examinando el principio de capacidad contributiva, y adoptando una perspectiva evolutiva de los indicadores de riqueza. En el actual contexto socioeconómico, de hecho, ya no es posible limitarse a los parámetros tradicionales de riqueza. Estos deben evolucionar, incluyendo también "nuevos" indicadores que, aunque no formen parte de la concepción tradicional, aportan un valor añadido (aunque no convencional) a quienes los poseen o producen. La contaminación, en esta perspectiva, puede considerarse un "nuevo indicador" de capacidad contributiva, ya que afecta a la calidad de vida y del medio ambiente, representando una forma de "riqueza" negativa que debería ser tenida en cuenta en el sistema tributario para incentivar comportamientos más sostenibles.

La tesis está realizada en cotutela con la Universidad de Murcia, en España, y como resultado una estancia de investigación realizada en su Facultad de Derecho. Por

este motivo, de acuerdo con lo especificado en la cláusula número 10 del “convenio de cotutela”, en el texto quedan incluidos algunos contenidos requeridos por dicho convenio, concretamente, el resumen y las conclusiones redactadas en dos lenguas, italiana y española.

La tesis es redactada en lengua italiana y, adicionalmente, se añade el resumen, con un mínimo de dos mil palabras, junto con las conclusiones, en lengua española. La defensa de la tesis doctoral se realizará en lengua italiana.

El trabajo se estructura en tres capítulos.

El primer capítulo, que se divide en dos secciones, está íntegramente dedicado a la capacidad contributiva. De hecho, se quiere partir de los cimientos del derecho tributario, ofreciendo una panorámica completa del principio en cuestión, con el objetivo de sentar las bases para interpretaciones innovadoras y evolutivas de la capacidad contributiva que puedan también abarcar el nuevo fenómeno de los tributos ambientales. A través del estudio del art. 53 de la Constitución italiana, se pretende verificar si la contaminación puede considerarse como hecho imponible del tributo y, por lo tanto, si puede ser vista como un indicador autónomo de capacidad económica, superando así la concepción tradicional de los índices de riqueza que se centran únicamente en la renta, el consumo y el tráfico de la riqueza. El objetivo de la investigación es la identificación de nuevos indicadores de capacidad contributiva es necesaria para afrontar los desafíos contemporáneos en un contexto económico en constante evolución.

El segundo capítulo se divide en cuatro secciones, cada una de las cuales aborda un tema independiente. En términos generales, el capítulo se centra en el papel que puede asumir el legislador tributario en el desafío hacia la sostenibilidad ambiental. Entre los instrumentos de política económica a adoptar para la protección del medio ambiente, ha surgido, en el marco de los países económicamente avanzados, la necesidad de crear e introducir herramientas de tributación ambiental como medidas adecuadas para contrarrestar la propagación de los fenómenos de contaminación de los recursos naturales. En las distintas secciones se analizan las medidas fiscales más importantes adoptadas en el ámbito de la "tributación ambiental".

La primera sección examina las medidas recientes adoptadas en el ámbito de la fiscalidad, con un enfoque específico sobre el papel que puede asumir el legislador tributario en el desafío hacia la sostenibilidad ambiental. La evolución seguida en los últimos años se caracteriza por una creciente atención, que refleja una preocupación cada

vez más acentuada, hacia la protección del medio ambiente. Esta tendencia ha orientado y sigue orientando fuertemente las políticas de desarrollo económico, tanto europeas como nacionales, especialmente en el actual período histórico de recuperación económica post-COVID-19. Aunque aún hoy no se puede hablar de "fiscalidad ambiental" como una rama autónoma del derecho tributario, la doctrina está comenzando a sentar sus bases. En efecto, el estudio de los tributos ambientales se aborda en el contexto de una verdadera reforma en sentido ambiental de todo el sistema fiscal, y ello como parte de un desafío aún mayor: la transición ecológica.

Se analiza en la tesis el paso de una economía lineal a una economía circular, en la cual todas las actividades quedan organizadas de tal manera que los desechos de algunos se conviertan en recursos para otros. Esto es, la construcción de un modelo en el que el ciclo de vida, en principio, no tiene fin. Desde este punto de vista, se estudiarán las repercusiones de este fenómeno en el derecho tributario, dado que la adopción del modelo de fiscalidad circular permite apreciar plenamente la dimensión promocional del fisco, generando beneficios para el medio ambiente, gravando producciones contaminantes y promoviendo incentivos para comportamientos ambientalmente virtuosos.

La segunda sección se ocupa de las ayudas fiscales ambientales, con especial atención a su contraposición con los tributos ambientales. Las ayudas representan el primer instrumento tributario utilizado para la protección del medio ambiente. Por lo tanto, se dedicará especial atención al estudio de la ayuda fiscal ambiental, examinando sus virtudes y limitaciones. El instrumento de la ayuda fiscal era (y es) más fácil de aplicar; sin embargo, como se verá, el uso de ayudas fiscales es el enfoque más limitado para avanzar en el camino en el desarrollo de la fiscalidad ambiental.

Se examinará la justificación constitucional de las ayudas fiscales, observando cómo tales ayudas son legítimas en base a la protección de valores constitucionales diferentes a aquellos que justifican la imposición fiscal. Estos instrumentos fiscales se consideran constitucionalmente legítimos solo si la desviación de los principios de igualdad sustantiva y de capacidad contributiva encuentra una justificación racional y adecuada en principios equiordinados, como, por ejemplo, el ambiental.

La tercera sección se ocupa del fenómeno de los tributos ambientales, examinando, en este caso también, sus características, virtudes y críticas. El tributo ambiental (como alternativa a la ayuda fiscal) representa una herramienta más idónea para gestionar las políticas públicas y fiscales en materia ambiental. Se trata de un

instrumento que, sin duda, puede ser más eficaz que las herramientas de ayuda, ya que implica un sacrificio por parte del contribuyente e impacta negativamente en su patrimonio, reduciéndolo de manera coercitiva. Por esta razón, el uso del tributo ambiental ha sido, a lo largo del tiempo, cíclicamente, tanto valorado como minimizado.

Desde el punto de vista estrictamente económico, el tributo ambiental cumple la función de internalizar las externalidades ambientales. La contaminación se considera como una deseconomía externa de los procesos productivos, cuyo coste no se incluye entre los factores que determinan el precio de los bienes y servicios producidos; por lo tanto, la introducción del gravamen tributario sobre la producción cumple la función de incluir entre los costes de producción el coste fiscal relacionado con el uso del medio ambiente (entendido como un valor económicamente relevante).

En interpretaciones anteriores del tributo ambiental, su función económico-ambiental se consideraba ajena al hecho imponible del tributo, asumiendo solo un papel de finalidad extrafiscal y configurándose como un tributo de propósito específico. Aunque la función extrafiscal es una de las formas en que puede operar la fiscalidad ambiental, no puede ser la única vía viable. Mientras, como ocurría en el pasado, el tributo ambiental sea analizado exclusivamente en relación con su función político-social, el bien ambiental seguirá siendo marginal respecto al hecho imponible del tributo. Este enfoque conlleva una protección del medio ambiente debilitada que impide el desarrollo de una fiscalidad ambiental plena, ya que se mantiene confinada dentro de los límites del derecho tributario tradicional.

El objetivo de la investigación es evaluar la validez de esta afirmación, es decir, si la función ambiental en el contexto tributario es relevante "solo" como finalidad extrafiscal o si, por el contrario, existen márgenes —y en qué circunstancias— para integrar la función ambiental en el propio hecho imponible del tributo. En tal caso, la finalidad ambiental no sería únicamente el objetivo al que se destina el tributo, sino que constituiría el hecho imponible y la causa del tributo. Además, se analizará cómo esto se relaciona con el principio de capacidad contributiva.

Una vez reconocida la posibilidad de desarrollar un sistema de medidas fiscales ambientales compatible con el marco normativo constitucional, surge la cuestión de cómo puede repartirse la competencia legislativa dentro del territorio italiano. Esta cuestión se abordará en la última sección, que trata sobre la distribución de las competencias normativas en materia fiscal y ambiental. Siguiendo el orden de la subsidiariedad vertical, la investigación parte de las competencias europeas para llegar a las de los entes

territoriales. La distribución de la competencia normativa en materia de fiscalidad ambiental es objeto de disputa entre diferentes niveles: existe una clara competencia estatal, que se complementa con una creciente competencia regional y local, en línea con el federalismo fiscal. La cuestión adquiere una complejidad particular considerando que la política ambiental es intrínsecamente una política multinivel, que requiere la programación y ejecución de estrategias y acciones complementarias y sinérgicas por parte de los gobiernos supranacionales, estatales, regionales y locales.

El tercer capítulo está íntegramente dedicado a la tributación sobre los residuos, considerada como modelo del principal instrumento de fiscalidad ambiental y, probablemente, como un ejemplo de cómo el legislador italiano, incluso en un contexto histórico en el que el tema ambiental no estaba en el centro del debate político nacional y supranacional, ya había ideado un instrumento plenamente conforme al modelo de los tributos ambientales en sentido estricto. Es uno de los principales instrumentos adoptados por el legislador para garantizar la cobertura de los costes de las actividades de recolección y eliminación de residuos. La investigación parte de la noción jurídica de "residuo", examinada en la primera sección, como indicación preliminar del hecho imponible del tributo TARI.

La segunda sección está dedicada a la TARI, ofreciendo una panorámica clara y detallada de las normas que regulan la tributación de los residuos en Italia y trazando su evolución histórica, poniendo de relieve las características peculiares de la TARI. En este contexto, una retrospectiva histórica ilustrará las diferentes formas de tributación de los residuos que se han sucedido a lo largo del tiempo, destacando las principales características, reformas e innovaciones. A través del análisis de la normativa y de la interpretación dada por la jurisprudencia, se examinarán los principales elementos que definen la naturaleza jurídica de la TARI, con especial atención a su calificación como impuesto ambiental.

Se analizará críticamente la calificación de la TARI como impuesto ambiental, profundizando en los principios "quien contamina paga" y "paga según lo que tiras". Además, se dedicará una atención especial al principio de capacidad contributiva, consagrado por el artículo 53 de la Constitución Italiana; a la luz de las consideraciones realizadas a lo largo de la tesis, se busca ahora examinar el principio de capacidad contributiva en el contexto de la TARI, evaluando si - y, en su caso -, cómo el tributo respeta dicho principio. Por último, se examinarán los mecanismos de ayudas previstos por la normativa vigente, evaluando su adecuación y eficacia en términos de capacidad

contributiva y protección ambiental. Se quiere, en última instancia, analizar las finalidades y el impacto de las medidas de ayuda a la luz de la justicia fiscal y la gestión de residuos.

La tercera sección del tercer capítulo está dedicada al estudio del impuesto sobre los residuos en España. El impuesto sobre los residuos en España, introducido con la ley 7/2022 del 8 de abril de 2022, representa una medida fiscal innovadora destinada a incentivar la economía circular y promover una gestión más sostenible de los residuos. El capítulo II del título VII de la ley, titulado «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», introduce dos nuevos impuestos: uno sobre el embalaje de plástico no reutilizable y otro sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

La innovación de esta ley básica en materia de residuos radica en el hecho de que, por primera vez, el legislador español ha sentido la necesidad de regular de manera uniforme en todo el territorio estatal la gestión de residuos, creando así un impuesto que sea operativo en todas las Comunidades Autónomas y que reemplace a los existentes a nivel regional. Además de esta figura tributaria, y aplicando el principio de "quien contamina paga", la ley incorpora —también por primera vez en una ley— la obligación para los entes locales de disponer de un impuesto o, en su defecto, de una prestación patrimonial de carácter público no tributario, distinta y específica para los servicios que deben proporcionar en relación con los residuos de su competencia.

Estas medidas tributarias están diseñadas con el objetivo de reducir la producción de residuos y mejorar la gestión de aquellos cuya producción no puede ser evitada. El impuesto sobre el depósito de residuos ha sido concebido como una herramienta para desincentivar el uso de vertederos y la incineración, fomentando en su lugar prácticas de reciclaje y reutilización de materiales, animando a los productores, gestores y consumidores a tratar los residuos de manera más sostenible.

Entrando en vigor el 1 de enero de 2023, el impuesto representa una de las más recientes innovaciones fiscales en España y se enmarca en el contexto más amplio de las políticas ambientales europeas destinadas a reducir el impacto ecológico de las actividades humanas. Esto se hace en cumplimiento de las recomendaciones formuladas por la Comisión Europea en el marco del proyecto Early Warning, que busca identificar y proporcionar alertas tempranas sobre el riesgo de incumplimiento de los objetivos de preparación para la reutilización y el reciclaje de residuos urbanos previstos en la Directiva Marco sobre Residuos.

La ley refleja un enfoque integrado hacia la gestión de residuos, buscando responsabilizar a los actores económicos y sociales y estimular una economía circular, donde los residuos son vistos como recursos a recuperar y reutilizar, en lugar de desechos a eliminar.

último término, el trabajo de investigación procederá a una comparación entre el impuesto sobre residuos italiano y el español, con el objetivo de evaluar las diferencias, donde existan, y las similitudes entre los dos sistemas. Este análisis permitirá comprender mejor las peculiaridades de cada modelo y obtener ideas útiles para posibles mejoras en la gestión de residuos en el ámbito europeo.

CAPITOLO I
LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA: DALL'ORIGINE AI NUOVI INDICI

SEZIONE I

ORIGINI ED INQUADRAMENTO DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. Premessa

La contribuzione alle spese pubbliche secondo capacità contributiva, contemplata all'art. 53 Cost.[1], rappresenta un principio fondamentale del diritto tributario.

Il principio ha un doppio volto: da un lato impone al legislatore di collegare il presupposto dei tributi a indicatori di ricchezza, che riflettono la capacità contributiva dei singoli; dall'altro obbliga i cittadini a contribuire alle spese pubbliche in misura proporzionata alla loro capacità economica individuale.

Per tale ragione al principio costituzionale viene riconosciuta una portata bidirezionale nel senso che si rivolge a due destinatari: al legislatore e ai contribuenti. Al legislatore, orientandone la discrezionalità, in quanto questi non può imporre prelievi tributari in assenza di indici di ricchezza, a pena di incostituzionalità della norma (in altre parole le leggi tributarie non possono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva). Al contempo, il principio in esame si rivolge ai contribuenti ("*tutti sono tenuti*[2]"), rappresentando loro la doverosità del prelievo, in omaggio al principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. In effetti, dal dovere di contribuire alle spese pubbliche emerge la necessità che ogni individuo, come membro della collettività, partecipi al sostentamento delle finanze pubbliche, garantendo così il finanziamento statale, essenziale per la sopravvivenza stessa dello Stato. Senonché, per il contribuente, il principio della capacità contributiva rappresenta non solo un dovere, come descritto sopra, ma anche un diritto, poiché nessuno può essere tassato se non in presenza di fatti che esprimono la sua capacità di contribuire.

[1] Ai sensi dell'art. 53, comma 1, Cost. «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*»; per il comma 2 «*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*».
[2] Emerge, in maniera evidente, il carattere della universalità dell'imposizione "tutti sono tenuti".

Il principio della ripartizione alle spese pubbliche secondo capacità contributiva abbraccia tanto una dimensione verticale (Stato – contribuenti) quanto una dimensione orizzontale (contribuenti tra loro).

Secondo l'accezione ormai prevalente, la capacità contributiva può essere definita come l'idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche. L'idoneità o forza economica da intendersi non solo e non tanto nel senso di ricchezza (tradizionalmente intesa); bensì come l'attitudine soggettiva del singolo a concorrere alle spese pubbliche. Invero, il sacrificio economico rappresentato dalla contribuzione alle spese pubbliche deve essere correlato all'attitudine del singolo a poterlo sopportare, ossia ai "mezzi" e alla "forza" economica concretamente manifestata dal soggetto colpito[3].

Questo può essere, in estrema sintesi, l'approdo cui si è giunti a seguito di un lungo – e tormentato – *excursus* storico. Ragion per cui, appare interessante, svolgere una ricognizione delle varie "stagioni" che il principio in esame ha vissuto, dai suoi antecedenti storici fino alla sua costituzionalizzazione.

Nella sezione che segue, si vuole dapprima esaminare lo sviluppo storico che ha condotto all'introduzione del principio di capacità contributiva nella Costituzione italiana, analizzandone l'evoluzione teorica e normativa fino al suo riconoscimento formale. In seguito, verranno esplorate le diverse interpretazioni offerte della dottrina e della giurisprudenza, con particolare attenzione alla valorizzazione e all'applicazione pratica del principio.

Si intende offrire una panoramica completa del principio in esame, inteso, al contempo, fondamento e limite dell'attività impositiva, mettendo a confronto le diverse teorie che la vedono ora come un criterio di riparto, ora come un limite assoluto all'azione del legislatore. Si intende, inoltre, approfondire i legami della capacità

[3] Cfr. G. FALSITTA, "*Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione Repubblicana: schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*" in *L'ordinamento tributario italiano* (diretto da) G. FALSITTA e A. FANTOZZI, 2014, p. 11.

contributiva e altri principi costituzionali, quali il principio di solidarietà e quello di uguaglianza, analizzando la loro sintesi nell'articolo 53 Cost.

2. Il principio di capacità contributiva fino all'introduzione in Costituzione

Muovendo dalle origini l'antecedente storico dell'art. 53 Cost. si individua nell'art. 25 dello Statuto Albertino[4], che, a sua volta, riprende il testo della Costituzione francese del 1814[5]. Tuttavia, gli studiosi[6] individuano le origini del principio in esame in epoche più remote, ed in particolare nella società feudale, quando si iniziò ad elaborare il concetto di giustizia distributiva. Secondo la teoria della giustizia distributiva il mero rapporto di proporzionalità tra la facoltà del soggetto passivo e l'ammontare dell'onere imposto non è di per sé sufficiente, ma è necessario che ai sudditi vengano imposti pesi nel rispetto del principio di uguaglianza e in proporzione delle facoltà di ognuno. Il precursore del principio di capacità contributiva viene da taluno[7] individuato in San Tommaso, il quale elabora una nuova e originale configurazione di *causa formalis* di ogni prescrizione normativa conforme a giustizia (distributiva). San Tommaso sostiene che ogni mezzo ordinato ad un fine deve avere una forma proporzionata a quel fine. L'attenzione si sposta dal fine al mezzo, cioè allo strumento: questo deve rappresentare una struttura adeguata rispetto al fine che intende perseguire. Ciò segna una svolta essenziale nella germinazione del concetto di capacità contributiva come attitudine soggettiva a concorrere alla copertura dei carichi necessari per finanziare opere di interesse generale o, detto altrimenti, di bene comune. In un passo della *Summa theologiae* si legge: «*Le leggi devono essere giuste sia in rapporto al fine, essendo ordinate al bene comune; sia in rapporto all'autore, non eccedendo il potere di chi le emana; sia in rapporto al loro tenore ("forma"), imponendo ai sudditi*

[4] Cfr. art. 25 Statuto Albertino: «*Tutti i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*».

[5] Il testo della Costituzione Francese del 4 giugno del 1814 è reperibile in www. Conseil Constitutionnel del France.com. In particolare, il riferimento è all'art. 2 ove si afferma: «*Ils contribuent indistinctement, dans la proportion de leur fortune, aux charges de l'Etat*» la cui traduzione in italiano è: «(*I francesi) Contribuiscono indiscriminatamente, proporzionalmente al loro patrimonio, alle spese dello Stato*».

[6] Cfr. ad esempio, G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva,* cit., p.762 ss e ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente*, in Riv. dir. trib., 2013, p. 793.

[7] Si rimanda al pensiero di G. FALSITTA, in *Il principio della capacità contributiva,* cit., p. 10 ss e ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico (...),* cit., p. 793ss.

dei pesi in ordine al bene comune secondo eguaglianza di proporzione»[8]. È nel concetto di "eguaglianza di proporzione" che si annida l'ossatura della capacità contributiva.

Tuttavia, la capacità contributiva comincia a delinearsi con l'avvento del costituzionalismo moderno durante l'Illuminismo del XVIII secolo. I filosofi ed economisti inglesi (quali: Hobbes, Locke, Smith, Hume, Stuart Mill) si sono occupati a fondo della teoria dello Stato, dei diritti di libertà e proprietari ed hanno dedicato intensa riflessione al fenomeno dell'imposta intesa sia come strumento di giusta ripartizione dei gravami per coprire le spese pubbliche, sia come limitazione dei diritti di libertà e proprietà. Queste riflessioni sfociano nelle norme fiscali dei *Bill of Rights* degli Stati americani del 1776 e trovano, successivamente, una più perspicua e completa codificazione, con l'emersione del principio di capacità contributiva - sconosciuto ai *bill of rights* - nella Dichiarazione francese del 1789, riguardante i diritti e i doveri fiscali. Si deve, pertanto, alla Dichiarazione francese la prima vera enunciazione in un testo costituzionale, del principio di capacità contributiva, che fa così il suo solenne ingresso in un documento costituzionale dello Stato moderno; l'art. 13 afferma che: «*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés*»[9].

Sicché la Dichiarazione francese del 1789 può considerarsi pioniera della costituzionalizzazione di un principio allora "quasi" ignoto, e la sua vera innovatività risiede nel fatto di aver (già) concepito la capacità contributiva sulla scorta di quella che sarà la lettura più innovativa e più coerente con i principi democratici successivi. Nell'originario testo del 1789 si fa (già) riferimento alla capacità intesa come "*ability*

[8] Cfr. S. THOMAS AQUINATIS, *Summa theologiae*, I-II in *Sancti Thomae Aquinatis Opera omnia iussu*, edita Leonis XIII P.M, v. VI-VII, Romae, 1891-1892 q. 96, a. 3. La traduzione è tratta da G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in Riv. dir. trib., 2013, p. 795. Leggesi in *Summa teologiae: "Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet !ex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune".*

[9] Cfr. Art. 13 Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 26 agosto 1789. La traduzione in italiano è: «*Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità*».

to pay", ossia ad un'abilità di matrice soggettivista del singolo a poter contribuire alle spese pubbliche, intesa, appunto, come idoneità, oggettiva e soggettiva, alla contribuzione. Tale concezione, solo dopo diversi anni rispetto all'introduzione in Costituzione dell'art. 53, verrà compiutamente sposata dalla dottrina tributaria italiana.

È ben possibile che l'idea di fondo sia stata tratta dal filosofo Adam Smith che già nel 1776 enunziava le quattro regole della giusta tassazione: la giustizia, la certezza, la comodità e l'economicità. Smith, in tema di abilità contributiva, affermava che: «*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state*»[10].

Dalla Dichiarazione francese il principio è transitato in alcune Costituzioni di Francia, meritano menzione: la Costituzione del 1791, il cui art. 13 afferma: «*Per il mantenimento della forza pubblica e per le spese dell'amministrazione, una contribuzione comune è indispensabile; essa deve essere egualmente ripartita tra tutti i cittadini in ragione delle loro facoltà*»; la successiva Costituzione del 1793, (detta Costituzione dell'anno I), e riappare nella susseguente Costituzione del 1795, detta dell'anno III, il cui art. 16 stabilisce che la contribuzione è stabilita per l'utilità generale e «*deve essere ripartita tra i contribuenti in ragione delle loro sostanze*»; ed ancora, la Costituzione francese del 6 aprile 1814, il cui art. 15 afferma che: «*L'eguaglianza di proporzione nell'imposta è di diritto. Nessuna imposta può essere stabilita né percepita, se non è stata liberamente consentita dal Corpo legislativo e dal Senato. L'imposta fondiaria non può essere stabilita che per un anno*». Infine, come ultimo e più prossimo antecedente dello Statuto albertino è da rievocare la Costituzione del 14 agosto 1830, i cui artt. 1 e 2 rappresentano il modello cui i redattori degli artt. 24 e 25 dello Statuto si sono ispirati. Il primo di essi statuisce il principio di uguaglianza

[10] Cfr. A. SMITH, *On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth*, in *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londra, 1776 pp. 825-826. La cui traduzione in italiano è: «*I sudditi di ogni Stato devono contribuire al sostentamento del governo, per quanto possibile, in proporzione alle loro rispettive capacità; vale a dire, in proporzione alle entrate di cui godono rispettivamente sotto la protezione dello Stato*».

mentre il secondo afferma che i francesi «*contribuiscono indistintamente, in proporzione dei loro beni, ai carichi dello Stato*»[11].

Non si può negare che le Carte costituzionali di Francia furono d'ispirazione per le Costituzioni di vari Stati europei (Spagna, Belgio, ecc.), compresi quelli italiani preunitari. Tuttavia, come si è detto, il principio di capacità contributiva ha origini ben più antiche rispetto all'opera di Smith, risalendo al giusnaturalismo medievale e, in particolare, al pensiero cristiano di San Tommaso d'Aquino, al quale può essere attribuita la vera paternità della forma primigenia del principio, inteso come limite alla potestà impositiva[12].

Venendo allo Statuto Albertino, questi pur potendo trarre spunto dagli suoi antecedenti storici non contempla espressamente il principio della capacità contributiva; all'art. 25 si statuisce, infatti, che tutti i regnicoli dovevano contribuire ai carichi dello Stato «*nella proporzione dei loro averi*». Tale disposizione fa riferimento tanto all'esistenza di un obbligo di contribuire alle spese pubbliche a carico dei consociati, quanto alla fissazione di un limite al potere impositivo consistente nella proporzionalità degli "averi" (termine quest'ultimo che richiama il concetto di patrimonio del contribuente). Tuttavia, è importante evidenziare che, data la sua natura di Costituzione flessibile, essa può essere modificata o integrata tramite una legge adottata seguendo la procedura ordinaria[13], per cui lo Statuto non poneva alcun limite reale alla potestà del legislatore. Più precisamente, lo Statuto parla di "proporzione", che è un concetto ben distinto rispetto all' "abilità a concorrere". La proporzione evoca una mera ripartizione quantistica degli averi e tiene in considerazione esclusivamente aspetti di natura oggettiva. Pertanto, sarebbe errato affermare che lo Statuto albertino abbia accolto una nozione di capacità contributiva[14].

---

[11] Di ciò si dà ampio conto in G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva,* cit. p.804.
[12] Si rimanda, ancora, a G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva,* cit. p.805.
[13] È usuale nella prassi dei giuristi riferirsi allo Statuto Albertino come una Costituzione flessibile, specie se posta in contrapposizione con la Costituzione Repubblicana del 1948. Lo Statuto Albertino, concesso nel 1848, nulla statuiva circa la procedura per la sua revisione, per questa ragione fu comunemente ritenuto che per modificare il testo originario fosse sufficiente la procedura legislativa ordinaria. Il testo divenne così parte di un ordine costituzionale cedevole e rimodellabile.
[14] Sono state da più parti sottolineate le differenze tra la disposizione contenuta nello Statuto e l'art. 53 Cost., in particolare in riferimento al profilo soggettivo (l'art. 25 parla di "regnicoli" da intendersi come i

Appare piuttosto corretto sostenere che la capacità contributiva, come formula normativa, comparve per la prima volta nell'ordinamento italiano nei lavori preparatori della Costituzione. L'*iter* che condusse all'approvazione dell'art. 53 Cost. fu lungo e travagliato, dovuto ai notevoli contrasti tra le diverse forze politiche. Inizialmente, il testo di Costituzione presentato all'Assemblea costituente dalla Commissione dei 75 non includeva alcun articolo specifico sulla materia tributaria. Come spiegava l'onorevole M. Ruini, la Commissione da lui presieduta non aveva ritenuto necessario introdurre norme speciali sui tributi, poiché tali questioni erano state già affrontate in diversi punti della Costituzione. In realtà, l'enucleazione della capacità contributiva era stata proposta dall'On. Lelio Basso, nel corso della seduta del 16 novembre 1946 della prima sottocommissione della Commissione per la Costituzione, ma la stessa non venne approvata. Anche gli Onn. Aldo Moro e Giuseppe Dossetti, nelle proprie dichiarazioni di voto riconobbero la necessità di introdurre in Costituzione una specifica disposizione riguardante le prestazioni patrimoniali imposte[15].

L'inserimento del principio di capacità contributiva nella Costituzione va interamente ascritto all'Assemblea plenaria, che si occupò dell'argomento nella seduta del 23 maggio 1947, in quella sede, su iniziativa di alcuni costituenti tra cui, gli onorevoli Edgardo Castelli ed Ezio Vanoni, venne riproposto il principio di capacità contributiva come criterio fondante la contribuzione obbligatoria per «*tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello stato*»[16].

Nello svolgimento della discussione, fu proprio l'On. Castelli a riassumere le proposte emerse nel corso dei lavori ed a formulare, d'intesa con gli l'onn. Luigi Meda

---

cittadini, mentre l'art. 53 Cost. estende l'obbligo di contribuzione a "tutti", includendovi, quindi, anche gli stranieri); alla scelta del criterio di riparto dei carichi fiscali (il principio di "proporzionalità" nello Statuto, quello della "progressività" nella Costituzione") e nell'individuazione del parametro in considerazione del quale i soggetti sono tenuti alla contribuzione (rispettivamente "gli averi" e "la capacità contributiva"). Si veda sul punto P. CARETTI, *I diritti fondamentali*, Torino, 2005, p. 468 e P. BORIA, *Art. 53*, in Commentario alla Costituzione, a cura di BIFULCO R. – CELOTTO A. – OLIVETTI M., Torino, 2006, p. 1056. Viceversa, altra parte della dottrina, si veda G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in Riv. dir. trib., 2008, p. 100 ss., cerca di rilevare lo stretto legame esistente tra le due disposizioni.

[15] Cfr. A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, Enciclopedia Treccani - Diritto on line, 2013.

[16] Si rimanda, per ulteriori approfondimenti, ai dibattiti compiuti in seno all'Assemblea costituente, in particolare si vedano quelli tenuti nella seduta del 23 maggio 1947, consultabile in: https://documenti.camera.it/_dati/Costituente/Lavori/Assemblea/sed102/sed102.pdf

e Salvatore Scoca, una proposta conclusiva, in termini esattamente corrispondenti a quelli poi trasfusi nell'art. 53, comma 1. Invero, la formulazione attuale dell'art. 53 Cost. è frutto di un'efficace sintesi operata su vari emendamenti proposti[17].

Dalla lettura della discussione tenutasi nell'Assemblea si evince che la vera preoccupazione dei costituenti non fosse tanto quella di attribuire un *nomen iuris* all'art. 53 Cost.[18] quanto piuttosto quella di attribuire un contenuto alla capacità contributiva. Dalla lettura dei resoconti si desume come il timore dei costituenti, messo particolarmente in luce dall'On. Scoca e ripreso dall'On. Ruini, fosse quello di evitare che l'imposizione colpisse chi possedeva soltanto «*un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita*»[19]. Sul tema delle esenzioni, infatti, si sollevò un grande dibattito: alla fine prevalse la soluzione di coloro che ritenevano di evitare l'inserimento in Costituzione di un'autonoma previsione su questo tema (e non perché non fosse condivisa l'esigenza di preservare da imposizione quelle minime ricchezze), ma perché si ritenne che nel concetto di capacità contributiva fosse già implicito la necessaria esclusione dalla contribuzione nell'ipotesi in cui l'individuo non fosse capace di sostenere le spese per la sua sussistenza. Si disse, infatti, che chi non dispone del minimo indispensabile per vivere (inteso come soddisfazione dei bisogni elementari della vita) non presentasse alcuna attitudine alla contribuzione[20].

Fu così che nel testo definitivo della Costituzione venne inserito l'art. 53[21]. Particolarmente rilevante è collocazione sistematica: il principio di capacità

---

[17] Si rinvia a G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011, p. 175.

[18] Sul punto si veda I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 70, ove si afferma che l'On. Meuccio Ruini, presidente della commissione, nel suo intervento definì la formula capacità contributiva come una "formula tecnicamente preferibile" rispetto alla nozione di "averi", adottata nello Statuto albertino, e a quella di "mezzi", contemplata nella Costituzione della Repubblica di Weimar.

[19] L'espressione è di A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, Enciclopedia Treccani - Diritto on line, 2013 (www.treccani.it).

[20] Di ciò si dà ampio conto in E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 436.

[21] Va altresì ricordato che la scelta del legislatore costituente nella codificazione del principio della capacità contributiva ha rappresentato il definitivo abbandono degli altri criteri elaborati dalla dottrina economico-finanziaria nel periodo compreso tra i due conflitti mondiali per fondare la ripartizione dei carichi pubblici, quali le teorie della corrispettività e del beneficio, che pure hanno ispirato, dopo l'entrata in vigore della nostra Costituzione, isolate correnti del pensiero giuridico-tributario per le quali la capacità contributiva doveva essere identificata nel godimento dei servizi pubblici e che tuttora alimentano l'interesse degli

contributiva venne inserito nella parte I Titolo IV dedicata ai rapporti politici; questo inquadramento rimanda ad un equilibrio tra le posizioni contrapposte dell'individuo e della collettività organizzata, cui lo stesso partecipa.

Il principio di capacità contribuita, come detto, viene collocato tra i diritti e doveri dei cittadini (artt. 48-54 Cost) preceduto dal diritto di voto (art. 48), diritto di associazione (art. 49), diritto di petizione e promozione degli interventi normativi (art. 50), diritto all'accesso alla p.a. (art. 51), dovere di difesa (art. 52) e succeduto dal dovere di fedeltà alla Repubblica (art. 54). Risulta sintomatico come l'art 53 Cost. si trovi esattamente a metà tra i diritti e i doveri del cittadino e ciò denota la sua ambivalenza di essere al contempo un diritto ed un obbligo per l'individuo. La collocazione sistematica del principio in esame rivela un carattere essenziale, il cosiddetto "doppio effetto"[22] dell'art. 53 Cost.[23]: da un lato, questo articolo svolge una chiara funzione protettiva nei confronti del contribuente; dall'altro, impone un dovere contributivo alle spese pubbliche. In dottrina[24] si è osservato che l'inserimento dell'articolo nel Titolo IV, dedicato ai rapporti politici, evidenzia come la capacità contributiva rappresenti, prima di tutto, un criterio ordinatore dei rapporti tra i cittadini e tra questi e lo Stato: un criterio che tutela i diritti dei cittadini ma che, allo stesso tempo, fonda il loro dovere contributivo.

3. Il principio della capacità contributiva *post* Costituzione: dalla svalutazione della dottrina alla valorizzazione della giurisprudenza

È proprio nel momento in cui la capacità contributiva avrebbe dovuto vivere la sua stagione più rigogliosa (essendo – finalmente – inserita nel testo costituzionale) che, invece, se ne comincia a svalutarne la sua portata e funzione. L'esperienza del principio

studiosi della finanza pubblica, attratti dall'idea di poter utilizzare questi criteri come fondamento di un sistema federale di riparto del prelievo fiscale.

[22] Cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; sempre sul doppio effetto dell'art. 53, si veda ID, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI) *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 205; e G. GAFFURI, *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee,* Milano, 2016, p. 94, ed ancora, G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva (postilla all'articolo di Simone Francesco Cociani),* in Riv. dir. trib., 2004, p. 889 ss.

[23] Più specificatamente esaminato nel prosieguo della trattazione.

[24] Il pensiero è di A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.

di capacità contributiva può dirsi, in tal senso, anomala. Invero, inizialmente, ebbero un certo seguito le posizion dottrinali e giurisprudenziali svalutative dell'art. 53 Cost, ritenuta norma meramente programmatica e non immediatamente produttiva di effetti vincolanti rispetto alla concreta delineazione dei profili oggettivi e soggettivi dei tributi.

Specie nella dottrina tributaria[25], il principio in esame è stato oggetto di diverse letture svalutative; si è parlato di "scatola vuota"[26] o di formula tautologica, nel senso che la norma costituzionale fosse priva di significato concreto e suscettibile di essere riempita con qualsiasi contenuto[27]. Di conseguenza, il principio di capacità contributiva è stato definito come un concetto paragiuridico, rilevante più sotto il profilo economico che sotto quello giuridico. È stato, inoltre, detto che avesse carattere meramente programmatico, fungendo da mera direttiva futura per il legislatore e privo di qualsiasi valore vincolante[28]. Secondo la dottrina svalutativa, la disposizione costituzionale avrebbe racchiuso un mero criterio di massima per la ripartizione degli oneri tributari, limitandosi a sancire il principio della generalità e dell'uguaglianza del carico fiscale. La capacità contributiva è stata, così, considerata una scatola vuota, inidonea, per la sua indeterminatezza, a costituire un precetto giuridico. Secondo questa lettura, il compito

---

[25] Tra i tanti, si veda G. BALLADORE PALLIERI, *Diritto Costituzionale*, Milano, 1959, p. 381; A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in Commentario sistematico del diritto tributario, Torino, 1956, p. 75; ID, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p.40, ove si afferma: «*questa enunciazione di un principio di massima già per la sua astrattezza non racchiude una norma obbligatoria e quindi non vale a fissare un requisito essenziale dell'imposta*».

[26] Richiamando le dichiarazioni rese da A.D. GIANNINI nel Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza, Appendice alla Relazione (Interrogatori, Questionari, Monografie), Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, p. 33 (consultabile in www.camera.it), si è scritto che: "*nei lavori preparatori la capacità contributiva venne considerata una sorta di scatola vuota".*

[27] Per approfondimenti si rinvia a G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente*, in Riv. dir. trib., 2013, p. 789. L'Autore dedica un apposito paragrafo della sua opera al "*La preminenza dell'interesse fiscale e la capacità contributiva come "scatola vuota*".

[28] Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 9ª ed., Torino, 2009, p. 69; E. DE MITA, *voce Capacità contributiva*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 454, il quale sottolinea come, almeno inizialmente, l'orientamento della dottrina ha svalutato il principio *de quo*, parlando di una scatola vuota che potrebbe essere riempita di qualsiasi contenuto; o di una formula tautologia: concorrere in base alla capacità di concorrere. Peraltro, avverte G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributari*o, 3ª ed., Torino, 1976, p. 93, che, nonostante la capacità contributiva possa apparire prima *facie* una sorta di "scatola vuota", acquista comunque un suo peso, in quanto essa «*qualifica quella correlazione tra contribuzione e spesa, nel senso che il soggetto può essere tenuto ad adempiere una data prestazione (in genere) pecuniaria, solo in quanto il sorgere di quell'obbligo sia posto in rapporto con un fatto, una circostanza, un accadimento, suscettivo di valutazione economica o come determinante una spesa dell'ente pubblico o la riferibilità della spesa stessa nei riguardi di un soggetto od ancora la rilevanza di quel fatto come indice della possibilità in astratto di quel soggetto di partecipare al riparto del carico di spesa*».

dell'interprete sarebbe semplicemente quello di prendere atto del presupposto così come descritto di volta in volta dal legislatore.

Il principale sostenitore della tesi svalutativa fu Achille Donato Giannini[29], il quale sosteneva che la disposizione fosse priva di rilevanza per due motivi principali: innanzitutto, perché ribadisce un'ovvietà riguardo alla legittimità del prelievo fiscale e al potere del legislatore di imporlo; in secondo luogo, perché ha carattere di norma programmatica, quindi non immediatamente vincolante. Entrambi questi argomenti saranno successivamente confutati dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Tuttavia, le idee di Giannini ebbero un certo seguito nella dottrina[30] del tempo e la influenzarono, tanto da portare, almeno nei primi sessant'anni, a una sottovalutazione del principio di capacità contributiva[31].

Il primo vero tentativo di rivalutazione del concetto di capacità contributiva è ascrivibile a Emilio Giardina[32], la cui opera segna, infatti, una netta inversione di tendenza rispetto alla dottrina affermatasi nel periodo immediatamente successivo all'emanazione della Carta costituzionale. Si evidenzia, in controtendenza rispetto al passato, che l'art. 53 comma 1 Cost. ha una propria efficacia giuridica e al pari di ogni

[29] Detto indirizzo ideologico svalutativo della percettività dell'art. 53 Cost., paragonato alla stregua di una "scatola vuota" priva di alcuna valenza, può essere fatto risalire a A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in AA.VV., *Commentario sistematico della Costituzione italiana*, (diretto da) P. CALAMANDREI e A. LEVI, Firenze, 1950, *passim*, ove l'Autore, affluito all'accademia tributaria dall'avvocatura erariale, coerentemente con le proprie impostazioni osserva come la norma sia meramente programmatica e non immediatamente precettiva, poiché contiene il vincolo della progressività ma non l'impedimento che situazioni di fatto di qualunque tipo, anche economicamente neutrali, possano assurgere a presupposto d'imposta. L'Autore considerava il principio di capacità contributiva un mero enunciato ideologico tanto da non dedicarvi neanche un paragrafo nelle sue "*Istituzioni*".

[30] Tra i seguaci della teoria svalutativa si ricordino: A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952; G. INGROSSO, *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in Arch. fin.,1950; B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 30; L. EINAUDI- F. RAPACI, *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1960, *passim*.

[31] Per comprendere le prime interpretazioni svalutative dell'art. 53 della Costituzione è importante contestualizzarle in un periodo post-costituzionale caratterizzato da una generale tendenza a minimizzare la portata precettiva dell'intera Costituzione. Non si deve, pertanto, interpretare questa svalutazione come una "antipatia" specifica verso l'art. 53, ma piuttosto come parte di una tendenza più ampia a ridurre il peso precettivo di diverse norme costituzionali. Questa tendenza è stata successivamente superata, con il riconoscimento pieno del carattere vincolante della Costituzione e della forza precettiva delle sue norme, incluso l'art. 53.

[32] Cfr. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva,* Milano, 1961.

altra disposizione della Costituzione presenta un concreto contenuto normativo, che delimita, quanto meno negativamente, l'esercizio della potestà impositiva.

L'idea di fondo maturata dalla prima dottrina rivalutativa è nel senso che il principio costituzionale ha la funzione di restringere il campo di discrezionalità del legislatore nella determinazione del tributo, impedendogli di tipizzare come presupposti d'imposta certi comportamenti sociali che di per sé non sono manifestazione di ricchezza o di forza economica.

Il dibattito sulla natura programmatica dell'art. 53 Cost. può ormai considerarsi risolto a favore del riconoscimento del suo carattere precettivo. Sebbene, come detto, vi fossero state numerose pressioni dottrinali in direzione opposta, il passo decisivo fu compiuto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 45 del 4 giugno 1964. La Corte dichiarò che per capacità contributiva si intende «*l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta*»[33], confermando così il carattere precettivo e vincolante dell'art. 53 della Costituzione.

Ed infatti, se in dottrina il merito della riconsiderazione dell'art. 53 Cost. è ascrivibile a Giardina, in giurisprudenza, la vera rivalutazione del principio di capacità contributiva la si deve all'intervento della giurisprudenza costituzionale, che ha cercato di estrapolare dal principio di capacità contributiva criteri utili per valutare la discrezionalità del legislatore riguardo ai fatti che danno origine all'imposta, alla determinazione della base imponibile e alle norme applicative[34].

---

[33] Cfr. Corte Cost., sentenza del 4 giugno 1964 n. 45.

[34] Cfr., ad esempio Corte Cost., sentenza del 16 giugno 1964 n. 45, ove la Corte afferma: «*Se, infatti, per capacità contributiva s'intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e se tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa é collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria, si deve anche ritenere che, quando la legge assuma a presupposto un fatto o una situazione passati - non più esistenti, perciò, al momento in cui essa entra in vigore -, ovvero innovi, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva può risultare spezzato e il precetto costituzionale ("in ragione della capacità contributiva") violato. Può, non risulta necessariamente spezzato: il che vuol dire che il venir meno di questo rapporto non può essere affermato in via generale e in astratto, ma deve essere verificato di volta in volta, in relazione alla singola legge tributaria. Sono questi i motivi per i quali la Corte ha affermato che una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio della capacità contributiva (sentenza n. 9 del 1959), respingendo, con ciò, e la tesi che codesta violazione si verifichi in ogni caso, e l'altra, opposta, che essa non abbia mai luogo»;* ed ancora, Corte

4. Capacità contributiva come fondamento e limite dell'attività di imposizione

Come è stato già detto, la capacità contributiva funge sia da fondamento che da limite al potere di imposizione[35]. Da un lato, è il fondamento perché l'art. 53 della Costituzione riconosce e giustifica il potere impositivo dello Stato, ammettendo implicitamente il prelievo pubblico. Dall'altro lato, essa rappresenta un limite essenziale, dal momento che l'imposizione fiscale è legittima solo se commisurata alla capacità contributiva del contribuente. In altre parole, non può esistere capacità contributiva laddove non vi sia ricchezza. Il senso della capacità contributiva come "limite" si esprime nel senso che la discrezionalità del legislatore ordinario nella scelta dei fatti da sottoporre a tassazione incontra un limite invalicabile nella necessità che l'imposizione venga sempre collegata a fatti indicativi di ricchezza e/o di capacità economica[36].

Di conseguenza, tributi che non si correlino a manifestazioni di capacità economica del contribuente sono da considerarsi incostituzionali per violazione dell'art. 53 Cost.

Collegato al concetto di "limite" al potere impositivo vi è il cosiddetto minimo vitale, ovvero la soglia di ricchezza al di sotto della quale non esiste, né può esistere, attitudine alla contribuzione. Invero, il sacrificio patrimoniale che viene imposto ai consociati deve essere proporzionale alla concreta possibilità del singolo di potersi privare di una parte dei propri averi per metterla a disposizione della comunità, dopo aver soddisfatto i suoi bisogni fondamentali. Un reddito minimo non può in alcun modo essere considerato un indice di capacità contributiva.

Cost. sentenza 12 dicembre 1957 n. 129 nella quale la Corte definì l'art. 53 Cost. come fondamento costituzionale dell'obbligo di concorso alle spese pubbliche.

[35] Così E. DE MITA, *voce Capacità contributiva*, in Digesto Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, vol. II, Torino, 1987 p. 454, sull'art. 53 Cost. afferma che: *«(...) pone il fondamento e il limite dell'attività di imposizione, nel senso che, da una parte, non vi può essere imposizione senza capacità contributiva, dall'altra non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva. Difatti la misura del prelievo è frutto di una valutazione discrezionale del legislatore che sfugge a censure d' incostituzionalità a meno che non sconfini nell'arbitrio e nella irragionevolezza»*.

[36] Cfr. A. GUIDARA, *Solidarietà ed eguaglianza tributaria nel dovere di contribuzione alle spese pubbliche*, in Costituzione, Legalità e aziende, (a cura di) F. LA ROSA, Milano, 2023, p. 305.

Il minimo vitale riporta all'attenzione una concezione soggettivistica della capacità contributiva intesa come effettiva possibilità del contribuente a contribuite nel riparto delle spese pubbliche. Esso, anche se non espressamente disciplinato dalla nostra Carta, deve ritenersi implicitamente incluso nella capacità contributiva[37], anche perché tener conto di un minimo imponibile è essenziale sul piano del collegamento tra capacità contributiva e persona, capacità contributiva e valori costituzionali che fanno sistema con l'art. 53[38].

Il minimo vitale si configura come un riconoscimento della priorità dei valori fondamentali dell'individuo e, in un'ottica più ampia, della sua famiglia. Questo principio si concretizza, ad esempio, attraverso le detrazioni per carichi di famiglia.

L'arduo compito di tradurre il minimo vitale in norma giuridica è stato affidato al legislatore ordinario, il quale vi ha provveduto in maniera parziale ed eterogenea[39].

Sempre nell'ambito dei limiti alla contribuzione si è sostenuto[40] che la necessità di rispettare il minimo imponibile della persona (e della famiglia) deve allagarsi anche alla necessità di non colpire quella parte di reddito che è destinata a spese non rinunciabili per il primato della persona[41].

---

[37] Si veda F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singoli e comunità*, in Diritto tributario e Corte costituzionale, di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 49.

[38] Ignorare tale assunto comporta un *vulnus* gravissimo, soprattutto stante la volontà del Costituente di affermare il primato della persona sullo Stato, partendo proprio dalla persona-contribuente nei rapporti col fisco.

[39] Cfr. A. GUIDARA, *Solidarietà ed eguaglianza tributaria nel dovere di contribuzione alle spese pubbliche*, in Costituzione, Legalità e aziende, a cura di F. LA ROSA, Milano, 2023, p. 307. L'Autore evidenzia come per talune categorie di reddito il legislatore ha introdotto espressamente la soglia del minimo vitale (si pensi, ad esempio, alle soglie prestabilite per la tassazione delle pensioni e i redditi di lavoro dipendente); per altre categorie di reddito, il legislatore ha introdotto forme di detrazioni regressive. Non così, invece, per i tributi indiretti. Nel caso dell'IVA, ad esempio, si constatano aliquote proporzionali che (pur nella diversità) non tengono adeguatamente conto della sottostante capacità contributiva, tranne che per la esenzione di talune spese (quelle ex art.10 DPR 26 ottobre 1972, n. 633), tassativamente indicate e considerate non espressive di capacità contributiva. E se si procede alla sommatoria delle diverse disposizioni di favore a fronte di una assente/minore capacità contributiva emerge un quadro frammentario, nient'affatto soddisfacente.

[40] Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità,* in AA.VV. (a cura di) L. PERRONE e C. BERLIRI *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p.50.

[41] Come, ad esempio, le spese per interventi medici imposti dalla prioritaria tutela della salute, oppure alle spese per dare assistenza alle persone anziane della famiglia (fasce c.d. indisponibili di reddito).

Ed ancora, dalla lettura dell'art. 53 Cost. emergono anche limiti sul piano del *quantum* della pressione tributaria. Questo si evincerebbe dal rapporto tra dovere di solidarietà («*tutti sono tenuti a concorrere*») e il riferimento alle «*spese pubbliche*», ove quest'ultime esigono una connessione tra il dovere di solidarietà e la capacità contributiva. Ciò significa che l'imposizione deve essere funzionale al finanziamento delle spese che siano veramente necessarie e di interesse comune. L'eticità del dovere si desumerebbe dalla necessità delle spese da finanziare. Dunque, dal rapporto tra dovere tributario e spesa pubblica dovrebbe emergere un ulteriore limite rappresentato dalla tassazione dei contribuenti nei limiti in cui la spese pubblica, cui essi concorrono al finanziamento, sia necessaria e corrisponda all'interesse comune.

Ammettere l'esistenza di un limite inferiore da un lato, comporta in via automatica il dover riconoscere, dall'altro, la sussistenza di un limite superiore oltre il quale si intaccherebbe quel reddito minimo[42]. Ed infatti, accanto al limite minimo di tassazione, oltre il quale non v'è capacità contributiva, la tassazione deve contenersi nel suo limite massimo, non potendo sconfinare in forme espropriative. Di conseguenza il prelievo tributario non può che essere illegittimo laddove superi un livello massimo tale da pregiudicare la permanenza di un'economia privata.

Il concetto non è di facile traduzione, tanto che – anche in questo caso – non v'è un espresso riferimento normativo. A ben vedere, dovrebbero essere richiamati l'art. 42 Cost.[43] e l'art. 1 del protocollo addizionale della CEDU[44], che espressamente si occupano di tutela della proprietà, espropriazione ed indennizzo.

---

[42] Per approfondimenti sul limite massimo di tassazione si veda G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in Riv. Dir. Trib., 2008, p. 89 e ss. L'Autore, in particolare, afferma a p. 112: «*ritenere mancate la tutela costituzionale di un "limite massimo", da collocarsi al di sotto del valore dell'intero cespite, si risolve nella implicita e automatica negazione della tutela del "limite minimo", che tutti affermano pacificamente esistente».*

[43] Cfr. Art. 42 Cost: «*La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.*
La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti. La proprietà privata può essere, nei casi previsti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale. La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità».

[44] Cfr. art.1 protocollo addizionale CEDU: «*Protezione della proprietà. Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità*

Il problema del limite massimo alla tassazione si pone essenzialmente per i tributi diretti, quali le imposte sui redditi (ad oggi l'aliquota massima dell'IRPEF è del 45% e della sua legittimità costituzionale non si dubita; in passato non ci si è discostati più di tanto da tale soglia[45]).

Tanto il limite massimo, quanto il limite minimo non trovano espressi (ma talvolta neanche indiretti) addentellati normativi, tuttavia sono aspetti che attengono all'intero sistema tributario, che dovrebbero essere tenuti in considerazione dal legislatore nella creazione di un modello tributario che sia più equo e più giusto.

5. Due tesi a confronto: capacità contributiva qualificata e capacità contributiva come mero criterio di riparto

Una delle questioni che ha fatto e fa tuttora discutere la dottrina tributaristica concerne l'effettiva portata del principio di capacità contributiva. Si discute sulla funzione che l'art. 53 Cost. assolve nell'ordinamento giuridico e, come si vedrà, la risoluzione della questione ha importanti ripercussioni di sistema sulla concreta portata della capacità contributiva.

La *querelle* ha interessato la dottrina tributaria degli ultimi cinquant'anni, o forse di più, e s'è mossa principalmente tra due ricostruzioni dell'art. 53 Cost: la tesi della

---

pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai princìpi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di emanare leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

[45] Nella previgente formulazione del comma 1 dell'art. 11 del T.U.I.R. gli scaglioni di reddito e le relative aliquote erano così articolati: fino a 15.000 euro si prevedeva il 23%; da 15.000 euro a 28.000 euro il 27%;da 28.000 euro a 55.000 euro il 38%; da 55.000 euro a 75.000 euro il 41%; oltre 75.000 euro 43%. A seguito delle modifiche introdotte dalla all'art. 1, comma 1, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 gli scaglioni vengono compressi e le aliquote sono state così modificate: fino a 15.000 euro, si prevede il 23%; da 15.000 euro a 28.000 euro il 25%; da 28.000 euro a 50.000 euro il 35%; e oltre i 50.000 euro il 43%. In definitiva, a seguito della modifica, il primo scaglione di reddito rimane immutato, così come la relativa aliquota, anche il secondo scaglione di reddito rimane immutato, ma la relativa aliquota viene diminuita di due punti percentuali (dal 27% al 25%), il terzo scaglione di reddito viene ridotto nel limite massimo di 50.000 euro e anche la relativa aliquota viene diminuita di tre punti percentuali (dal 38% al 35%), il quarto scaglione e la relativa aliquota vengono soppressi e sostituiti da un nuovo quarto scaglione che ricomprende i redditi oltre i 50.000 euro, ai quali viene applicata l'aliquota del 43%. In estrema sintesi, dunque, se per la fascia di reddito più bassa, fino a 15.000 euro e per quella più alta, oltre i 75.000 euro, l'imposizione non cambia, per le fasce di reddito "medio-basse" il carico impositivo diminuisce, mentre le fasce di reddito "medio-alte" registrano un incremento dell'imposta.

capacità contributiva qualificata e la tesi della capacità contributiva come criterio di riparto[46].

Le ripercussioni dell'adesione alla ricostruzione della capacità contributiva come qualificata o come mero criterio di riparto si ripercuotono anche nella concezione della capacità come limite assoluto o relativo, il che riflette, poi, il legame dell'art. 53 Cost. con l'art. 2 Cost. (principio di solidarietà) o con l'art. 3 Cost. (principio di uguaglianza)[47]. Come è emerso dalle prime ricostruzioni sulla capacità contributiva, la stessa si pone come forma di limitazione al potere del legislatore di imporre tassazione. L'imposta deve confrontarsi sempre con la capacità contributiva, ossia è legittima solo nella misura in cui colpisca l'effettiva capacità contributiva dell'individuo. L'art. 53 Cost. si pone come limite sostanziale[48] al potere di imposizione (oltre che come suo fondamento), nel senso non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva. Difatti, la misura del prelievo è frutto di una valutazione discrezionale del legislatore che sfugge a censure d'incostituzionalità a meno che non sconfini nell'arbitrio e nella irragionevolezza[49].

---

[46] La ricostruzione delle due tesi che si contendono il campo è illustrata in F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, p. 80, ove l'Autore sintetizza le due tesi che si contendono il campo, la prima ricostruzione «*se la capacità contributiva richiesta dall'art. 53 co.1 Cost. per realizzare il concorso alle spese pubbliche, debba essere intesa come una capacità espressa da presupposti che non sono solo economicamente valutabili, ma richiedono anche specifici elementi di patrimonialità nel senso della necessaria identificazione del c.d. indice di potenzialità economica con una ricchezza patrimoniale, liberamente disponibile, appartenente al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. È questa tesi che definisce la capacità contributiva come ability to pay, e cioè identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, tali da consentire l'estinzione dell'obbligazione (pecuniaria) tributaria*». La seconda, invece: *«o se, invece ci sia spazio, nell'interpretazione di tale articolo, per definire la capacità contributiva in un senso diverso, e cioè in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della "giusta imposta" è affidato, conseguentemente, al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 e presupposto dall'art. 53 comma 1 Cost*.»

[47] Si rimanda al capitolo I, sezione I, paragrafi 6 e 7.

[48] Il limite di carattere formale è, invece, rappresentato dall'art. 23 Cost. che, disponendo «*nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge*», introduce per le prestazioni patrimoniali imposte e quindi anche per i tributi che di tali prestazioni fanno parte, il principio di legalità, nella misura della riserva relativa di legge, per cui imposta deve essere prevista dalla legge solo nei suoi elementi fondamentali, potendo gli altri elementi essere rimessi ad una normazione secondaria.

[49] Cfr. E. DE MITA, *op.cit*, p. 454.

Posta l'indiscussa funzione di limite della capacità contributiva, in dottrina si contendono il campo due diverse ricostruzioni[50]. La prima, aderendo alla concezione di capacità contributiva qualificata, individua il principio di capacità contributiva quale limite assoluto alle scelte del legislatore. La seconda, aderendo alla capacità contributiva come mero criterio di riparto, individua il principio di capacità contributiva quale limite relativo alle scelte del legislatore[51].

L'adesione all'una piuttosto che all'altra ha, poi, ripercussioni anche con riguardo alla giustificazione costituzionale della capacità contributiva come espressiva del dovere di solidarietà (art. 2 Cost.) o del principio di uguaglianza (art.3 Cost.).

5.1. La capacità contributiva qualificata: limite assoluto

I sostenitori della tesi della capacità contributiva qualificata[52] ritengono che i tributi siano costituzionalmente legittimi - in quanto rispettosi dell'art. 53 Cost. - solo nella misura in cui presentino un presupposto che esprima una capacità contributiva "qualificata" dalla presenza di elementi suscettibili di valutazione economica (e cioè di: reddito, patrimonio, consumo e trasferimenti), e che manifestino specifici indici di potenzialità economica (forme di ricchezza patrimoniale disponibile). L'ulteriore qualificazione della capacità contribuita è ricavabile proprio dal suo collegamento con i diritti proprietari. In altre parole, il presupposto d'imposta – delineato dal fatto imponibile - viene individuato nei soli dati economici evidenti ed imputabili al

[50] La contrapposizione tra le due tesi è illustrata in G. MELIS, voce enciclopedica *Capacità contributiva (principio di- Aggiornamento VII*, Dig. disc. pubbl., 2017, pp. 106-132.

[51] Tali tesi sono anche strettamente connesse al rapporto tra l'art. 53 Cost. e il diritto di proprietà. Accedendo alla teoria della capacità contributiva come limite assoluto, l'53 Cost. non può comprimere il diritto di proprietà dell'individuo. Conseguentemente, l'imposta non potrebbe mai avere carattere espropriativo o comunque eccessivamente pregiudizievole per il diritto di proprietà. Esisterebbe dunque un limite massimo all'imposizione tributaria, nel senso che una determinata capacità contributiva, anche per effetto del concorso di imposte di diversa natura, non dovrebbe superare una parte del reddito complessivo del soggetto pena una vera e propria natura espropriativa del prelievo. Secondo i sostenitori della capacità contributiva come limite relativo, la proprietà non è un diritto naturale intoccabile che preesiste all'intervento statale, bensì costituisce frutto di un riconoscimento dello Stato, dovendo dunque i diritti di proprietà cedere rispetto agli obiettivi solidaristici dell'ordinamento costituzionale.

[52] L'adesione alla concezione della capacità contributiva qualificata si evince, ad esempio, in G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, Riv. Dir. Trib., 1997, p. 500 ss.; F. MOSCHETTI*, Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in Atti del convegno di studi Pisa del 12 marzo 1999, in All. Il fisco,1999.

contribuente. La reale disponibilità degli occorrenti mezzi economici è presupposto assoluto di ogni contribuzione che voglia conformarsi ai principi costituzionali[53].

Si rammenta, infatti, che l'idoneità soggettiva a pagare il tributo non può mai prescindere dalla disponibilità degli occorrenti mezzi economici[54].

La nozione di capacità contributiva, intesa come capacità economica qualificata, prevede quindi una misurazione della stessa per il tramite del metro della proprietà. La tesi in esame valorizza, attraverso il riferimento alla necessaria esistenza di elementi patrimoniali attivi, il criterio di appartenenza proprietaria e presuppone l'inscindibilità tra la persona del contribuente e i suoi diritti proprietari. Viene, inoltre, valutato positivamente la (forte) limitazione della discrezionalità del legislatore tributario a garanzia della persona del contribuente.

In definitiva, tale ricostruzione comporta, dunque: per un verso, un potenziamento delle garanzie costituzionali del contribuente, con un'accentuata valorizzazione della persona e della proprietà che con essa si dovrebbe identificare; per altro verso, una forte limitazione alla discrezionalità del legislatore tributario. L'interpretazione dell'art. 53 comma 1 Cost. viene giustificata alla luce del dogma della necessità che la tassazione avvenga con riferimento a situazioni ed eventi che presentino elementi patrimoniali e fattori di arricchimento materiale del contribuente, fino al punto di ritenere costituzionalmente illegittime quelle forme di tassazione che trascurano tali elementi. Accedendo a questa ricostruzione la capacità contributiva deve essere intesa come "*ability to pay*" [55], identificandola con la titolarità di situazioni giuridiche

---

[53] Cfr. G. FALSITTA*, Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, Riv. dir. trib., 2013, p.771.

[54] In tal senso di veda G. FALSITTA, Il *doppio concetto di capacità contributiva (postilla all'articolo di Simone Francesco Cociani)*, Riv. dir. trib., 2004, p. 892 ove in nota l'Autore, criticando la ricostruzione di F. Gallo, che invece, sposa la tesi della capacità contributiva come mero criterio di riparto, afferma: «(…) *A titolo di esemplificazione si prenda in esame il primo degli argomenti esposti da Giardina e screditati (immotivatamente) da Gallo, quello lessicale. Appare assai arduo sostenere che l'enunciato "ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione alla propria capacità contributiva" (o, nella enunciazione al plurale: "tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione alla loro capacità contributiva") possa avere un significato diverso da capacità soggettiva di pagare l'imposta. Per ciò capacità di contribuzione altro non può significare che possesso dei mezzi economici necessari per pagare le imposte. Questo è il significato del termine "contribuzione" registrato nel Grande dizionario della lingua italiana diretto da S. BATTAGLIA, Torino, III, 693*».

[55] Cfr. M. AULENTA, *Capacità contributiva ed equilibrio finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022, p.98.

soggettive a carattere patrimoniale. Sono espressivi di capacità contributiva quei fatti o quelle situazioni espressive di una ricchezza (tradizionale) in capo al contribuente, misurabile nel reddito, nel patrimonio e nei consumi. Questi sono considerati gli (unici) indici di capacità contributiva, perché solo da essi si desume – direttamente o indirettamente - la ricchezza dei singoli. Un prelievo può esistere solo laddove vi sia ricchezza, laddove vi sia, cioè, una fonte economica.

I sostenitori di questa tesi propendono, poi, per concepire la capacità contributiva come un limite assoluto[56] della discrezionalità del legislatore. Tale tesi, connessa all'art. 2 Cost., identifica la capacità contributiva con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato, che consentano in sé di estinguere l'obbligazione tributaria.

5.2.Capacità contributiva come "mero" criterio di riparto: limite relativo

Alla tesi della capacità contributiva qualificata si contrappone quella di coloro[57] che interpretano il principio di capacità contributiva come un "mero" criterio di riparto, funzionale alla ripartizione del carico pubblico. Il presupposto d'imposta, delineato dal fatto imponibile, viene individuato in base a scelte di origine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità; siffatte scelte possono anche escludere il riferimento a una

[56] Tra i tanti si veda; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva,* Enc. dir., Agg., III, Milano, 1999, p. 345 ss.; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, Riv. dir. trib., 1997, p. 495 ss; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva (postilla all'articolo di Simone Francesco Cociani),* Riv. dir. trib, 2004, pp. 889-906; ID., *L'imposta confiscatoria*, Riv. dir. trib., 2008, p. 89 ss; L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie Tributaria e Capacità Contributiva*, Milano, 1979, p. 81 ss; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 88 ss; ID, *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) PERRONE e BERLIRI Napoli, 2006, p 25 ss; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 1; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

[57] Questa tesi è fortemente sostenuta da F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2011, p.83 ss. ID, *Ratio e struttura dell'Irap*, Rass. Trib. 1998, pp. 627- 644. ID., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in Diritto tributario e Corte costituzionale, cit., pp. 11-15, ID, *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva,* Giur. Comm., 2002, pp. 131-152; ID, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva,* introduzione al volume *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva* (a cura di L. SALVINI – G. MELIS), 2014, pp. 3-12. Si veda, anche A. FEDELE, *Relazione sull'Irap, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998*, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre-18 dicembre 1997, Roma, 1998, p. 399 ss. Ed ancora, S. F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004, p. 823 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 145 ss., ID., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, pp. 486-534; nonché M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, Rass. trib., 2002, pp. 310-311.

"ricchezza" del contribuente avente contenuto patrimoniale (che è come dire la necessaria titolarità, da parte di questi, di un diritto soggettivo di proprietà)[58].

La tesi identifica la capacità contributiva come mero criterio di riparto e la definisce in un'ottica meramente distributiva. Il soggetto passivo d'imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale. Si affida il raggiungimento dell'obiettivo della giusta imposta al rispetto dei principi di ragionevolezza, coerenza e congruità del sistema tributario, senza porre limiti concreti di altro genere allo stesso legislatore che non siano quelli derivanti dalla misurabilità economica della situazione oggetto dell'imposizione[59].

Definendo la funzione fiscale come una funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si scinde la persona del contribuente dalla sua proprietà e si consente al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi d'imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che realizzano presupposti socialmente rilevanti[60]. Questa ricostruzione muove nell'ottica di equità distributiva e di non identificazione del contribuente con i suoi diritti proprietari, come invece sostengono i fautori della capacità contributiva qualificata.

I sostenitori della tesi in esame muovono *in primis*, dal dato testuale: l'art. 53 comma 1 Cost. non impone, né letteralmente né in via logico-semantica che il contribuente sia scelto dal legislatore solo se dimostra una capacità contributiva "qualificata", ossia se realizza un presupposto che lo arricchisce patrimonialmente. In siffatta prospettiva, evidenziano i promotori della tesi del mero riparto, il contribuente viene ridotto a proprietà e vi sarebbe una immedesimazione della persona nel suo diritto di proprietà. Tale visione sarebbe riduttiva della persona, che invece deve distinguersi

[58] In questo senso si veda F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, Rass. Trib., 2015, p. 779.
[59] Cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni (...)*, cit., p. 777.
[60] Importante è che, come ha ritenuto la Corte costituzionale in alcune pronunce (Corte Cost sent. n. 156 del 2001, Corte Cost sent. n. 11 del 1997, Corte Cost sent. n. 21 del 1996, Corte Cost sent. n. 143 del 1995, Corte Cost sent. n. 315 del 1994, e Corte Cost sent. n. 42 del 1992, Corte Cost sent. n. 373 del 1988, Corte Cost sent. n. 159 del 1985, Corte Cost sent. n. 153 del 1972, Corte Cost sent. n. 16 del 1965), tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, siano scelti graduando il corso delle pubbliche spese in ragione delle diverse posizioni di vantaggio dei singoli consociati, rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino, in definitiva, a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola c.d. del *tertium comparationis*).

dal diritto di proprietà; la persona si immerge nelle relazioni sociali, ed è lecito che essa sia tassata, per autonoma scelta del legislatore «*in relazione a capacità di sprigionare dal suo solo insistere nella società e legate alla soddisfazione delle sue esigenze*[61]».

Quindi, sulla base di questa teoria, la persona può essere assunta dallo Stato a soggetto passivo di imposta in relazione anche a posizioni e/o valori solo socialmente (e non anche patrimonialmente) rilevanti, purché economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria[62]. Tale capacità, soggetta a tassazione, si esprime in situazioni, fatti o atti vantaggiosi, anche estranei al meccanismo del mercato e dello scambio e assumibili, per espressa volontà del legislatore a presupposti d'imposta, con l'unica condizione della misurabilità dell'oggetto imponibile.

Del resto, l'inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua mera identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale dovrebbe giustificare, in via generale e astratta, l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo l'imposta in relazione a indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori socialmente rilevanti, ed espressivi di una capacità differenziata economica valutabile[63].

I sostenitori della tesi della capacità contributiva come criterio di riparto individuano nella capacità contributiva un limite relativo[64] alla discrezionalità del legislatore.

Essi ritengono che siano espressivi di capacità contributiva fatti e situazioni capaci di modificare la posizione del contribuente all'interno dell'ordinamento; dunque,

---

[61] Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, p. 85.
[62] Cfr., ancora, F. GALLO, *op.cit*., p. 92.
[63] Sul punto, sempre, F. GALLO, *op.cit.*, p. 84.
[64] Cfr. A. FEDELE, *Gli incrementi 'nominali' di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva,* Riv.dir.fin.sc.fin, I, 1982, p. 57; ID. *Prime osservazioni in tema di Irap*, Riv. dir. trib., 1998 pp. 453-473; ID. *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 30; ID., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) Perrone-Berliri, Napoli, 2006, p.21; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, Rass. Trib., 1998, p. 630; ID., *L' imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, Giur. Comm., 2002, p. 144; ID., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, Giur. Comm., 2009, p. 559; ID., *Profili critici della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 2010, p. 303; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, Rass. Trib., 2013, p. 499; ID., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, Rass. Trib., 2015, p. 771.

sono soggetti passivi d'imposta anche coloro che realizzano presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile.

I sostenitori della tesi del mero riparto ritengono che non debba necessariamente operare il vincolo del mercato, nel senso che il legislatore non debba per forza scegliere un presupposto-bene che sia scambiabile sul mercato: il legislatore ricava dalle relazioni sociali possibili fatti economicamente rilevanti, con il solo limite del principio di eguaglianza.

In questo senso si conferma che l'art. 53 Cost. avrebbe una funzione di riparto, con il limite di imporre criteri distributivi equi e ragionevoli, che possono essere anche fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevabili e misurabili in denaro, senza che il presupposto contenga necessariamente in sé la disponibilità economica per far fronte all'obbligazione tributaria.

La ricostruzione si distacca quindi dalla tradizionale concezione della capacità contributiva, legata esclusivamente al diritto di proprietà, e apre la strada a letture più "innovative", secondo cui ad essere tassate sono le "nuove forme di capacità contributiva", che vanno oltre i presupposti d'imposta tradizionali[65]. La ripercussione principale dell'adesione a questa tesi (che è poi quella che interessa ai fini della ricerca) è che un siffatto *modus operandi* determina un "alleggerimento" per i tradizionali indici di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo), sui quali graverebbero, altrimenti, le pretese tributarie. Così ragionando v'è spazio per l'individuazione di nuovi indici di capacità contributiva, maggiormente espressivi delle attuali posizioni di vantaggio economicamente misurabili.

Volendo trarre una prima conclusione, si ritiene di voler accogliere positivamente le riflessioni della teoria della capacità contributiva come mero criterio di riparto; nonostante il *nomen iuris* possa sembrare forviante (mero criterio), in realtà la capacità contributiva non viene letta in una visione svalutativa (mero), ma piuttosto,

[65] Sul punto si rimanda a capitolo I, sezione II, par. 19.

viene ad essa conferita un *quid pluris*, consistente della potenzialità economica, suscettibile di autonoma valutazione economica-monetaria.

6. La capacità contributiva e il principio di solidarietà

I sostenitori della teoria della capacità contributiva qualificata, intesa come limite assoluto[66] leggono l'art. 53 Cost. sulla base - prevalentemente - dell'art. 2 Cost. e, quindi, quale dovere di concorrere alle spese pubbliche: un prelievo può esistere solo laddove vi sia ricchezza, laddove vi sia una fonte economica. Il richiamo all'art. 2 assegna alla capacità contributiva un intento solidaristico.

Com'è noto, la solidarietà rappresenta il contenuto di una pluralità di doveri c.d. inderogabili che fanno da contraltare ad una pluralità di diritti c.d. inviolabili; essa viene declinata ad ampio spettro, in chiave politica, economica e sociale e si riempie di contenuti, guardando alle previsioni dei successivi articoli costituzionali e alle declinazioni che poi di esse vengono date in concreto, *in primis* dal legislatore. L'importanza della solidarietà è testimoniata non soltanto dal suo riconoscimento costituzionale tra i principi fondamentali, ma anche dalle affermazioni di inderogabilità e di "coercibilità" dei doveri che la riguardano[67].

I primi studiosi dell'art. 53 Cost. ravvedono un profondo legame con l'art. 2 Cost., escludendo l'art. 3 Cost., dando così rilievo al dovere solidare di concorrere alle spese pubbliche e ribadendo il concetto di solidarietà politica, sociale ed economica. Si affermò, infatti, che: *«l'art. 53 Cost. comma 1 non costituisce l'applicazione e la specificazione dell'art.3 ma semmai dell'art. 2 là dove questo stabilisce che la Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»*[68].

Il contribuente, dunque, in omaggio al principio di solidarietà deve destinare parte del proprio patrimonio al pagamento del tributo, eventualmente previa sua liquidazione in denaro (con il limite, del carattere non espropriativo del tributo).

---

[66] Si rimanda *supra* par. 5.1.
[67] Cfr. A. GUIDARA, *op.cit.,* p. 303.
[68] In tal senso G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione,* Riv. dir. fin. sc. fin., 1964, p. 5.

L’evasione del tributo, in quest’ottica, costituirebbe la più grave lesione della lealtà del dovere inderogabile di solidarietà. Tale vincolo, che è la specifica responsabilità, incombe su ciascun consociato[69].

L’esigenza di solidarietà, in primo luogo, eleva il principio di capacità contributiva a principio di giustizia fiscale e, in secondo luogo, la solidarietà, intesa come cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo, si armonizza con le altre disposizioni costituzionali che mirano alla realizzazione dello stesso bene: l'utilità sociale.

Vengono così in considerazione l'art. 4 comma 2 Cost., che fa riferimento al progresso materiale o spirituale della società e gli artt. 42 e 43 Cost., che fanno riferimento alla funzione sociale della proprietà. Il dovere tributario può ben essere qualificato come dovere di solidarietà economica che contribuisce direttamente al benessere economico della collettività ed indirettamente anche a quello sociale e politico.

La lettura dell’art. 53 Cost. in combinato disposto con l’art. 2 Cost. aiuta l’interprete a risolvere i problemi relativi all'ambito di applicazione (oggettivo e soggettivo) della capacità contributiva[70].

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione viene precisato che non ogni entrata pubblica rientra nel concetto di “concorso alle spese pubbliche”, ma vi rientrano solo quelle entrate che possano qualificarsi come adempimento di un dovere di solidarietà. Non sarebbero, pertanto, comprese nell'art. 53 Cost.: le entrate pecuniarie il cui presupposto consista nella violazione di un dovere giuridico (sanzioni in genere); le entrate che costituiscono specifico corrispettivo di determinate prestazioni o del godimento di beni o di diritti della pubblica amministrazione o di enti pubblici; le entrate tributarie dovute a titolo commutativo (genericamente le tasse, ma anche tributi come il bollo, il registro e le imposte ipotecarie)[71].

[69] Cfr. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, p. 36.
[70] Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*.
[71] In questo senso si esprime E. DE MITA, *op.cit*., p. 454.

Mentre, con riguardo all'ambito soggettivo, va rilevato il collegamento che l'art. 53 pone tra "tutti" (tenuti a concorrere) e la capacità contributiva "loro" propria. Da ciò consegue che sono chiamati a concorrere anche gli stranieri quando abbiano legami durevoli, di carattere economico, con la comunità sociale[72]. Il concetto di capacità contributiva nell'ottica di solidarietà fiscale richiede che il concorso alle spese pubbliche di tutti sia commisurato alla forza economica complessiva di ciascuno.

Posto che queste considerazioni sul legame tra l'art. 53 e 2 Cost. sono condivisibili e pregevoli, il vero limite di questa ricostruzione è legato al fatto che, la capacità contributiva sarebbe collegata unicamente alle imposte, escludendo le tasse. Non a caso il principale strumento per soddisfare l'interesse di "tutti" è essenzialmente il tributo (*lato sensu* inteso). Dunque, il collegamento esclusivo con l'art. 2 può risultare riduttivo nella misura in cui si escludano le tasse dall'intento solidaristico, così rischiando di situarle fuori dalla funzione più lata dei tributi[73].

7. La capacità contributiva e il principio di uguaglianza

La capacità contributiva è stata, poi, letta alla luce dell'art. 3 Cost.

L'art. 3 Cost. è dedicato esclusivamente a principio di uguaglianza e si declina in due diverse e complementari accezioni: l'uguaglianza formale, di cui al primo comma; l'uguaglianza sostanziale, di cui al secondo comma. Lo Stato moderno – espresso dalla nostra Costituzione – impone che l'uguaglianza, che sia allo stesso tempo formale e sostanziale: non si possono avere veri diritti e vera libertà, se non si interviene per garantirli in concreto, ossia non soltanto pretendendo l'adempimento dei doveri, ma anche rimuovendo gli ostacoli che possano pregiudicarne l'esercizio.

L'uguaglianza non attiene soltanto ai diritti, ma riguarda anche i doveri, tra i quali innanzi tutto quelli di inderogabili di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., e più in generale la totalità delle situazioni giuridiche riferibili all'individuo, ed è funzionale al pieno sviluppo della persona umana e all'effettiva partecipazione all'organizzazione politica, economica e sociale, così correlandosi inscindibilmente con le affermazioni

[72] Ancora, si veda F. MOSCHETTI, *op.cit*., p. 79.
[73] Cfr. M. AULENTA, *op.cit*. p. 70.

costituzionali di libertà e solidarietà e con i relativi contenuti. L'art.3 Cost. sancisce la sottoposizione dei cittadini all'ordinamento giuridico, mentre l'art. 53 Cost., rivolgendosi a tutti, precisa in cosa consista la parità di trattamento in chiave tributaria, limitando la discrezionalità del legislatore quando stabilisca detta parità.

L'art. 53 Cost. deve essere letto alla luce del principio di uguaglianza, anzi, in dottrina, s'è detto che: «*il principio dettato dal primo comma dell'art. 53 Cost. non rappresenta una semplice riformulazione, in chiave tributaria, del principio di cui all'art.3 ma lo integra e lo supera, traducendosi in una nozione provvista di specifica e autonoma funzionalità*»[74].

Nel diritto tributario s'impone una necessaria parità di trattamento che riguarda sia il rapporto tra i contribuenti sia il rapporto tra regimi impositivi differenti, e dunque l'eventuale differenziazione deve essere retta da una ragionevole giustificazione[75]. Le situazioni di squilibrio fra i vari consociati, infatti, possono anche derivare dal fatto che un soggetto ha poteri, diritti e capacità diverse rispetto ad un altro.

I sostenitori della lettura dell'art. 53 alla luce dell'art. 3 della Costituzione sono anche quelli che vedono la capacità contributiva come un criterio di ripartizione e la considerano un limite relativo per le scelte del legislatore. Questo spiega perché, nel rapporto tra i contribuenti, l'imposta viene vista come una forma di redistribuzione e perché c'è un interesse affinché tutti i contribuenti adempiamo agli obblighi fiscali. Non è possibile chiedere a un singolo di compensare il mancato pagamento da parte degli altri: l'art. 53 della Costituzione stabilisce infatti che tutti sono tenuti a contribuire.

Tuttavia, l'art. 53 non può essere inteso come una mera duplicazione dell'art. 3 Cost. (altrimenti si cadrebbe nel rischio di letture svalutative della capacità contributiva), l'art. 3 serve ad arricchire il contenuto di una norma già pienamente precettiva ed autonoma. Difatti, dall'espressa formulazione nella Costituzione del principio di capacità contributiva discende in modo chiaro la valenza autonoma di tale

[74] Così I. MANZONI, *Il principio (...),* cit., p. 20.
[75] Cfr. M. AULENTA, *Capacità contributiva (...)*, cit., p. 101.

criterio e di conseguenza la non riconducibilità di quest'ultimo ad una mera specificazione del principio di eguaglianza.

8. La lettura bidimensionale dell'art. 53: sintesi di uguaglianza e solidarietà

Una lettura monodimensionale dell'art. 53 Cost, orientata esclusivamente alla luce del principio di solidarietà (art.2 Cost.), o esclusivamente alla luce del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) è, oltre che riduttiva, inesatta.

Piuttosto, il principio di capacità contributiva deve essere letto in un «*legame osmotico tra artt. 2 e 3 Cost.: la Repubblica, da un lato richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, e, dall'altro, proclamandone la pari dignità ed eguaglianza, riconosce e garantisce i diritti inviolabili delle persone e ne promuove lo sviluppo*»[76].

Del resto, i diritti di libertà, il principio solidaristico e quello di eguaglianza sono tra loro strettamente correlati, anche grazie a quel valore che ne è la base fondante, ossia la dignità umana[77], valore da cui non si può prescindere nella costituzione dello Stato moderno.

La pari dignità dell'art. 3 Cost. esprime un rafforzamento della simmetria esistente tra diritti inviolabili e doveri inderogabili sancita dall'art. 2 Cost., per cui, anche nel diritto tributario, l'interprete, alla luce della tutela dell'uomo e della sua pari dignità, deve sforzarsi a ricostruire i principi fondamentali – quali principalmente quello della capacità contributiva – nella doppia misura di solidarietà e uguaglianza. Il principio di eguaglianza, pertanto, trova nella solidarietà il suo "specchio" sostanziale: sono i principi costituzionali letti alla luce dell'art. 2 che danno corpo all'eguaglianza, obbligando, da una parte, a trattare in modo eguale situazioni eguali e, dall'altra, legittimando trattamenti differenziati a petto di situazioni solo apparentemente identiche[78].

---

[76] Cfr. M. AULENTA, *op. cit*., p. 70.
[77] Cfr. G. ROLLA, *Dignità,* in *Diritti umani. Cultura dei diritti e dignità della persona nell'epoca della globalizzazione*, Diz. di M. FLORES, Torino, 2007, p. 305.
[78] Così A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, Enciclopedia Treccani - Diritto on line, 2013.

Allora, si può affermare che l'art. 53 Cost. è una efficace sintesi dei due principi, di solidarietà e uguaglianza. Del resto, sono ben evidenti, entrambe le "anime" del principio di capacità contributiva, con la peculiarità che l'una non può vivere senza l'altra, rappresento un inscindibile connubio.

L'anima solidaristica è evidente in alcune espressioni del testo costituzionale, ed in particolare: nel riferimento a "tutti", giacché si contribuisce alle spese pubbliche per il semplice fatto di appartenere ad una comunità e nel riferimento alla "loro capacità contributiva", in quanto si contribuisce in relazione a quanto si può. Ed ancora, si può cogliere l'anima solidaristica, dall'enunciazione in chiave passiva del principio espresso dal comma 1, ossia il riferimento al dovere di contribuzione (piuttosto che in chiave attiva, come pure la Costituzione avrebbe potuto dire, riferendosi cioè alle pretese tributarie delle parti pubbliche e/o all'interesse fiscale ad esse sotteso).

Negli stessi elementi ora citati si annida anche l'anima egalitaria: per un verso, si fa ricadere su "tutti" il dovere di contribuzione; per altro verso, la "loro capacità contributiva" rappresenta la misura del sacrificio chiesto a tutti, che appunto deve essere uguale. Ed ancora: nell'individuazione del dovere di contribuzione "alle spese pubbliche" si annida il limite alle pretese pubbliche, poiché *in primis* si vogliono arginare possibili arbitri del legislatore, *in secundis* si impone uno scopo cui la contribuzione deve essere diretta. E da ultimo, anche nella specificazione della progressività si annida una proiezione dell'uguaglianza sostanziale, in quanto un'imposta proporzionale anziché progressiva finisce col mantenere, e probabilmente aggravare, le situazioni di disuguaglianza iniziale[79].

In conclusione, per comprendere il rapporto tra solidarietà, eguaglianza e capacità contributiva risulta efficace richiamare le parole di un Autore che sul punto afferma: «*utilizzando un'espressione immaginifica, il principio di solidarietà e quello di eguaglianza si assumono come una costellazione radiante, la quale, per il "naturale" intreccio delle norme costituzionali, ritrae dal principio della capacità contributiva*

[79] Le due anime sono illustrata in A. GUIDARA, *Solidarietà ed eguaglianza tributaria nel dovere di contribuzione alle spese pubbliche*, cit. p. 305.

l'impronta economica alla quale poter saldare redistribuzione della ricchezza e ripartizione dei carichi pubblici (...)[80]».

8.1.Le posizioni della Corte costituzionale

I diversi orientamenti dottrinali[81] che dividono la dottrina tributaristica hanno trovato un'eco nella giurisprudenza costituzionale[82].

La Corte costituzionale sul tema ha assunto posizioni oscillanti. Si è assistito, tuttavia, ad un progressivo spostamento dalla tesi della capacità contributiva come limite "assoluto" a favore della tesi della capacità contributiva come limite "relativo".

In un primo momento, il limite assoluto è stato riferito alle disponibilità economiche/ patrimoniali da destinare al pagamento dei tributi (si veda a tal proposito la sentenza della Corte costituzionale del 10 luglio 1968 n. 97 sul minimo vitale). Successivamente, il limite assoluto è stato trovato nella forza economica che il soggetto o il presupposto deve possedere per giustificare il concorso. La Corte ha affermato la necessità che siano compresi fatti indicativi di una forza economica nel presupposto della tassazione [83]. Difatti, sono state ritenute strettamente dipendenti dal principio di

---

[80] La citazione è di A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, diritto online, enciclopedia Treccani, Diritto tributario, 2013, il passo poi prosegue giustificando attenzionando le agevolazioni fiscali: *«(...) agevolazioni ed esenzioni in tanto si giustificano in quanto ad esse corrisponda un interesse di pari grado suscettibile di irradiare, a sua volta e con la stessa intensità dell'art. 53, quella costellazione».*

[81] Riassumendoli, si contrappongono sostanzialmente due orientamenti: il primo secondo cui la capacità contributiva deve intendersi "qualificata", ove la qualificazione è rappresentata da elementi patrimoniali del contribuente e su questi che il legislatore può imporre tassazione. Questa lettura, ritiene che la capacità contributiva rappresenti un "limite" assoluto per il legislatore, ed inoltre, legge l'art. 53 Cost. alla luce del principio di solidarietà. Sulla sponda opposta, v'è chi, invece legge l'art. 53 Cost. come un criterio di mero riparto delle spese pubblica, lasciando spazio all'ingresso di "nuovi indici di capacità contributiva" tassabili, purché nel rispetto della ragionevolezza ed uguaglianza. I sostenitori di questa tesi leggono l'art. 53 Cost. alla luce del principio di uguaglianza e considerano un limite relativo per le scelte del legislatore.

[82] La Corte costituzionale nell'elaborazione della nozione di capacità contributiva, come espressione di forza e potenzialità economica, ha sancito il seguente principio di diritto: «*il principio dell'art.53 risponde all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente indicatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta*». Massima richiamata in: Corte Cost. sent., del 16 luglio 1964 n. 45; Corte Cost. sent., del 31 marzo 1965 n. 13; Corte Cost. sent., del 6 luglio 1966 n. 89; Corte Cost. sent., del 10 luglio 1968 n.97; Corte Cost. sent., del 5 febbraio 1996 n. 21; Corte Cost. sent., del 21 maggio 2011 n. 156

[83] Cfr. Corte Cost. sentenza del 26 giugno 1973 n. 131, ove la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'imposizione della propaganda ideologica effettuata a mezzo di veicoli senza intermediazione di soggetti terzi (esporre un cartello, distribuire volantini) e senza fine di lucro, in quanto non correlata ad alcuna manifestazione di reddito o di spesa che giustifichi l'imposizione. La Corte in

capacità contributiva tutte le misure che consentono di tenere conto della situazione personale e familiare del contribuente. La capacità contributiva, quindi, è stata considerata un attributo del soggetto e non del solo bene economico (che prescinde dalla persona).

La Corte delle sue prime battute (e orientativamente fino agli inizi degli anni Ottanta) ha sottolineato il profilo soggettivo e personale del principio di capacità contributiva: nel senso di idoneità soggettiva a sopportare l'obbligazione di imposta[84]: ogni prelievo deve avere causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva[85] all'obbligazione tributaria. Si accede alla ricostruzione della capacità contributiva come una qualità soggettiva. Di conseguenza, il presupposto dovrebbe contenere elementi di patrimonialità che siano riferibili al soggetto, nel senso di una piena identificazione del patrimonio del contribuente con gli indici di potenzialità economica tassabili. Questa ricostruzione si pone in piena armonia con l'orientamento dottrinale della capacità contributiva qualificata.

---

motivazione così afferma: «*Nella specie la norma denunciata colpisce anche quelle forme di propaganda meramente ideologica effettuata, senza fini di lucro, a cura diretta dell'interessato, come l'esporre un cartello, o il distribuire personalmente manifestini, nelle quali non è dato ravvisare alcuna manifestazione di reddito o di spesa che giustifichi l'imposizione stessa. Sussiste pertanto il prospettato contrasto con gli artt. 21 e 53, primo comma, della Costituzione»*.

[84] Cfr. Corte cost., sentenza del 10 luglio 1968 n. 97: «*In altri termini, come è stato affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, la capacità contributiva costituisce presupposto di legittima imposizione e, solo ove sia presente, diventa metro di determinazione della quantità di imposta dovuta. Da ciò deriva che essa non coincide affatto con la percezione di un qualsiasi reddito e che vi é soggezione all'imposizione solo quando sussista una disponibilità di mezzi economici che consenta di farvi fronte. Di tal che l'esenzione dall'imposta complementare dei soggetti che godano di un reddito minimo appare pienamente legittima, collegata come essa è ad una razionale presunzione del difetto di una qualsiasi capacità contributiva. Deve anzi affermarsi che, oltre che legittima, essa è addirittura doverosa, perché il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può non esentare dall'imposizione quei soggetti che percepiscano redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l'imporre un obbligo di imposta anche là dove una capacità contributiva è inesistente*».

[85] Cfr. Corte cost., sentenza del 18 maggio 1972 n. 91, ove la Corte afferma: «*Va, poi, considerato che, giusta giurisprudenza (sentenze n. 45 del 1964; nn. 16 e 50 del 1965; n. 89 del 1966; n. 97 del 1968 per "capacità contributiva" ai sensi dell'art. 53 deve intendersi l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata e determinabile quantitativamente in base a detto presupposto».*

Progressivamente la Corte ha elaborato una nozione di capacità contributiva riferita non soltanto all'esigenza che ciascun presupposto sia espressivo di potenzialità economica, ma anche che vi fosse una differenziazione dei contribuenti e dei tributi fra loro. Verso la metà degli anni Ottanta ha iniziato ad avanzare nella giurisprudenza della Corte un profilo più oggettivo, secondo cui il presupposto d'imposta deve essere inteso come qualsiasi fatto che esprima forza economica in sé (per cui, anche l'idoneità alla contribuzione del soggetto tassato può essere uno dei possibili indici di forza economica).

In tal senso, il concorso alle spese pubbliche assume vesti non più e non solo di limite o di garanzia per il cittadino, bensì diventa un criterio di ripartizione razionale dell'onere fiscale, con una sostanziale riconduzione del principio di capacità contributiva al principio di eguaglianza e la rivalutazione della ragionevolezza del legislatore, intesa come razionalità, coerenza, non contraddittorietà delle sue scelte[86].

[86] Così Corte Cost., sentenza del 31 marzo 1988 in tema di diritti doganali, in cui la Corte afferma: *«Invero, la capacità contributiva consiste, com'è noto, nell'idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione e collegata. Quando tale presupposto sussista e sia, come nella specie, non irragionevolmente definito dal legislatore, l'imposizione della prestazione tributaria è certamente legittima, e gli accadimenti successivi non sono idonei, salvo diversa disposizione di legge, ad escludere la sussistenza dell'indicato presupposto. Conseguentemente risulta del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata, restando inalterato, per quanto si è detto, il rapporto tributario. Devesi in conclusione ritenere che, sotto entrambi i profili dedotti, la proposta questione non è fondata»*; ed ancora Corte Cost., sentenza del 15 marzo 1993 n. 164 sulla legittimità del criterio dei cavalli fiscali come indice rivelatore del bene colpito nel bollo auto, afferma che: «*L'invocato precetto costituzionale di cui si denuncia la violazione non è in diretto rapporto con la natura della tassa di cui trattasi, che colpisce la proprietà o il possesso dell'autoveicolo in sé e non quale indice rivelatore di ricchezza in quanto determina, invece, la capacità contributiva alla quale a sua volta è collegata l'obbligazione di imposta e la relativa prestazione*»; si veda ancora Corte Cost., sentenza del 13 febbraio 1995 n. 43, ove in tema di prelievo del sei per mille sui depositi bancari alla data del 9 luglio 1992, la Corte afferma che la capacità contributiva si risolve: «*in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza secondo una valutazione riservata al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo dell'arbitrarietà ed irrazionalità*»; e poi, Corte Cost., sentenza del 5 febbraio 1996 n. 21, in tema di ISI, ove si legge che: «*resta affidata alla discrezionalità del legislatore l'individuazione delle situazioni espressive della idoneità dei singoli cittadini all'obbligazione d'imposta, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della non arbitrarietà e non irrazionalità*»; Cort. Cost., sentenza del 21 maggio 2001 n. 156 e Corte Cost., ordinanza del 10 aprile 2002, n. 103 in tema di IRAP, di cui era stata posta in dubbio la legittimità costituzionale, in quanto l'imposta avrebbe assoggettato «*il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito in caso in cui l'ammontare di retribuzioni e di interessi passivi sia uguale o superiore al valore della produzione netta*»: in tal caso, la Corte ha affermato che: «*rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità*

Per questa impostazione l'art. 53 Cost. non costituisce un valore da tutelare in senso assoluto, com'è per le norme di garanzia in senso proprio ma piuttosto una finalità, una funzione: quella della razionale ripartizione tra i consociati dei carichi pubblici che giustifica sotto questo profili il sindacato della congruità della disciplina dettata dal legislatore ordinario[87].

Si deve dunque alla Corte costituzionale un avanzamento nell'elaborazione di un modello di capacità contributiva che sia ispirato a criteri di ragionevolezza ed uguaglianza nella ripartizione del carico fiscale. Ed ancora, sempre la Corte costituzionale offre interessanti riflessioni sulla lettura "non monodimensionale" dell'art. 53 Cost. affermando che il principio di capacità contributiva è espressione al contempo di solidarietà ed uguaglianza: «*Ai sensi dell'art. 53 Cost., infatti, la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963). Vero è che questa Corte ha ripetutamente rimarcato che "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria"; piuttosto essa esige "un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale" (artt. 2 e 3 della Costituzione)*[88]».

Rimane, in ogni caso, la funzione di garanzia rispetto alla discrezionalità del legislatore e il criterio di riparto progressivamente individuato abbraccia sia le categorie

del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale».

[87] Cfr. A FANTOZZI, *op.cit.,* p. 11.

[88] Si veda Corte Cost., sent. del 11 febbraio 2015 n. 10, e in termini analoghi: Corte Cost., ord., del 24 luglio 2000 n. 341 e Corte Cost., sent. del 11 ottobre 2012 n. 223.

tradizionali di tributi (patrimonio, reddito, consumi e trasferimenti) che quelle che assumono come presupposti attività e capacità individuali fino ad includere le facoltà di sfruttare nel proprio interesse beni di godimento pubblico o di limitare o sottrare la correlativa facoltà di godimento degli altri consociati (il riferimenti è ai tributi ambientali)[89].

9. Il significato della capacità contributiva

Occorre, a questo punto dell'analisi, fissare alcuni punti fermi sul significato di capacità contributiva. Essa si compone di due voci: "capacità"[90] unito all'aggettivo "contributiva"[91].

Il concetto di "capacità contributiva" ex art. 53 Cost., quale idoneità a sostenere il peso dell'imposta, è stata concepita come criterio di giustizia che guarda non a quanto il soggetto ha ricevuto, ma a quanto può dare.

La qualificazione della capacità come "contributiva" attribuisce al concetto giuridico un'inevitabile connotazione soggettiva.

Nel caso *de quo*, ci si riferisce al contribuire alle spese pubbliche. Per contribuire alle spese pubbliche, infatti, non ci si può limitare alla capacità economica, ma occorre

---

[89] Cfr. A. FANTOZZI, *op.cit.,* p.12.

[90] Capacità, deriva dal latino *"capacĭtas"* e significa *"idoneità, abilità, attitudine che una o più persone hanno di intendere o di fare qualche cosa, di svolgere una funzione, di riuscire nella realizzazione di un compito*". Il senso che il costituente ha voluto attribuire con il termine capacità è quello secondo cui «*l'attitudine alla contribuzione – sinonimo della capacità contributiva – designa sinteticamente quegli eventi e quelle condizioni che manifestano la possibilità di far fronte al pagamento dei tributi*». La capacità viene intesa, dunque, come sinonimo di "attitudine". Trattasi di un'attitudine della persona (e non di una collettività), da qui lo stretto legame tra "capacità" e la sfera personalistica della capacità contributiva. Non si parla infatti di idoneità astratta, normale, indistinta di un gruppo, di una categoria, ma della specifica capacità di ciascuno. Del resto, in ogni settore del diritto il concetto di "capacità" indica un'attitudine effettiva, esistente in concreto, da valutare con serietà e rigore in tutta la portata dei doveri e diritti del cittadino. Si pensi alla "capacità giuridica" ex art.1 c.c. che consiste nell'attitudine alla titolarità di diritti ed obblighi, alla "capacità naturale", cioè all'attitudine del soggetto capace di intendere e di volere; alla "capacità d'agire" ex art. 2 c.c. che è l'attitudine del soggetto a compiere atti giuridici finalizzati ad acquistare o ad esercitare i propri diritti e ad assumere obblighi; alla "capacità a stare in giudizio" ex art. 75 c.p.c. che consiste nell'idoneità a proporre e a ricevere validamente la domanda e a compiere gli atti del processo; ma ancora nel campo penalistico alla "capacità a delinquere" ex art. 133 c.p. ove s'intende l'attitudine, l'inclinazione, la tendenza di una persona a commettere fatti in contrasto con la legge penale, quindi, in sostanza, l'attitudine verso la criminalità.

[91] Contributiva è aggettivo del verbo contribuire che deriva dal latino *contribuĕre* derivato di *tribuĕre,* attribuire, significa prendere parte attiva, collaborare, dare un proprio contribuito economico, concorrere al fine di produrre un determinato effetto.

guardare anche ad aspetti della dimensione individuale, familiare, economica, sociale dell'individuo: l'attitudine dei singoli alla contribuzione dipende, infatti, da una pluralità di fattori che non sono legati o non sono necessariamente legati alla capacità economica dello stesso[92]. La capacità contributiva a parità di condizioni deve tener conto di elementi soggettivi quali: la composizione del nucleo familiare e gli eventuali familiari a carico, spese sostenute (quali il mutuo/canone di locazione dell'abitazione, la salute, l'istruzione, lo sport, varie erogazioni liberali, ecc.) per sé o per la famiglia.

La mediazione legislativa nella scelta dei fatti indice della capacità contributiva è inevitabilmente discrezionale. Difatti, salvo il mero controllo di arbitrarietà, le valutazioni sugli indici di capacità contribuiva sono affidati a valutazioni del legislatore. Si paventa il rischio di uno svuotamento dell'art.53 Cost. (la famosa "scatola vuota" cui i primissimi studiosi solevano riferirsi nei confronti della capacità contributiva). Ma a ben vedere la norma è ben posta, in quanto non si dubita che esista uno spazio di discrezionalità del legislatore, ma la discrezionalità deve essere sottoposta al giudizio di idoneità a contribuire, ed ecco che la norma è stata concepita nell'ottica in cui l'ineliminabile tasso di discrezionalità legislativa trovasse come proprio limite il principio di capacità contributiva, il cui perno è il giudizio di idoneità; ed è nell'ambito di tale giudizio che deve incanalarsi la discrezionalità, e non viceversa[93].

In altre parole, la discrezionalità trova un limite "soggettivo"[94] e deve necessariamente fermarsi ove venga meno l'idoneità del singolo a contribuire. In sintesi, la capacità contributiva può essere definita come: certa, effettiva e attuale[95].

---

[92] A. GUIDARA, *Solidarietà ed eguaglianza tributaria nel dovere di contribuzione alle spese pubbliche*, cit. p. 305.

[93] Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità,* in AA.VV. (a cura di) L. PERRONE e C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 44.

[94] Nella discrezionalità del legislatore ordinario nella scelta dei fatti da sottoporre a tassazione. Il limite soggettivo non deve essere confuso con il "limite oggettivo", che consiste nella necessità che l'imposizione venga sempre collegata a fatti indicativi di ricchezza e/o di capacità economica; il che vuol dire che non sono costituzionalmente ammissibili tributi che non si correlino a manifestazioni di capacità economica del contribuente.

[95] Sull'indagine sull'effettività ed attualità della capacità contributiva si rimanda a capitolo I, sezione II, paragrafo 16.

9.1. Rapporto con la capacità economica

Sempre nell'ottica di comprendere il significato della capacità contributiva, occorre analizzare il concetto di capacità economica per comprenderne il *discrimen* rispetto alla capacità contribuita.

Il dato di partenza di ogni considerazione è che non può esistere capacità contributiva laddove non vi sia capacità economica.

Fin dai primi studiosi[96] della capacità contributiva v'era la consapevolezza che la forza economica costituisse il substrato della capacità contributiva, tuttavia, pur costituendone la base la capacità economica non poteva esaurire il contenuto della capacità contributiva; il legislatore, infatti, rimaneva pur sempre vincolato dai limiti discendenti direttamente dall'art. 53 Cost. quali: l'impossibilità di istituire un'imposta che falcidi l'intera ricchezza del contribuente, il rispetto dell'esenzione per i redditi minimi e della progressività del sistema tributario[97].

Ed ancora, sempre in dottrina s'è detto che: «*la capacità contributiva non è forza economica generica ma particolare o meglio particolarmente qualificata, perché con la discriminazione tra ricchezza suscettibile di prelievo tributario e quella che non lo è, si può garantire correttamente la sussistenza dell'economica privata, sanza ridurre l'insopprimibile fabbisogno dello Stato*[98]».

La capacità contributiva include in sé il concetto di capacità economica, intesa, sia come ricchezza, nelle sue classiche manifestazioni del reddito e del patrimonio; sia come impiego di ricchezza, tipicamente presenti nei consumi e negli investimenti; sia i c.d. indici di maggiore ricchezza, quali l'avere un'organizzazione (tipicamente nell'IRAP), il non inquinare (che riguarda i tributi ambientali in senso proprio), disporre di informazioni o *data* (a questo orizzonte sembrano dirigersi alcune *web taxes*, tra cui l'italiana imposta sui servizi digitali), ecc.

---

[96] Il riferimento è principalmente a E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva,* Milano, 1961, p. 434.
[97] Ancora, si veda E. GIARDINA, *op.cit.,* p. 438.
[98] Sull'argomento G. GAFFURI, *La nozione di capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, p. 94.

La capacità economica è dunque, innanzitutto, un limite alla discrezionalità del legislatore ordinario nella scelta dei fatti da sottoporre a tassazione. L'imposizione, infatti, deve essere sempre collegata a fatti indicativi di capacità economica; il che vuol dire che non sono costituzionalmente ammissibili tributi che non si correlino a manifestazioni di capacità economica del contribuente.

Tuttavia capacità contributiva e capacità economica non sono equivalenti[99]: il *discrimen* deve essere individuato nel senso che se la capacità contributiva presuppone sempre capacità economica (rappresentandone, come visto, il suo limite) ma non ogni forma di capacità economica costituisce capacità contributiva, in quanto occorre considerare l'esenzione del cosiddetto "minimo vitale", nel senso che non può formare oggetto di prelievo tributario quel minimo di capacità economica appena sufficiente a garantire una vita libera e dignitosa per il suo possessore e per i suoi familiari: da qui, dunque, una non identità tra capacità contributiva e capacità economica, non manifestando le situazioni al di sotto o pari al minimo vitale *tout court* capacità contributiva. Non tutti gli elementi espressivi di capacità economica possono essere ripresi come fatti al contempo espressivi di capacità contributiva: un reddito minimo manifesta capacità economica, ma non quella contributiva[100].

9.2. Bilanciamento con l'interesse fiscale

La capacità contributiva deve essere distinta anche dall'interesse fiscale. Spesso il dovere di contribuzione secondo capacità contributiva e interesse fiscale sono considerate due facce della stessa medaglia[101].

---

[99] Come dimostra anche la scelta lessicale dei costituenti, che avrebbero potuto utilizzare l'espressione "capacità economica", ma hanno preferito il termine "capacità contributiva". Tale scelta linguistica ha inevitabilmente delle ripercussioni sul piano pratico.

[100] Cfr. A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, diritto online, Enciclopedia Treccani, Diritto tributario, 2013.

[101] Cfr. P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in AA.VV. (a cura) di L. PERRONE e C. BERLINI, *Diritto costituzionale e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 66. Ed invero, l'interesse fiscale è l'altra faccia dell'art. 53 Cost: se l'art. 53 Cost. viene visto dalla prospettiva del contribuente (come parte della collettività), l'interesse fiscale, per contro, guarda allo Stato. L'interesse fiscale è l'interesse dello Stato all'acquisizione delle risorse finanziarie che consentono il perseguimento delle finalità proprie di ciascun ordinamento e, in particolare, garantiscono lo sviluppo della collettività interessata. In particolare, rileva P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 94 come l'interesse fiscale si distingua dagli altri interessi pubblici generici, esso riguarda solo le entrate c.d. tributarie; le altre entrate pubbliche, anche se autoritative, ma non tributarie, non

Bisogna esaminare quale relazione assiologica si crei tra il principio di capacità contributiva e l'interesse fiscale in sede di definizione della fattispecie impositiva. L'interesse fiscale non è alternativo alla capacità contributiva[102]. Invero, quando ci si riferisce all'interesse si fa riferimento esclusivamente all'interesse proprio dell'ordinamento alla corretta attuazione del riparto dei carichi pubblichi tra i consociati, mera proiezione delle regole sostanziali che conformano il sistema tributario.

L'interesse fiscale e la capacità contributiva non devono essere letti in un'ottica di contrapposizione frontale, piuttosto i due principi devono rappresentare una sintesi per realizzare soluzioni compatibili con il sistema aperto e pluralista dei valori costituzionali[103]. Ed invero l'interesse fiscale deve misurarsi con la capacità contributiva, posto che il primo presiede alla scelta dei presupposti da assoggettare ad imposizione (determinando la quantità del prelievo) mentre la seconda definisce i soggetti che sono chiamati alla contribuzione.

I due interessi, dunque, hanno pari rango e si limitano vicendevolmente[104]. Dunque, spetta al legislatore trovare soluzioni normative che consentano il rispetto di entrambi.

Tradotto ai nostri giorni il rapporto tra capacità contributiva e interesse fiscale è orientato nel senso il un modello di bilanciamento "casistico"[105], secondo cui la

---

rientrano nel concetto di interesse fiscale ex art. 53 Cost, bensì in altre norme, diverse da quelle tributarie, costituzionalmente garantire, quali quelle dedicate alla tutela della salute, sicurezza sociale o previdenza.

[102] La capacità contributiva richiede notoriamente un collegamento effettivo tra la prestazione imposta ed il presupposto indice di forza economica; mentre, l'interesse fiscale individua in termini approssimativi il presupposto del tributo rispetto alla forza economica medesima, secondo i criteri di funzionalità rispetto all'obiettivo di acquisizione delle risorse erariali più che di aderenza alla consistenza patrimoniale del contribuente. Per approfondimenti si rinvia a P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Carta Costituzionale*, cit., p. 59.

[103] «*La relazione dialettica dell'interesse fiscale con altri valori costituzionali (in primis con la capacità contributiva) si sdrammatizza, perdendo il carattere di contrapposizione frontale tra macrostrutture assiologiche confliggenti, per acquisire invece il connotato di un "compromesso delle possibilità", necessario per realizzare soluzioni combinatorie coerenti con il sistema aperto e pluralista dei valori costituzionali* così si legge in P. BORIA, *Il bilanciamento,* cit., p. 58.

[104] Del resto, la capacità contributiva richiede un concreto collegamento tra la prestazione imposta ed il presupposto di forza economica, mentre l'interesse fiscale può portare ad una individuazione del presupposto in termini più generici rispetto alla forza medesima, essendo prevalente l'obiettivo di acquisire risorse erariali (e non di costruzione di un tributo più aderente alla situazione patrimoniale del contribuente).

[105] Sempre P. BORIA, *Il bilanciamento,* cit., p.64.

gerarchia assiologica tra i valori assume connotati circoscritti alla fattispecie concreta e varia in ragione del diverso peso che si vuole dare agli interessi coinvolti in relazione ai differenti contesti normativi[106].

Nel bilanciamento assume una posizione centrale la discrezionalità del legislatore che sulla base del contesto socioeconomico e delle esigenze della collettività può privilegiare ora l'interesse collettivo (con conseguenziale valorizzazione dell'interesse fiscale) ora l'interesse individuale (con valorizzazione della capacità contributiva). In ogni caso, nel giudizio di bilanciamento, l'attuale legislatore non potrà

[106] Accedendo ad un'analisi diacronica della giurisprudenza costituzionale, è interessante notare l'andamento oscillante e non sempre coerente delle pronunce della Corte. Invero in un primo momento (cfr. Corte cost. sentenza del 3 luglio 1962 n. 87; Corte cost. sentenza del 16 giugno 1965 n. 85; Corte cost. sentenza del 28 dicembre 1970 n. 201) in cui preminente era l'esigenza di garantire alla collettività un'acquisizione effettiva e sicura delle risorse tributarie, la Corte costituzionale ha riconosciuto all'interesse fiscale lo status di parametro costituzionale, capace di valutare la legittimità delle disposizioni fiscali che derogano ai regimi ordinari. In questa fase, l'interesse fiscale è stato considerato una giustificazione valida per la compressione di diritti soggettivi tutelati costituzionalmente, inclusa la stessa capacità contributiva, poiché era ritenuto un valore di pari importanza rispetto agli altri diritti individuali. In una fase successiva, caratterizzata da un maggiore garantismo, si adottò un approccio diverso, spostando l'attenzione sulla capacità contributiva, che divenne il fulcro su cui basare le pronunce di incostituzionalità. A partire dagli anni Ottanta, la Corte costituzionale (cfr. Corte cost., sentenza del 26 marzo 1980 n. 42; Corte cost., sentenza del 17 novembre 1982 n. 186; Corte cost. sentenza del 21 aprile 1983 n. 103) ha quindi orientato il giudizio di bilanciamento dell'interesse fiscale a favore dei valori fondamentali dell'individuo, in particolare l'eguaglianza sostanziale e la capacità contributiva. In una terza fase, a partire dagli anni Novanta, la Corte costituzionale ha mostrato una tendenza a privilegiare gli interessi della collettività, in particolare l'interesse fiscale, rispetto alla tutela individuale del contribuente e alla capacità contributiva. Si è consolidata, così, una tendenza a considerare la regolarità e la stabilità delle risorse finanziarie come un valore fondamentale dello Stato, la cui preminenza ha portato a ridimensionare i valori individuali tutelati, come la capacità contributiva. Di conseguenza, nei giudizi di costituzionalità si è assistito a un'attenuazione della rigorosa applicazione del principio di capacità contributiva. In questo senso è emblematica la sentenza della Corte Cost. del 18 febbraio 1992 n. 51 su segreto bancario ove, nell'ottica di rivalutazione dell'interesse fiscale come prevalente interesse della collettività, la Corte afferma che: "*Con il termine di segreto bancario si denota un dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati. A tale dovere, tuttavia, non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno, un diritto della personalità, poiché la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente ci conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali. In ragione di ciò, il se, il quanto e il come della tutela del segreto bancario sono lasciati alla scelta discrezionale del legislatore ordinario, il quale, in tale valutazione, è tenuto a un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali. Al livello dei principi costituzionali resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benché minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati".*

mai ignorare il ruolo preminente della capacità contributiva. Questa può essere bilanciata, ma mai sacrificata a favore dell'interesse fiscale. Tassare secondo criteri che non riflettano una capacità contributiva specifica ed effettiva per perseguire un interesse dichiarato come superiore, in quanto appartenente allo Stato, è incompatibile con tutti i valori costituzionali che regolano la materia tributaria. Ciò risulta contrario non solo al principio di capacità contributiva, ma anche ai principi di uguaglianza e solidarietà.

SEZIONE II

ANALISI E NUOVE LETTURE

10. Premessa

Questa sezione è dedicata a un'analisi approfondita della capacità contributiva, esaminando gli ambiti di applicazione oggettivo e soggettivo, nonché le relative problematiche ad essa connesse, come l'inclusione delle tasse nell'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost.

In seguito, attraverso una rilettura critica e l'esplorazione di nuove prospettive, si cercherà di delineare come questo principio si applichi, o dovrebbe applicarsi, ai diversi ambiti della fiscalità. Particolare attenzione sarà rivolta alle sfide contemporanee come l'identificazione di nuovi indici di capacità contributiva che possano rispondere alle esigenze di equità e giustizia fiscale in un contesto economico in continua evoluzione.

11. Ambito oggettivo di operatività della capacità contributiva

Tanto premesso, un primo aspetto che va esaminato attiene all'ambito di applicazione oggettivo del principio di capacità contributiva.

Ed invero, il versante oggettivo del principio di capacità contributiva ha destato e continua a destare non poche perplessità.

Basti pensare alla posizione consolidata in dottrina[107], secondo la quale, con riguardo all'ambito di applicazione oggettivo, non ogni entrata pubblica rientra nel concetto di "concorso alle spese pubbliche", ma, vi rientrano solo quelle che possono qualificarsi come adempimento di un dovere di solidarietà. Sulla base di questa interpretazione, venivano escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost.: le entrate pecuniarie il cui presupposto consiste nella violazione di un dovere giuridico (come le sanzioni in genere); le entrate che costituiscono specifico corrispettivo di determinate prestazioni o del godimento di beni o diritti della pubblica amministrazione

[107] Il riferimento è a F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva,* Padova, 1973, *passim*.

o di enti pubblici; le entrate tributarie dovute a titolo commutativo (come le tasse); e, infine, anche alcuni tributi come il bollo, il registro e le imposte ipotecarie[108].

L'opinione prevalente oggi si è assestata nel senso che la capacità contributiva sia riconducibile certamente alle imposte, siano essere dirette (ossia colpiscano direttamente manifestazioni di ricchezza), siano essere indirette (ossia manifestazioni indirette, per il tramite di consumi, di ricchezza). Le tasse, invece, secondo la dottrina maggioritaria dovrebbero rimanere escluse dalla sottoposizione a questo principio. Difatti, per tassa s'intende la prestazione patrimoniale coattiva che il singolo deve allo Stato come corrispettivo per l'erogazione di un servizio divisibile; la tassa, a differenza dell'imposta, si caratterizza per una sorta di sinallagmaticità[109], tanto che la Corte costituzionale definisce tali prelievi "para commutativi". E proprio il carattere della commutatività che tende a far escludere l'applicazione della capacità contributiva al settore delle tasse[110]. Questa posizione, ancora prevalente in dottrina, viene criticata da coloro che ritengono che il principio ex art. 53 Cost. si occupi del concorso alle spese

[108] La posizione dottrinale in esame ha avuto un certo seguito anche in giurisprudenza. A tal riguardo, la Corte costituzionale, ispirandosi alla distinzione propria della scienza delle finanze tra prestazioni divisibili ed indivisibili, ha ritenuto, in alcuni arresti, che il principio di capacità contributiva riguardi solo le imposte, in quanto relative a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente. Per le tasse, qualificabili come prestazioni divisibili per via del collegamento tra somma pagata e spesa dello Stato, l'art. 53 Cost. non troverebbe, invece, applicazione in quanto in esse partecipa alla spesa lo stesso soggetto cui la singola attività pubblica si riferisce. Si veda, ad esempio, Corte Cost., sent. 2 aprile 1964 n. 30 e Corte Cost., sentenza 20 aprile 1977 n. 62 relative al sistema di contribuzione indiretta a mezzo marche di valore proporzionato ai diversi gradi di giurisdizione; ed ancora sui contributi a favore della cassa di previdenza degli avvocati si veda Corte Cost., 17 aprile 1968 n. 23; Corte Cost., sent. 10 maggio 1972 n. 91, sui diritti di cancelleria; e, Corte Cost., 4 aprile 2001 n. 96, sulla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

[109] È bene precisare che non si tratta di un rapporto sinallagmatico civilisticamente inteso, in quanto la prestazione del contribuente (che versa la tassa a favore dello Stato) e la prestazione dello Stato (che esegue una certa prestazione pubblica o consente il godimento di un certo bene pubblico) non sono qualificabili in termini di controprestazioni bensì trattasi di due prestazioni unilaterali. Tra le due prestazioni non v'è una correlazione commutativa in senso civilistico: anche nei casi in cui la legge riconosce al contribuente, che ha versato la tassa, di esigere dallo Stato una prestazione, la sua situazione giuridica soggettiva attiva non sorge dall'avvenuto versamento, ma trova causa nell'avverarsi di un presupposto di fatto previsto dalla legge. Ed infatti qualora prelievo fosse inteso veramente commutativo in senso tecnico giuridico (civilistico), ed è quindi incentrato sul sinallagma negoziale, ed allora ben si può affermare che tale commutatività lo configura come corrispettivo di diritto privato e quindi lo collocherebbe fuori dall'ambito applicativo dell'art. 53 Cost. Sul tema si veda: L., DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: tributi paracommutativi e tasse facoltative*, Rag. prat., 2008, p. 55 ss.

[110] Perché si dice che esse si risolvono in una pura e semplice trasformazione di denaro in altre utilità, e quindi sono caratterizzate da un qualche equilibrio tra le prestazioni, che di per sé ne offre adeguata giustificazione razionale.

pubbliche in genere, senza distinzione alcuna tra modi e forme di tale concorso, pertanto, anche i prelievi paracommutativi possono essere potenzialmente idonei a concorrere alle spese pubbliche. Del resto, le tasse universitarie o le tasse per il servizio sanitario prevedono sempre dei meccanismi (mediante deduzioni, detrazioni o esenzioni) per adattare il prelievo coattivo alla capacità economica del soggetto, in omaggio al principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.

11.1. Imposte dirette e indirette

Proseguendo con ordine, il primo aspetto da esaminare è come la capacità contributiva può essere letta nei confronti delle imposte dirette ed indirette. Le imposte, com'è noto, afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad apprestare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato e di altri enti impositori. La classificazione più diffusa delle imposte ha come riferimento proprio il presupposto e le si distingue, in particolare, fra imposte dirette e imposte indirette. Le imposte dirette colpiscono il reddito o il patrimonio, come manifestazione diretta di ricchezza; quelle indirette colpiscono il consumo o la cifra di affari, come manifestazione indiretta di ricchezza[111].

Le imposte dirette hanno un legame immediato con la ricchezza e dunque con la capacità contributiva (almeno secondo l'originaria interpretazione). Al contrario, le imposte indirette sono collegate alla capacità contributiva in modo presupposto o mediato, attraverso la situazione di base del tributo. Ad ogni modo, però, entrambe sono espressive di capacità contributiva. In questo contesto, si riconosce comunemente che la capacità contributiva funge efficacemente da principio di distinzione[112].

La Corte costituzionale ha avallato questa tesi, riconoscendo che l'art. 53 Cost. si applica non solo alle imposte dirette ma anche all'imposte indirette: «*il disposto dell'art. 53, comma primo, Cost., cui deve riconoscersi, disattendendosi l'assunto*

[111] Pertanto, secondo le prime interpretazioni della capacità contributiva, che la identificavano con la ricchezza, la distinzione tra imposte dirette e indirette emergeva chiaramente in relazione al loro legame con la capacità contributiva. Ed infatti, si legge in A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p. 127: «*le imposte dirette colpiscono una manifestazione immediata, quelle indirette una manifestazione mediata di capacità contributiva*». Dunque, la capacità contributiva fungeva da parametro per la determinazione della tipologia dell'imposta dovuta.

[112] Cfr. M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria,* Napoli, 1977, p. 66.

dell'Avvocatura dello Stato, valore precettivo e non meramente programmatico e applicabilità anche in materia d'imposte indirette[113]».

Tuttavia, se è vero che il principio di capacità contributiva è destinato ad operare nell'ambito della singola fattispecie tributaria sia essa imposta diretta o indiretta, va specificato che mentre la sua applicabilità all'imposta diretta non pone particolare problemi (visto che i presupposti di fatto dell'imposizione sono manifestazioni o indici diretti di capacità economica come: il reddito, il patrimonio o, secondo la dottrina più recente, anche le altre acquisizioni di nuova ricchezza non classificabili nella nozione di reddito); l'applicabilità alle imposte indirette pone problemi più delicati (visto che i presupposti di fatto sono indici cosiddetti indiretti di ricchezza come il consumo, i trasferimenti, ecc.). E ciò perché, nel caso *de quo*, si deve far ricorso ad elementi presuntivi, tutt'altro che rigorosi ed incontrovertibili e non sempre frutto di esatte valutazioni[114].

Dunque, per un verso la difficoltà oggettiva di individuare i c.d. indici indiretti di capacità contributiva, per altro verso una depotenziata sensibilità da parte della dottrina per i tributi indiretti, ha fatto sì che il tema non sia particolarmente arato.

---

[113] Cfr. Corte Cost., sentenza del 6 luglio 1972 n. 120, ove si legge che: «*Il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale. Sul piano garantistico costituzionale esso deve essere inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza. In riferimento a tali indici, costituenti il presupposto dell'imposizione tributaria, soggetti rivelano, come questa Corte ha più volte affermato, capacità contributiva e idoneità all'obbligazione d'imposta, deducibile esclusivamente dal collegamento fra i soggetti medesimi e le fattispecie cui la norma tributaria attribuisce tale efficacia, secondo valutazioni riservate al legislatore. Il che, secondo il disposto dell'art. 53, comma primo, Cost., cui deve riconoscersi, disattendendosi l'assunto dell'Avvocatura dello Stato, valore precettivo e non meramente programmatico e applicabilità anche in materia d'imposte indirette, non esclude tuttavia il controllo della legittimità della norma sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà ed irrazionalità. In materia di imposte indirette, in particolare, il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti, non direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva. In tali casi, peraltro, occorre che una siffatta imposizione risulti legittimata da rapporti giuridico-economici, intercorrenti fra i soggetti predetti, rapporti idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possano giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio e la sua causa».*

[114] Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 454, l'Autore nella nota n.1 commenta il pensiero di A. MOSCHETTI sulla capacità contributiva nell'opera, *Il principio di capacità contributiva,* Padova, 1973.

Proviamo, tuttavia, ad individuare gli indici (indiretti) di capacità contributiva con riguardo alle più note imposte indirette.

11.1.1. Capacità contributiva e IVA

L'imposta sul valore aggiunto è senza dubbio il tributo indiretto più diffuso e conosciuto. Trattasi di un'imposta indiretta[115], proporzionale, neutra e generale. L'IVA è un'imposta sui consumi poiché il suo meccanismo applicativo (imposta plurifase a valore aggiunto) finisce col gravare esclusivamente sul consumatore finale. L'imposta sul valore aggiunto, infatti, costituisce un prelievo generale sui consumi, attraverso la tassazione, con aliquota proporzionale al corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o arti e professioni[116].

L'IVA, sul piano strutturale, è un'imposta plurifase non cumulativa, in quanto è applicata ad ogni anello del ciclo produttivo-distributivo, ma l'Erario acquisisce ad ogni passaggio solo la differenza (il c.d. valore aggiunto) tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti, quale acconto sull'imposta definitivamente acquisita nel momento del passaggio del bene e del servizio al consumo finale.

Rispetto all'imposizione diretta, che si concentra principalmente sul soggetto dell'imposta, l'IVA, essendo un'imposta indiretta, si focalizza sull'oggetto dell'operazione. Infatti, la centralità dell'IVA non risiede tanto nei soggetti attivi, quanto nell'oggetto dell'imposta, ovvero nell'operazione economica effettuata. Nella disciplina dell'IVA, non si parla di presupposto dell'imposta, ma di operazioni imponibili,

[115] È un'imposta indiretta perché, a differenza delle imposte dirette, non colpisce direttamente la capacità contributiva del contribuente, ma soltanto una sua manifestazione (il consumo).

[116] Le c.d. operazioni imponibili sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell' esercizio di imprese o di arti e professioni, nonché le importazioni. Lo schema applicativo dell'IVA, in estrema sintesi, è il seguente: i soggetti passivi IVA (imprenditori e lavoratori autonomi) devono all'Erario l'imposta gravante sulle cessioni di beni e/o prestazioni di servizio da esse effettuate; essi, tuttavia, non ne sopportano il relativo peso in quanto hanno l'obbligo di rivalersene nei confronti dei cessionari o committenti, neutralizzando l'imposta. Il soggetto passivo calcola l'"IVA a debito" nella determinazione periodica e si rivale di tale imposta sul cliente, il quale se l'ha acquistata nell'esercizio di impresa, arte e professione, ha il diritto di detrarla come "iva a credito" nella sua liquidazione periodica. Dunque, l'IVA grava sull'ultimo anello della catena cioè il consumatore finale, il quale non può detrarla, mentre per i soggetti passivi (imprenditori e lavoratori autonomi) l'IVA è neutrale.

riferendosi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni, nonché alle importazioni[117].

Il meccanismo dell'IVA si distingue anche per la separazione tra i soggetti passivi obbligati nei confronti dell'Erario, e i soggetti che effettivamente sopportano l'imposta attraverso la rivalsa. Questo aspetto incide sulla capacità contributiva, poiché l'IVA, in quanto imposta generale sul consumo di beni e servizi, prevede necessariamente una traslazione giuridica dell'imposta sul consumatore finale. Inoltre, deve garantire adeguati rimedi a favore del cedente o del prestatore di servizio nel caso in cui l'esercizio della rivalsa risulti infruttuoso o impossibile[118].

Sempre in relazione al rapporto tra capacità contributiva e IVA, un ulteriore aspetto da considerare riguarda l'applicazione delle aliquote proporzionali[119]. Le aliquote proporzionali, essendo costanti, non distinguono direttamente tra i diversi livelli di capacità contributiva dei consumatori. Ogni consumatore paga una percentuale fissa del prezzo di acquisto, indipendentemente dal suo reddito o patrimonio. Questo può portare a una regressività, dove le persone con redditi più bassi pagano una percentuale maggiore del loro reddito rispetto a quelle con redditi più alti. Per mitigare gli effetti regressivi delle aliquote proporzionali, il legislatore ha introdotto le c.d. aliquote ridotte. Questo approccio cerca di migliorare la progressività del sistema IVA, assicurando che taluni beni (specie quelli di prima necessità) siano tassati con l'aliquota più bassa, riducendo l'onere sui consumatori a reddito più basso e migliorando l'allineamento con la capacità contributiva.

---

[117] Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2018, p. 835.

[118] Cfr. G. FALSITTA, *op.cit*. p. 836, ed infatti se l'ordinamento giuridico non apprestasse gli strumenti giuridici (la rivalsa, ma anche alcuni privilegi) idonei alla realizzazione della traslazione vi sarebbe un contrasto con gli artt. 53 e 3 della Costituzione dato che l'indice di capacità contributiva si individua proprio nel consumo di beni o servizi. Difatti, il meccanismo della rivalsa e della detrazione consente il raggiungimento dello scopo, ossia quello di depauperare in via definitiva il consumatore finale. La giustificazione costituzionale del tributo, anche alla luce del principio di capacità contributiva, risiede nel tassare il consumo e nel rendere neutrale il prelievo nelle fasi precedenti. Di conseguenza, l'IVA vede il suo presupposto di fatto nelle singole operazioni di acquisto effettuate dal consumatore, il quale soggiace alla rivalsa senza aver diritto di esercitarla a sua volta.

[119] La normativa italiana in materia prevede tre tipologie di aliquote IVA: proporzionali, ordinarie e ridotte. L'imposta sul valore aggiunto ordinaria che si applica su beni e servizi è del 22%. Le aliquote ridotte sono del 4% (per l'IVA sui generi di prima necessità); del 5% (per l'IVA su prestazioni sociali, sanitarie e educative delle cooperative sociali); e del10% (per l'IVA su servizi turistici, alimentari e edili).

Anche se l'aliquota proporzionale non distingue tra i diversi livelli di capacità contributiva e non è progettata per adattarsi direttamente alla situazione economica individuale, l'introduzione di aliquote ridotte è necessaria per migliorare l'equità del sistema, al fine di alleggerire l'onere fiscale sui beni e servizi essenziali per i consumatori a reddito più basso. La previsione di aliquote ridotte rappresenta un tentativo del legislatore di considerare le differenze nella capacità economica dei consumatori. Tuttavia, v'è da dire queste misure sono limitate a singole operazioni e non risolvono completamente le problematiche legate alla progressività dell'IVA.

In quest'ottica anche le operazioni esenti sono rilevanti nel contesto della capacità contributiva, poiché influenzano il modo in cui l'imposta colpisce i contribuenti e riflettono scelte legislative che tengono conto di specifiche situazioni economiche e sociali. Tali operazioni individuano una serie di attività, prevalentemente costituite da prestazioni di servizi, elencate tassativamente all'art.10 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, alle quali il legislatore riserva un trattamento particolare: l'operazione nel suo stadio finale (ossia quando viene immesso nel consumo) nonostante ricorrano astrattamente tutti i presupposti per l'applicazione del tributo non deve essere gravata dall'imposta. La ragione di questa esenzione è legata ad esigenze di ordine sociale. Si pensi, ad esempio, ai servizi sanitari e di istruzione. Esentare tali operazioni riflette una scelta di politica fiscale che considera la natura essenziale di questi servizi, la capacità contributiva dei soggetti che li erogano, e l'interesse pubblico a non appesantire il costo di beni e servizi fondamentali. Ma anche, alle operazioni esenti alcune operazioni finanziarie. Anche in questo caso, l'esenzione è legata alla natura dell'attività e alla complessità di applicare un'imposta sul valore aggiunto a servizi che non generano un flusso di beni tangibili.

Così come meritano attenzione i regimi speciali dell'IVA[120] che sono sistemi particolari di applicazione dell'imposta che si discostano dalla disciplina ordinaria. Essi

[120] Si pensi al regime forfettario, applicato a piccole imprese e professionisti, dove l'imposta si calcola su una base imponibile ridotta e non si applicano le aliquote ordinarie. Il regime mira a ridurre il carico amministrativo e l'onere fiscale, considerando la capacità contributiva limitata di queste categorie; al regime agricolo che stabilisce modalità semplificate per gli agricoltori, consentendo la determinazione dell'IVA dovuta con criteri forfettari. In questo caso, la capacità contributiva è considerata attraverso una valutazione globale delle caratteristiche del settore agricolo; ed ancora, il regime del margine per i beni usati, in questo

vengono introdotti per semplificare gli adempimenti fiscali o per adattare l'imposizione a specifiche categorie di contribuenti o di attività economiche.

I regimi speciali e così come le esenzioni sono strettamente legati al principio di capacità contributiva, poiché la loro introduzione riflette la necessità di modulare il carico fiscale in modo che risulti proporzionato alla reale capacità economica dei contribuenti. Le esenzioni, ad esempio, evitano di imporre un onere fiscale su attività considerate essenziali o a basso margine, dove la capacità contributiva sarebbe insufficiente per sopportare l'imposizione ordinaria. I regimi speciali, invece, riconoscono che alcuni settori o tipi di attività non sono in grado di sostenere la complessità e il peso fiscale del regime IVA standard, e pertanto necessitano di un trattamento agevolato per garantire equità fiscale.

Nonostante la struttura del tributo renda difficile identificare una fase specifica della capacità contributiva, il legislatore si muove comunque in questa direzione, mostrando una sensibilità nel collegare l'IVA a tale principio. Ed infatti, per quanto non sia possibile farlo con riguardo all'intera operazione, si cerca comunque di inserire elementi che rispettino questo principio, utilizzando i (pochi) mezzi a disposizione come le aliquote ridotte, le esenzioni e i regimi speciali. Infatti, il tributo in esame, per essere considerato costituzionalmente conforme all'ordinamento giuridico non può prescindere dal rispetto della capacità contributiva, tanto nella costruzione della fattispecie impositiva in generale (previsione dei meccanismi di detrazione e rivalsa) quanto, in particolare, nell'individuazione delle aliquote applicabili (operazioni esenti dall'imposta ex art. 10 DPR 633/1972, regimi speciali).

11.1.2. Capacità contributiva e imposta di registro

Vi sono poi altre imposte che, a fronte della natura indiretta, sembrano sfuggire al meccanismo della capacità contributiva. È il caso dell'imposta di registro e nell'imposta di bollo (che sembra congegnata in modo da prescindere dalla rilevanza economica dell'atto).

caso l'IVA si applica solo sul margine di guadagno del rivenditore, piuttosto che sull'intero prezzo di vendita, tenendo conto della capacità contributiva ridotta associata al commercio di beni di seconda mano.

L'imposta di registro, a fronte della sua difficile qualificazione, è stata sempre al centro di contrasti dottrinali e giurisprudenziali[121]. Trattasi di un'imposta reale indiretta sui trasferimenti di ricchezza aventi ad oggetto degli atti per i quali è richiesta la registrazione[122]. La registrazione comporta il pagamento dell'imposta calcolata applicando un'aliquota fissa o proporzionale agli importi indicati nell'atto stesso, secondo la tariffa vigente allegata al D.P.R. 131/1986. Quando l'aliquota è fissa ed è correlata all'erogazione di un servizio da parte della pubblica amministrazione, l'imposta di registro si atteggia come una vera e propria tassa. Quando, invece, è determinata in proporzione al valore economico dell'atto o del negozio cui si riferisce si atteggia a vera e propria imposta[123] e la relativa capacità contributiva si deduce dagli atti di scambi della ricchezza, o da atti giuridici negoziali di vario genere[124].

Ove l'imposta di registro sia costruita in misura fissa potrebbe porsi in conflitto con la capacità contributiva. *In primis* sotto un profilo soggettivo: sono soggetti passivi

[121] Da ultimo la *querelle* giurisprudenziale sull'interpretazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986.

[122] La registrazione può essere o a termine fisso (entro venti giorni dalla formazione dell'atto), o in caso d'uso (se l'atto deve essere registrato quando viene depositato, per essere poi acquisito presso le cancellerie giudiziarie o presso le pubbliche amministrazioni); può essere volontaria (atti non soggetti a registrazione obbligatoria) od obbligatoria. La base imponibile è il corrispettivo dichiarato nell'atto ovvero il valore dei beni o dei diritti alla data dell'atto, a seconda dell'oggetto del singolo atto stipulato. I soggetti passivi dell'imposta sono coloro che pongono in essere o che si avvantaggiano dell'atto soggetto a registrazione, pur sussistendo una serie di obblighi – tra cui quello di registrazione - per altri soggetti individuati dalla legge, in qualità di responsabili solidali con l'obbligato principale, quali ad esempio, i notai, i cancellieri, i mediatori iscritti negli agenti immobiliari per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

[123] Per cui l'imposta di registro, originariamente configurata come tassa nel senso di corrispettivo del servizio reso al privato «*si è poi evoluto dal punto di vista normativo fino a divenire una vera e propria imposta, quanto meno in alcuni degli schemi di attuazione con cui si realizza tale tributo».* Così C. SACCHETTO, *Tassa*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1992, p. 8.

[124] Il tributo del registro, quindi, assume due forme. Da un lato vi sono ipotesi di prelievo in misura fissa, la cui giustificazione risiede (o dovrebbe risiedere) nella prestazione di un servizio amministrativo (la registrazione); si ha così la "tassa" di registro. Dall'altro lato, vi è, poi, un prelievo rapportato, proporzionale, che assume a presupposto di fatto la realizzazione di un atto o di un'operazione e a base imponibile il valore dell'atto, in tal caso il tributo del registro assume natura di imposta, avente la sua *ratio* nella stipulazione o formazione di un atto, assunta dal legislatore come indice di capacità contributiva. Per approfondimenti si veda F. FICHERA *I contributi speciali e le tasse*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 310.

dell'imposta le parti dell'atto[125], dunque non l'acquirente o il venditore ma entrambi, entrambi per l'intero e solidalmente[126].

L'imposta di registro rappresenta un peso per le parti contraenti (e specie per l'acquirente, dal momento che nella prassi il tributo, anche per le norme del Codice civile, è pagato dall'acquirente). L'acquirente non paga una parte del prezzo, ma una percentuale dello stesso che si aggiunge al prezzo finale di compravendita (che il più delle volte è il valore venale del bene). Dunque, da un punto di vista soggettivo, sull'acquirente grava un peso ulteriore non parametrato alla propria capacità contributiva. Questa considerazione, può tuttavia essere superata e se si ragiona nel senso che il prezzo dell'imposta unito a valore del bene – nel caso di compravendita – rappresenta il sacrificio richiesto alla parte per concludere l'operazione economica, di tal che, se essi non è capace di sopportare siffatto peso sarà costretto ad abbandonare le trattative, con la conseguenza che quell'importo rappresenta la sua capacità contribuita, intesa come idoneità a poter contribuire.

Quanto al profilo oggettivo, l'ambito di applicazione dell'imposta di registro si ricava dall'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 c.d. TUR (testo unico dell'imposta di registro)[127], il carattere aperto della disposizione ha dato luogo a non pochi dubbi interpretativi, specie con riguardo al problema della conformità con il principio di capacità contributiva[128].

---

[125] I soggetti passivi sono coloro che pongono in essere l'atto o che ne traggono beneficio, quindi: le parti, i pubblici ufficiali che lo hanno redatto, chiunque richieda la registrazione.

[126] Cfr. G. SALANITRO, *Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva*, Riv. dir. trib., 2023, p. 351.

[127] Cfr. Art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ove si afferma che: «*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».* La portata della norma ha contenuto generico diretto a fissare i criteri utili alla corretta qualificazione dell'atto e il conseguente assoggettamento all'imposta fissa piuttosto che a quella proporzionale.

[128] Il problema di fondo era comprendere se il presupposto dell'imposta si basi sulla rilevanza della sostanza economica sottostante all'attività giuridica espressa negli atti, oppure, se la si debba negare in radice, propendendo a favore di un criterio di tassazione fondato sugli effetti giuridici degli schemi negoziali oggetto di registrazione. La questione era controversa già in passato. Un primo approccio dottrinale non dubitava sull'applicabilità dell'art. 53 Cost. all'imposta di registro, in quanto essendo annoverata tra le imposte (e non tasse), ai fini applicativi-interpretativi, si applica il principio della capacità contributiva. Si diceva che l'imposta di registro, anche ove costruita secondo il modello di tassa graduale, fosse pur sempre *«una vera e propria imposta»* la quale, per tale sua natura *«ha per causa giuridica la capacità contributiva,*

Con la novella del 2007[129] si attribuisce rilevanza esclusivamente agli effetti giuridici di ciascun singolo atto presentato alla registrazione rispetto alla sua forma apparente. L'immediata ripercussione della novella del 2018, rispetto alla capacità contributiva, riguarda la natura dell'imposta, che d'ora in poi sarebbe da intendersi come "imposta d'atto" e, dunque, oltre al già detto contrasto con la capacità contributiva, la sostanza economica dell'operazione compiuta resterebbe priva di qualsiasi rilievo. Tuttavia, ai fini della corretta individuazione della operazione economica compiuta non si deve trascurare che la qualificazione dell'atto deve essere compiuta guardando all'insieme degli atti collegati che si vanno compiendo (c.d. tesi dell'interpretazione funzionale delle leggi tributarie). Ne consegue che la ricostruzione della capacità contributiva espressa dall'operazione deve rispettare principio di

ossia la ricchezza disponibile per il contribuente in virtù dell'atto soggetto a registrazione», si veda la nota di B. GRIZIOTTI, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro,* Riv. dir. fin. se. fin., 1939, p. 202 ss. Al contempo, però, un diverso approccio dottrinale (cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva,* Padova, 1973) metteva in luce che, nonostante il *nomen iuris* (che l'enuclea nel sistema dell'imposte), la sua struttura fosse più similare a quella delle tasse e, come tale, dovesse essere esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. L'ambito di applicazione dell'imposta di registro e, dunque, l'art. 20 TUE ha suscitato diversi dubbi anche in giurisprudenza dove si contrapponevano due tesi: da un lato v'era una tesi c.d. sostanzialistica, che interpretava l'imposta di registro come un'imposta sul negozio; dall'altro lato v'era una tesi c.d. formalistica, che incentrava sul singolo atto l'oggetto di registrazione. L'adesione all'una piuttosto che all'altra aveva delle ripercussioni nell'ambito della capacità contributiva. Difatti, la tesi sostanzialistica (che affermava la prevalenza della sostanza sulla forma) si poneva sulla scia della ricostruzione dell'imposta di registro come imposta diretta a colpire «*la manifestazione di capacità contributiva correlabile ad una ben dimostrata forza economica*» (cfr. Cass., V sez., sentenza 11 maggio 2017, n. 11666). Diversamente, la tesi formalistica ricostruiva l'imposta di registro come "un'imposta d'atto", per cui l'imposta è dovuta anche se gli atti non siano produttivi di effetti giuridici perché nulli o perché modificati dopo la loro stipula. Tale indirizzo, contrasta con la capacità contributiva e comporta altresì che non assumano rilevanza gli atti collegati ed altri elementi extratestuali se non nelle fattispecie previste dalla legge, quali ad esempio l'enunciazione di atti non registrati. Alla luce della *querelle* interpretativa che si era generata circa la portata della disposizione in commento, il legislatore è intervenuto, con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 articolo 1, comma 87, lettera a), novellandone il testo.

[129] A seguito della novella l'art. 20 TUR dispone: "*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*". Successivamente, la L. 30 dicembre 2018, n. 145, nel modificare l'art. 1, comma 87, lettera a) della L. 27 dicembre 2017, n. 205, ha disposto (con l'art. 1, comma 1084) che *"L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131".*

uguaglianza, dal momento che a pari manifestazione di forza economica (e quindi di capacità contributiva) non possono corrispondere imposizioni di diversa entità[130].

Tuttavia è innegabile che la capacità contributiva anche in questo caso non si palesi in modo evidente, come del resto in tutti i casi di imposte indirette, però, a ben vedere, un possibile esempio di applicazione della capacità contributiva si ha con l'art. 21 TUR ove[131] nell'ipotesi di atto contenente più disposizioni prevede che l'imposta di registro deve essere applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva. Nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'art. 21 comma 1 TUR, salvo che tra le singole disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione. In tal caso, si applica il secondo comma dell'art. 21 TIU, con la conseguenza che l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa. Nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di un'autonoma valutazione economica (dunque non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), non si realizza

---

[130] Trattasi del caso affrontato da Corte di Cassazione, ordinanza del 23/09/2019 n. 23549 ove la Corte ritenne applicabile l'identica misura dell'imposta: «*Oltre che sul piano della effettività dell'imposizione, tutto ciò provoca ripercussioni anche sul principio di uguaglianza, dal momento che a pari manifestazioni di forza economica (e quindi di capacità contributiva) non possono corrispondere imposizioni di diversa entità: a seconda, per esempio, che si tassi la cessione unitaria di azienda ovvero i vari atti di dismissione dei singoli cespiti strumentali che la compongono; ovvero ancora, per restare alla fattispecie, che si tassi l'acquisizione dell'azienda a seconda che ad essa si pervenga attraverso una cessione diretta invece che mediante l'articolazione di un conferimento societario e di una successiva cessione di quote.*
Altrimenti detto, le manifestazioni di forza economica (e quindi di capacità contributiva) non sembrano razionalmente differenziabili a seconda che le parti abbiano stabilito di realizzare il proprio assetto di interessi con un solo atto negoziale, piuttosto che con più atti collegati. Diversamente ragionando, si verrebbe a determinare una disparità di imposizione (tra contribuenti di un solo atto e contribuenti di più atti collegati) in conseguenza dell'adozione di un criterio di qualificazione giuridica inidoneo - perché, a ben vedere, ancora labiale, estrinseco e condizionato da un'opzione di tecnica negoziale - a dare contezza della ricchezza imponibile insita nell'operazione. Non sembra dunque che il collegamento negoziale possa - di per sé rappresentare un indice di diversificazione di fattispecie legittimante un trattamento non omogeneo delle due situazioni prese a comparazione».

[131] Cfr. Art. 21 TUR "*Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa. Non sono soggetti ad imposta gli accolli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono".*

un'espressione di capacità contributiva e, pertanto, non può applicarsi l'art. 21 del TUR, con la conseguenza che tale documento deve essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00.

V'è nell'art. 21 del TUR una corretta considerazione della capacità contributiva, che lega il contenuto patrimoniale all'atto (indice di capacità all'ammontare della tassazione).

Ulteriore conferma del principio secondo cui, ai fini dell'imposta di registro, le singole disposizioni rilevano autonomamente solo ove siano espressione di un'autonoma capacità contributiva, si ha con riferimento alle modifiche statutarie contenute nei verbali assembleari, disciplinate all'art. 4 della Tariffa, parte prima, allegata al Tur, al comma 1, lettera c) ove stabilisce l'assoggettamento ad imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro delle "*altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe"*. Con tale norma residuale, il legislatore ha inteso stabilire la tassazione, con l'imposta in misura fissa degli atti societari che comportano una modifica statutaria non ricompresa nel medesimo art. 4. Quando un verbale contiene diverse modifiche statutarie, occorre, pertanto, verificare se ciascuna modifica statutaria sia dotata o meno di un autonomo contenuto patrimoniale[132]. In quest'ultimo caso, l'imposta deve essere corrisposta una sola volta. Devono, quindi, essere assoggettati a tassazione con un'unica imposta fissa di registro, ad esempio, i verbali assembleari che contengono modifiche statutarie relative alla sede, alla denominazione della società, poiché in tali casi non si riscontra la sussistenza di un contenuto patrimoniale espressione di capacità contributiva[133].

In conclusione, va detto però che solo affiancando all'imposizione diretta un sistema di imposte indirette opportunamente congegnate, si perviene a quel

[132]Con l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 21, comma 1 del TUR, che si riferisce esclusivamente agli atti con contenuto patrimoniale, si applicheranno tante imposte fisse quante sono le modifiche statutarie incluse nel verbale.

[133] In caso di verbale che contenga una disposizione avente contenuto patrimoniale e una disposizione priva di tale requisito, l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che esprime una manifestazione di capacità contributiva. L'imposta non può comunque essere inferiore alla misura fissa, pari ad euro 168,00.

complessivo giudizio di capacità contributiva cui fa richiamo la Costituzione garantendo così una sostanziale uguaglianza di trattamento fiscale tra i vari soggetti.

In conclusione, è importante sottolineare che per realizzare un'effettiva applicazione del principio di capacità contributiva, così come previsto dalla Costituzione, è essenziale non limitarsi esclusivamente all'imposizione diretta. Per raggiungere una valutazione completa e equa è opportuno combinare l'imposizione diretta con un sistema di imposte indirette progettato in modo appropriato. Affiancando un sistema di imposte indirette ben congegnato alle imposte dirette, è possibile ottenere un giudizio complessivo della capacità contributiva che consideri sia il reddito sia i consumi dei contribuenti. Questo approccio integrato contribuisce a una sostanziale uguaglianza di trattamento fiscale, assicurando che tutti i soggetti, indipendentemente dalle loro condizioni economiche, partecipino equamente al finanziamento delle spese pubbliche.

In definitiva, l'armonizzazione tra imposte dirette e indirette consente una valutazione più completa della capacità contributiva e promuove una maggiore equità nel sistema fiscale, rispettando i principi costituzionali capacità contributiva e uguaglianza.

11.1.3. Capacità contributiva e imposta di bollo

Esaminando, ora, l'imposta di bollo, essa è un'imposta indiretta cartolare. L'imposta di bollo è disciplinata dal D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 642 ed ha come oggetto la trascrizione del negozio giuridico su atti, documenti e registri[134]. Per questo motivo qualsiasi atto avente contenuto capace di produrre effetti giuridici, potrà produrre i propri effetti solo nella misura in cui sia assolta l'imposta di bollo. Essa è dovuta quandanche l'atto sia considerato nullo od inefficace. Nell'ambito dell'imposta

[134] L'imposta viene assolta normalmente mediante acquisto di valori bollati, può essere fissa o proporzionale ed è sostituita dal contributo unificato per gli atti e i provvedimenti dei processi civili, amministrativi e tributari. L'imposta può essere versata o in modo virtuale (pagamento su apposito conto) o mediante pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, che rilascia con modalità telematiche un contrassegno sostitutivo delle marche da bollo. Una particolare imposta di bollo è quella sostitutiva dell'imposta ordinaria sulle comunicazioni relative ai depositi di titoli, che si applica sul valore di mercato risultante dalle comunicazioni inviate dagli intermediari residenti relativamente ai prodotti e agli strumenti finanziari, ed ammonta dal 2014 al 2 per mille annuo.

di bollo esistono documenti e registri soggetti all'imposta sin dall'origine, quelli soggetti ad imposta solo in caso d'uso e da quelli esenti in modo assoluto[135].

Soggetti passivi sono coloro che partecipano o che hanno interesse all'atto, o comunque coloro che, in qualsiasi momento, accettano o fanno uso dell'atto.

L'imposta di bollo, quando è dovuta in misura fissa non ha un collegamento immediato con indici di capacità contributiva e genera qualche incertezza in ordine all'individuazione della capacità contributiva che viene colpita. A ben vedere, nel tratteggiare il meccanismo applicativo del tributo e nel prevedere il versamento di una somma in misura fissa, si perdono di vista le caratteristiche del soggetto tenuto al pagamento e gli effetti giuridici delle operazioni cui gli atti, i registri o i documenti fanno riferimento. Pertanto, finiscono per essere assoggettati al tributo in egual misura gli atti a contenuto patrimoniale e gli atti che, invece, non manifestano alcun'attitudine alla contribuzione (si pensi, ad esempio, ai certificati rilasciati dalla p.a.)[136].

Tuttavia, il legislatore ha predisposto, accanto al meccanismo a tariffa fissa, anche casi di imposte proporzionali, ad esempio l'emissione di cambiali, le quali, se emesse e pagabili nello Stato, sono colpite con imposta di bollo sin dall'origine in misura pari al 12 per mille. Probabilmente, la previsione di tali imposte proporzionali ha un significato più ampio, come forma di "recupero" della capacità contributiva, nei confronti di un tributo che, nella maggior parte delle ipotesi, sfugge ad indici di capacità contributiva concreti ed effettivi.

Un esempio emblematico è l'imposta di bollo sulle attività finanziarie[137]. Le comunicazioni relative ai prodotti finanziari, anche non soggetti ad obbligo di deposito

[135] Non va applicata l'imposta di bollo su fatture, note credito e debito, conti e documenti con addebitamenti o accreditamenti relativi ad operazioni soggette ad Iva e su fatture relative ad operazioni non imponibili riguardanti esportazioni di merci e cessioni intracomunitarie di beni. A partire dal primo gennaio 2019 non prevedono l'applicazione dell'imposta di bollo, gli "*atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI*".

[136] Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2018, p.1120.

[137] Imposta introdotta con l'art. 23, comma 7, d.l. n. 98/2011 conv. dalla l. 111/2011, modificato dall'art. 13 della tariffa dell'imposta di bollo (D.M. Finanze 20 agosto 1992).

erano precedentemente assoggettate ad imposta di bollo in misura fissa in modo analogo agli estratti conto; per effetto della modifica del 2011 (trattasi del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) vengono sottoposte ad un'imposta progressiva, per scaglioni di valore di tali prodotti. Il sistema di applicazione dell'imposta fondato su un meccanismo di progressività aveva determinato effetti indesiderabili sul piano dell'equità[138]. L'imposta, pertanto venne modificata in imposta proporzionale al valore delle attività e non più progressiva. Ed ancora, sempre per effetto delle successive modifiche, l'imposta sui prodotti finanziari si rende dovuta a prescindere dall'esistenza di un rapporto di deposito[139]. È probabile che queste misure sono state adottate per evitare che la scelta in ordine alla tipologia e alle caratteristiche del rapporto di gestione da parte del cliente siano influenzate dal fattore fiscale.

A seguito di queste modifiche l'imposta di bollo ha subito una vera e propria "mutazione genetica"[140] trasformandosi da imposta in misura fissa sulle comunicazioni inviate dalle banche depositarie ai clienti in un'imposta *ad valorem* che prescinde da ogni aspetto documentale ed il cui oggetto non coincide quindi già *prima facie* con l'oggetto del tributo, costituito da atti, documenti e registri (art. 1 d.p.r. n. 642/1973), ponendosi, in armonia con il principio di capacità contributiva.

La conflittualità dell'imposta di bollo con la capacità contributiva è dovuta al fatto che non è certa la individuazione del presupposto, tanto che, l'imposta di bollo è stata definita da taluno un tributo "multiforme", in cui convivono prelievi aventi diversa natura, accomunati dalla mera individuazione, nell'art. 1 DPR n. 642/1972, dell'oggetto

[138] Tale sistema risultava penalizzante, in particolare, per i depositi di titoli il cui valore eccedeva, anche per importi minimi, i limiti degli scaglioni stabiliti. (Cfr. circ. Ag. Entrate del 21 dicembre 2012 n. 48).
[139] Mentre l'art. 19 d.l. n. 201/2011 conv. dalla l. n. 214/2011 aveva già svincolato l'applicazione dell'imposta di bollo dal documento costituito dalla comunicazione, prevedendo (nella nota 3 ter all'art. 13) che tale comunicazione si presume inviata almeno una volta l'anno anche quando non ne sussiste l'obbligo in capo all'ente gestore. Sul punto si rimanda a L. SALVINI, *Nomen dei tributi e capacità contributiva,* in L. SALVINI- G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva,* Milano, 2014, pp. 67-85.
[140] L. SALVINI, *Nomen dei tributi,* cit., p. 73.

dell'imposta ("*sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa*"[141]).

In questo caso, essendo il tributo connotato dalla mera generica definizione dell'oggetto nel testo normativo, l'interprete per individuare le concrete caratteristiche delle fattispecie tassate (quindi oggetto e natura del prelievo) dovrà fare riferimento alle voci tariffarie. Potendo, in astratto, attribuire diversa natura ai prelievi previsti in voci diverse. L'attrito con l'art. 53 Cost. concerne i fondati dubbi che alcune voci tariffarie non siano rispondenti a specifici e concreti indici di ricchezza colpiti dal prelievo[142].

In definitiva, secondo le considerazioni svolte, nelle imposte indirette quali IVA, imposta di registro e bollo, devono sempre rispettare il principio di contribuzione secondo capacità contributiva. L'apprezzamento del legislatore è meno incidente, più sfumata, ma comunque sussistente. L'imposta, sia essa diretta o indiretta, non può prescindere dal rispetto del principio cardine del diritto tributario della capacità contributiva.

12. La *querelle* sull'applicabilità della capacità contributiva alle tasse

Una delle *querelle* che ha interessato e che tuttora interessa l'ambito di applicazione oggettivo della capacità contributiva, concerne l'estendibilità dell'art. 53 Cost. alle tasse.

Trattasi di una questione controversa che, ancora oggi, non ha trovato definitiva soluzione.

La questione in esame rimane controversa e non ha ancora trovato una soluzione definitiva. Secondo la visione tradizionale[143], i criteri fondamentali per il riparto del

[141] Cfr. art. 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.
[142] Tra i tanti, si vedano: P. PURI, L'imposta di bollo, in A. FANTOZZI, Diritto tributario, Torino, 2003, p. 998 ss. e S. GHINASSI, *L'imposta di bollo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, p. speciale, Milano 2002, p. 277 ss. esprimono perplessità sulla costituzionalità dell'intero tributo, mentre G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, p. speciale, Padova, 2012, p. 960, rileva che la (sola) tassazione di atti non aventi contenuto patrimoniale non manifesta alcuna attitudine alla contribuzione.
[143] Si rimanda al pensiero espresso da G. RICCA SALERNO, in *Storia delle dottrine finanziarie*, Milano, 1881 e ripreso da G. FALSITTA in *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione Repubblicana: schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*" in *L'ordinamento tributario italiano* (diretto da) G. FALSITTA e A. FANTOZZI, 2014, p. 815.

carico fiscale sono l'uguaglianza e la proporzione tra i carichi imposti ai cittadini e il loro patrimonio. Tuttavia, si sostiene che questi criteri si applicano solo alle imposte, cioè alle contribuzioni generali, e non ai tributi come le tasse. In questo contesto, estendere il principio di capacità contributiva ai tributi non generali viene considerato privo di senso.

In contrasto, un'altra visione[144], che valorizza pienamente il principio enunciato nell'art. 53 della Costituzione, afferma che la capacità contributiva dovrebbe regolamentare tutti i prelievi fiscali, comprese le tasse e persino le entrate coattive di natura sanzionatoria.

I due orientamenti opposti hanno radici e basi teoriche più complesse, che meritano un'analisi approfondita.

13. Tasse e imposte: profili generali

Occorre effettuare alcune precisazioni: l'analisi della questione non può prescindere dalla tradizionale distinzione tra imposte e tasse[145], rammentando che nell'ordinamento tributario una principale distinzione – se non la principale distinzione – attiene al binomio imposta *v.s*. tassa [146]. V'è, poi, il contributo che consiste in una

---

[144] Cfr. P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 257 ss., ove si legge che «*il principio di capacità contributiva governa l'universo dei prelievi coattivi tributari di qualunque specie e dunque anche di quelli aventi natura di tassa e persino le entrate coattive aventi natura sanzionatoria*».

[145] Secondo la concezione tradizionale, che risale ad A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956, p. 1 s.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, 9 a ed., Milano 1965, p. 61 s. "*i tributi si suddistinguono nelle note tre categorie delle imposte, dei tributi speciali e delle tasse: le prime sono le prestazioni le quali non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obbligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici; i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obbligato*".

[146] L'imposta deriva dal latino "*impòsita*" o "*imposta*", participio passato femminile di "*impònere*" che significa letteralmente porre sopra. L'imposta si concreta in un prelievo coattivo nel quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto una fattispecie per il cui verificarsi non rileva in alcun modo la correlazione tra l'attività dell'ente pubblico e l'utilità che da essa possa ritrarre il contribuente. Le imposte afferiscono a fatti che manifestano una capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato e di altri enti impositori. La tassa, invece, deriva dal verbo "tassare", latino "*taxare*", probabilmente riconducibile al greco "*tasso*", significa ordinare, disporre, ingiungere ed è utilizzato soprattutto per fare emergere il carattere coattivo del prelievo; le tasse, infatti, sono legate al finanziamento, in particolare, di un'attività o di un servizio pubblico e riguardano

prestazione imposta, ma grava su chi ritrae un vantaggio specifico dall'esplicazione di un'attività pubblica (e per poter distinguere il contributo dalla tassa, il vantaggio specifico deve pervenire al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge la propria attività ovvero in favore della quale realizza un'opera pubblica).

Sulla distinzione tra imposte e tasse s'è interrogata non solo la dottrina[147] ma anche la giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte costituzionale. Nella giurisprudenza della Corte di cassazione, una nota sentenza delle Sezioni Unite[148] definisce le imposte come entrate pubbliche destinate a finanziare la finanza pubblica e a raggiungere gli obiettivi di interesse generale dell'ente impositore. Queste entrate sono manifestazione di solidarietà collettiva e devono essere correlate alla situazione reddituale e patrimoniale degli obbligati, indipendentemente dall'uso specifico dei servizi pubblici che esse finanziano. Le tasse, invece, sono considerate entrate pubbliche destinate a finanziare funzioni o servizi pubblici specifici e colpiscono in particolare i potenziali fruitori di tali servizi. In questo caso, la natura specifica e

specificamente il contribuente, potenziale o effettivo, fruitore del servizio pubblico stesso. La tassa consiste in una prestazione imposta (autoritativa, ma non necessariamente coattiva), nella quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto un fatto per il cui verificarsi rileva il godimento di un bene pubblico o una specifica correlazione tra l'attività dell'ente pubblico ed il vantaggio che da essa possa ritrarre il contribuente. Sulla distinzione tra tasse e imposta nella dottrina tributaria si veda per approfondimenti M. INGROSSO, *Contributi*, Dig., disc. priv. sez. comm., p. 120 ss; ID. *Contributi*, Boll. trib. 1987, p. 453 ss.; F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, in Trattato di diritto tributario, A. Amatucci (diretto da), Padova, 1994, p. 303 ss.; ID, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in Rass. Trib., 2007, p. 1059 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 206 ss.

[147] Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 9 ed., Milano, 1965, p. 61 ss, ove si legge che: Si è detto che: «*l'imposta e la tassa hanno, fondamentalmente, la medesima struttura giuridica, entrambe danno vita ad una obligatio ex lege, la quale sorge non appena si verifica il presupposto di fatto cui la legge la ricollega, ed ha ad oggetto la prestazione di una somma di danaro nella misura inderogabilmente fissata dalla legge stessa*»; l'elemento differenziatore «*è dato dalla natura del presupposto; e cioè l'imposta si ricollega ad una situazione di fatto, che, in tanto forma oggetto di imposizione, in quanto è considerata la manifestazione, diretta o indiretta, d'una certa capacità contributiva, una situazione, perciò, che tocca esclusivamente la persona dell'obbligato e la sfera della sua attività, senza alcuna relazione, neanche di fatto, con l'attività dell'ente pubblico; mentre il presupposto della tassa consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si riannoda all'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico nei riguardi dell'obbligato.*

[148] Nello specifico si rimanda a Corte Cass. S.U. sentenza del 7 dicembre 2007 n. 25551 ove si afferma che: "*occorre predicarne la natura di "tributo", nozione questa che è comprensiva di imposte e di tasse: le imposte afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato o di altri enti impositori; le tasse sono invece legate al finanziamento in particolare di un'attività o di un servizio pubblico e riguardano specificamente il contribuente, potenziale o effettivo fruitore dello stesso*".

dettagliata della funzione e l'obiettivo preciso dell'imposizione si combinano con l'individuazione dei soggetti colpiti dall'imposta, che sono i beneficiari diretti del servizio pubblico.

Come detto, in materia di tasse, l'orientamento maggioritario[149] ritiene non applicabile il principio di capacità contributiva, in quanto le tasse si caratterizzano per una sinallagmaticità tipica dei rapporti contrattuali. Invero, la giurisprudenza parla di "lata sinallagmaticità" o, meglio, di una "para commutatività" tra entrata pubblica ottenuta tramite il pagamento la tassa e il servizio erogato individualmente.

La distinzione tra le entrate contributive e quelle commutative comporta che soltanto per le prime il prelievo deve essere giustificato dalla capacità contributiva, in quanto esse realizzano una reale diminuzione del patrimonio del contribuente; mentre, le seconde si risolvono in una pura e semplice trasformazione di denaro in altre utilità, e quindi sono caratterizzate da un qualche equilibrio tra le prestazioni, che di per sé ne offre adeguata giustificazione razionale[150].

Sul punto la Corte costituzionale[151] ha evidenziato che il tradizionale criterio di differenziazione delle tasse dalle imposte si individua nella divisibilità del servizio pubblico goduto da colui che paga la tassa, elemento tipico delle tasse e assente nelle imposte. Per quanto riguarda il principio di capacità contributiva, la Corte[152], in alcuni

[149] Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1958, p. 332; v. altresì: B. GRIZIOTTI, *Classificazione delle pubbliche entrate*, Riv. dir. fin., 1949, pp. 224-225; F. BENVENUTI, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1959, p. 193; M. S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, Riv. dir. fin., 1957, p. 23; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1960, p. 313.

[150] Le tasse costituiscono una sorta di punto di confine tra le imposte vere e proprie e tutte le entrate patrimoniali extra tributarie di cui beneficia lo Stato. Nelle tasse l'interesse pubblico diventa ancora più evidente, perché in questo caso il servizio avvantaggia non solo il richiedente ma anche la collettività nel suo complesso. Il servizio pubblico è offerto dallo Stato e si può usufruire solo previa domanda dei soggetti interessati, ma, a ben vedere, i vantaggi derivanti dallo stesso non rimangono limitati alla cerchia dei soggetti che domandano il servizio ma si estendono anche alla platea dei soggetti che non lo hanno domandato. Una caratteristica importante di questo vantaggio è quello di non essere divisibile tra i membri della collettività. Si pensi al servizio universitario. Le tasse universitarie non sono idonee a remunerare il costo del servizio perché dalla circostanza che l'Ateneo funzioni bene, che ci sia un insegnamento di qualità, beneficia non solo l'utenza diretta del servizio (quindi gli studenti, eventualmente i genitori) ma tutta la collettività che potrà beneficiare di una platea di futuri professionisti ben istruiti e competenti con la conseguenziale attivazione di circolo virtuoso che afferisce tutti i settori della socialità e del comune vivere.

[151] Si rimanda, a titolo esemplificativo, a: Corte cost., sentenza del 20 aprile 1977 n. 62; Corte cost., sentenza del 23 luglio 1980 n. 119 e Corte cost., sentenza del 21 giugno 1988 n. 55.

[152] Un caso emblematico è Corte Cost. sentenza del 18 marzo 1964 n. 30: ove la Corte ha negato che il principio di capacità contributiva possa riferirsi alla istituzione e disciplina di quei tributi giudiziari che

arresti, continua ad escluderne l'operatività con riguardo alle tasse, ammettendo, invece, l'operatività con riguardo non solo alle imposte, ma anche ai contributi (in ordine ai quali ha ritenuto che il vantaggio che ricava l'obbligato dall'esplicazione di una attività dell'ente pubblico, posta peraltro in essere nell'interesse della collettività, è espressione di capacità contributiva). Secondo questa posizione assurta da parte della Corte costituzionale, dunque, le tasse, come le imposte, possono finanziare qualsiasi tipo di spesa, sia essa indivisibile o divisibile[153], solo che nel caso in cui il legislatore introduca un prelievo sotto forma di tassa, essa non sarà soggetta al rispetto del principio di ripartizione delle spese pubbliche secondo capacità contributiva, ex art. 53 Cost.[154].

Ed ancora, la distinzione tra imposte e tasse si può ravvedere nel fondamento giustificativo che le sorregge. Le imposte, infatti, sono sorrette dal c.d. principio del sacrificio, secondo cui il carico tributario dovrebbe essere ripartito tra i contribuenti tenendo conto del sacrificio che il pagamento delle imposte comporta per ciascuno di essi. La rinuncia al reddito finalizzato al pagamento dell'imposta determina una perdita di utilità (sacrificio). Il contribuente si sacrifica – e quindi paga – perché ciò che a lui viene sottratto sia impiegato per le finalità che l'ordinamento giuridico si propone. Il sacrificio non è fine a sé stesso, ma è funzionale ad un certo risultato, in quanto tende a conseguire un vantaggio per la società organizzata.

---

configurano un'ipotesi di tassa, ritenendo che il principio non concerne le prestazioni imposte a fronte di quelle spese giudiziarie la cui entità è misurabile per ogni singolo atto, e che quindi possono gravare individualmente su chi vi ha dato occasione; ed è richiamabile solo per la spesa di organizzazione generale dei servizi giudiziari, che è sostenuta dallo stato nell'interesse indistinto di tutta la collettività, e che, di conseguenza, indistintamente su tutta la collettività deve gravare, in proporzione della capacità contributiva di ognuno dei suoi membri. Si legge che: «*Avendo fatto richiamo alla capacità contributiva e alla progressività rispettivamente come indice di imponibilità e come criterio di imposizione, è intuitivo che esso ha avuto riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente*».

[153] Tuttavia, è opportuno evidenziare che già tra i primi studiosi v'era chi, pur non negando la natura della tassa, quale prestazione di un servizio divisibile, ravvedeva un'inadeguatezza nella sua definizione: «*il carattere della tassa di corrispondere al soddisfacimento di bisogni individuali e divisibili, è un carattere si normale, ma non decisivo, esso sol, per la determinazione della natura del tributo, carattere insufficiente per stabilire un comportamento esclusivo delle tasse. Se è vero che le tasse corrispondono al soddisfacimento di bisogni individuali e divisibili, non è vera la sua reciproca, poiché lo Stato può soddisfare bisogni individuali e divisibili anche con le imposte, e con questo, viene a svanire l'efficacia del criterio differenziatore proposto*, così si esprime M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930, p. 20.

[154] Cfr. F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 324.

Diversamente, le tasse sono rette (anche) dal c.d. principio del beneficio[155] secondo cui per un verso il tributo pagato dai contribuenti deve essere commisurato al beneficio che essi ricevono dall'ottenimento dei beni e servizi pubblici, per altro verso lo Stato può chiedere una particolare contribuzione a chi si avvantaggia in modo particolare di certe attività pubbliche. La tassa, quindi, è intesa come il "prezzo" [156] che il contribuente deve pagare in cambio delle prestazioni statali (logica di lata sinallagmaticità). È bene però precisare che oggi tra gli studiosi[157] è pacifico che l'imposizione tributaria non realizza alcuno scambio tra Stato ed individuo. Il principio dello scambio è assolutamente incompatibile con l'articolazione dei moderni ordinamenti tributari che si ispirano invece al principio della capacità contributiva ed al principio del beneficio, nel quale è confluita la parte ragionevole e più moderna della teoria dello scambio. Per cui, non è corretto parlare di sinallagmaticità in relazione alle tasse, ma, al più, di beneficio.

---

[155] Sui rapporti tra sacrificio, beneficio e capacità contributiva, cfr. GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, Riv. dir. fin., 1949, p. 15 ss.; ID., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, Riv. Dir. Fin e Sc. Fin, 1950, p. 332 ss.; ID., *Il principio della controprestazione e le sue applicazioni*, ibidem, 1950, 117 ss.; COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, p. 143 ss.; al beneficio dedica particolare attenzione F. FORTE, *Principi di economia*, Milano, 1993, p. 758 ss.

[156] Ancora, cfr. L. DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, Rass. Trib., 2013, p. 1223, l'Autore rileva che: «*È quindi evidente che gli economisti fanno riferimento ai prezzi pubblici per identificare le entrate pubbliche fondate sui principi del beneficio e della controprestazione, più o meno caratterizzate dalla divisibilità del servizio e dall'intensità dell'interesse pubblico, al solo fine di studiarne gli effetti nell'ambito della finanza pubblica. In tale ottica, ferma restando l'attenzione per i criteri di determinazione del prezzo, anche le tasse, i contributi ed i meri corrispettivi privatistici (sia pure in regime di prezzi amministrati et similia), vengono ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici. Esemplificando il costo dei servizi pubblici può essere coperto mediante la fiscalità generale, e quindi, indirettamente, attraverso le imposte, con le quali si finanzia indistintamente la spesa pubblica, ovvero mediante «prezzi» direttamente correlati alla prestazione pubblica».*

[157] Si vedano le riflessioni di L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; ID. *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, Rass. Trib., 2013, p. 1233, ove l'Autore specifica che il rapporto tra Stato e contribuente si colloca nella concezione "contributiva" ove il contribuente che versa il tributo (tassa o contributo) e lo Stato deve eseguire una certa prestazione pubblica (o consentire il godimento di un certo bene pubblico). Trattasi di due prestazioni unilaterali (e non controprestazioni) e non corre alcun rapporto sinallagmatico, non v'è correlazione commutativa in senso civilistico: anche nei casi in cui la legge riconosce al contribuente, che ha versato il tributo, di esigere dallo Stato una prestazione, la sua situazione giuridica soggettiva attiva non sorge dall'avvenuto versamento, ma trova causa nell'avverarsi di un presupposto di fatto (che potrà essere più o meno complesso, tanto da ricomprendere il versamento) previsto dalla legge come determinante l'obbligo dello Stato all'effettuazione della prestazione.

14. Tasse e capacità contributiva

Posti i confini tra tasse e imposte, occorre indagare la questione più problematica ovvero se le tasse soggiacciono, proprio come le imposte, al principio di capacità contributiva; e se, conseguentemente, il legislatore sia vincolato dal principio di cui all'art. 53 Cost anche nella determinazione del presupposto di fatto delle tasse. L'adesione all'una o all'altra soluzione implica una diversa concezione della capacità contributiva[158].

Nel solco del primo orientamento rientrano i sostenitori della tesi della capacità contributiva c.d. qualificata[159] che, conseguentemente, leggono l'art. 53 Cost. alla luce del principio solidaristico di cui all'art. 2 Cost[160]. Ed infatti, la funzione solidaristica sarebbe immediatamente rinvenibile nelle sole imposte[161]. In tal senso, il collegamento si instaurerebbe tra l'obbligo di contribuire ai carichi pubblici ed una certa capacità economica del soggetto espressa mediante indici certi, obiettivi e facilmente riscontrabili (reddito, patrimonio, consumo). In altre parole, l'ambito di applicazione della capacità contributiva viene definito dalla funzione solidaristica del tributo[162]: la capacità contributiva è applicabile, se non a tutti i tributi, perlomeno a quelli che manifestano un fondamento solidaristico[163].

---

[158] La prima tradizionale concepisce la capacità contributiva come un fattore interpretativo comune dei fatti imponibili delle imposte, e lo tara alla sola sostanza economica. La seconda tesi concepisce la capacità contributiva come un principio giuridico della Costituzione, applicabile a tutto l'ordinamento tributario, ne amplia così l'ambito di applicazione, estendendolo a tutti i tributi.

[159]Sulla tesi della capacità contributiva qualificata si rimanda a capitolo I, sezione I, paragrafi 5 e 5.1.

[160] Sul punto si rimanda a capitolo I, sezione I, paragrafo 6.

[161] È il pensiero di F. MOSCHETTI, secondo cui, stante la natura «commutativa» della tassa, non sorge il dovere di solidarietà di cui agli artt. 53 e 2 della costituzione, e pertanto rimane escluso il principio di capacità contributiva, cfr. F. MOSCHETTI., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 99. Secondo l'autore "*la delimitazione dell'ambito di applicabilità dell'art. 53 deriva da un'interpretazione sistematica di tale norma"*. Il principio di capacità contributiva si applica ai prelievi tributari di natura solidale, e non a quelli di natura commutativa, in ragione del nesso tra art. 53 e doveri inderogabili di solidarietà economica, sociale e politica di cui all'art. 2, per cui «concorso alle spese pubbliche», sottoposto all'art. 53, si avrebbe solo per le imposte ed i contributi, in cui è dato di cogliere il carattere solidaristico: «dare senza necessariamente ricevere», e non per le tasse, previste invece in corrispettivo di una attività di cui l'obbligato si avvantaggia, cfr. ID., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 67.

[162] Cfr. M. AULENTA, *op.cit.,* p. 69.

[163] In tal senso in dottrina F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 100, ove si legge che: «*costituiscono adempimento di un dovere di solidarietà quei soli tributi che sono giustificati da un fatto particolare del contribuente (reddito, patrimonio, spesa) a prescindere dal godimento di un bene o servizio pubblici. Solo queste sono entrate a titolo di contributivo, mentre quelle che trovano la loro giustificazione in uno scambio di utilità sono entrate a titolo commutativo. Poiché i caratteristici tributi a*

Del resto, la tesi in esame è sostenuta anche da parte della giurisprudenza della Corte costituzionale, che ispirandosi alla distinzione propria della scienza delle finanze tra prestazioni divisibili ed indivisibili, ha ritenuto che il principio di capacità contributiva riguardi solo le imposte, in quanto relative a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente. Per le tasse, qualificabili come prestazioni divisibili per via del collegamento tra somma pagata e spesa dello Stato, l'art. 53 Cost. non troverebbe applicazione[164]».

Il risultato era soddisfacente per l'epoca, ma oggi, in un contesto che non solo mira all'apertura, ma soprattutto alla protezione dell'individuo, il sistema tributario dovrebbe aspirare ad includere nell'art. 53 Cost. anche le tasse e gli altri prelievi tributari.

È bene precisare che l'art. 53 Cost. si limita a considerare le ipotesi di concorso alla spesa pubblica, senza distinzioni né rispetto ai modi del concorso, né rispetto alle spese pubbliche l'assenza di una chiara delimitazione del perimetro applicativo della capacità contributiva legittimerebbe una lettura più espansiva, tale da includere qualsiasi prelievo coattivo tributario. Pertanto, anche assetti tributari para-commutativi formerebbero parte delle prestazioni idonee a realizzare la ripartizione dei carichi pubblici all'interno della collettività. Nel testo normativo non v'è alcuna preclusione in tal senso, anzi, la norma costituzionale si esprime in termini generici, la limitazione alle sole imposte è frutto di elaborazioni dottrinali successive all'entrate in vigore della Costituzione.

Progressivamente, la dottrina[165] iniziò ad estendere alle tasse il principio di capacità contributiva. Si evidenziò che dalla costituzionalizzazione della capacità

---

titolo commutativo sono le tasse e i caratteristici tributi a titolo contributivo sono le imposte (ivi compresi i contributi) la nostra tesi può sintetizzarsi nell'esclusione della sfera di operatività dell'art.53 delle tasse e nell'inclusioni delle sole imposte (siano dirette o indirette)». Questo passaggio sintetizza un intero pensiero sostenuto da gran parte della dottrina ed ancora non disatteso, anzi probabilmente prevalente, secondo cui l'operatività della capacità contributiva debba essere limitata alle sole imposte.

[164] Così Corte Cost., sentenza del 2 aprile 1964 n. 30: «*avendo l'art 53 Cost. fatto richiamo alla capacità contributiva e alla progressività rispettivamente come indici di imponibilità e come criterio di imposizione, è intuitivo che essa ha avuto riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente».*

[165] Cfr. A. FEDELE*, Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi,* Riv. dir. fin. sc. fin., 1971, p. 3; A. FANTOZZI, *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo,* in Giur. cost.,

contributiva, come criterio ispiratore dell'intero sistema tributario, non sussiste alcuna ragione, né di tipo logico, né linguistica, né strutturale sulla quale fondare l'esclusione delle tasse dalla portata dell'art. 53 Cost., anzi, questo dovrebbe essere uno strumento definitorio di qualsiasi tributo. Del resto, si iniziò a contestare anche la giustificazione delle tasse alla luce del principio del beneficio, e il principale argomento contrario è dato proprio dalla costituzionalizzazione del principio di capacità contributiva.

In effetti, per garantire coerenza, sarebbe logico applicare il principio dell'art. 53 Cost. in modo generalizzato. Non sarebbe accettabile che il legislatore nella scelta del tributo possa scegliere tra imposta e tassa e, in un caso, essere vincolato dal rispetto dell'art. 53, mentre nell'altro no. Questo creerebbe ampi spazi di discrezionalità, potenzialmente sfociando in arbitrarietà, poiché la scelta di utilizzare una tassa potrebbe esonerare il legislatore dall'osservanza dell'art. 53 Cost.

Dal punto di vista linguistico, l'esclusione delle tasse dall'art. 53 Cost. non trova alcun fondamento testuale nella Costituzione. Al contrario, l'art. 53 si distingue per la sua formula particolarmente ampia, "concorso alla spesa pubblica", che non distingue né per i modi del concorso né per le spese pubbliche stesse.

Inoltre, da un punto di vista strutturale, è osservabile che il legislatore, in diverse circostanze (come, per esempio, nei ticket sanitari o nelle tasse scolastiche), considera elementi di capacità contributiva per escludere il pagamento di tali tasse in assenza di indici di capacità contributiva. V'è quindi una chiara e puntuale considerazione della capacità contributiva del singolo anche nel sistema delle tasse. È infatti da ritenere che

---

1988, p. 2541; ID., *Diritto tributario*, Torino 1991, p. 55 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 9. In particolare, I. MANZONI, *Il principio*, cit. p.160, ove si afferma che: «*L'art. 53 parla semplicemente e genericamente di concorso alle spese pubbliche e tale espressione, per la sua latezza, non può che abbracciare l'intero carico tributario gravante sul singolo soggetto, e quindi la somma di tutti i vari tributi che tale complessivo carico concorrono a formare. Non vi è alcun motivo d'ordine logico perché l'attività pubblica, pur concretandosi in servizi individuali, non possa, in ipotesi essere esplicitata gratuitamente, come anzi di regola dovrebbe essere per le pubbliche funzioni, ed il suo costo ripartito tra tutti i soggetti contributivamente capaci, alla stessa guisa dei servizi indivisibili. D'altra parte, gli stessi concetti di commutabilità e divisibilità sono concetti relativi e peraltro di larga approssimazione. Non è necessario né prevedibile che il gettito del tributo copra il costo del servizio, né può escludersi che invece dia all'erario un utile anche elevato. Se si dovessero escludere i tributi in esame dall'ambito di operatività del primo comma dell'art. 53 Cost. sulla base della presunta divisibilità del servizio, il principio di capacità contributiva verrebbe a perdere gran parte della sua efficacia e della sua funzione».*

in tali ipotesi, ove si tratti di servizi essenziali (quali la sanità o l'istruzione), il legislatore non può imporre una tassa a carico di soggetti che non siano, per le loro condizioni economiche, in grado di sostenerla[166]. Dunque, il legislatore è pur sempre tenuto a graduare l'importo della tassa, prevedendo esenzioni i meno abbienti. La capacità contributiva, nella tassa, assume la funzione di parametro di modulazione dell'obbligo di concorrere alla copertura del costo del servizio[167]. Pertanto, nel panorama valutativo del legislatore nell'individuazione e quantificazione l'onere imposto al contribuente non v'è ragione di escludere gli indici di capacità contributiva del singolo richiedente.

All'osservazione secondo cui l'inapplicabilità dell'art.53 Cost. alle tasse trova fondamento (anche) nella diversa *ratio* giustificatrice (teoria del beneficio per le tasse e teoria del sacrificio, propria dell'art.53 Cost., per le imposte), si può obiettare[168] che: *in primis* la teoria del beneficio e del sacrificio, quali altri criteri per fondare la ripartizione dei carichi pubblici, sono criteri definitamente superati dalla costituzionalizzazione della capacità contributiva, ed *in secundis* che, beneficio e sacrificio sono aspetti che si possono individuare tanto nelle imposte quanto nelle tasse. Ed infatti il principio del beneficio deve avere rilievo nell'ambito del fenomeno impositivo complessivamente considerato[169], ivi comprese le imposte rette dal principio del sacrificio. Mentre nella tassa il vantaggio è riferibile al soggetto tenuto alla prestazione; nell'imposta, invece, il vantaggio è più sfumato, ma comunque sussistente, infatti lo stesso si spersonalizza, potendo teoricamente non ricadere sul contribuente che tale imposta ha versato, ma benefica l'intera collettività e dunque anche il singolo essendo parte della società. Allo stesso tempo, le tasse, pur essendo caratterizzate dal beneficio, presentano sempre un intrinseco livello di sacrificio, essendo il contribuente

[166] Cfr. G. MELIS, *op.cit.* p.109.
[167] Cfr. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica,* Bologna, 2014, p. 50.
[168] Cfr. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011, p. 38.
[169] Ad esempio, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 13 afferma che: «*il beneficio è ormai assunto quale elemento integrante nell'ambito della capacità contributiva*».

tenuto a pagare (e dunque sacrificarsi) per la fruizione di quel determinato pubblico servizio. Pertanto, v'è, al contempo, un sacrificio cui corrisponde un beneficio[170].

Pertanto, il principio di capacità contributiva ed il principio del beneficio non devono essere letti in un'ottica di alternatività, perché i due principi possono altresì combinarsi nella costruzione di uno stesso tributo – proprio come avviene nel caso delle tasse –, allorché si concedono esenzioni ai meno abbienti o si raccorda l'entità del tributo a fatti indice della capacità contributiva del soggetto[171].

Un ulteriore profilo critico che può essere avanzato alla tesi che associa la capacità contributiva alle sole imposte (con esclusione delle tasse) attiene alla c.d. ibridazione delle forme di tassazione. Il sistema tributario, com'è noto, si caratterizza anche dalla presenza di diverse figure ibride, che presentano insieme elementi dell'una o dell'altra specie di tassazione. La distinzione tra imposte da un lato e tasse e contributi dall'altro non è sempre individualmente definita (basti pensare al caso della TARI che è stata alternativamente qualificata ora come tassa, ora come imposta ed anche, in un certo lasso temporale, come tariffa dalla natura privatistica). La netta distinzione tra imposte e contributi da un lato e tasse dall'altro, mal si concilia con una realtà dell'ordinamento ben più articolata e rischia di essere un potenziale strumento elusivo del sistema, creando addirittura un cortocircuito. Si rischierebbe, infatti, di lasciare fuori dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. diverse modalità di contribuzione che, pur presentandosi sotto forma di tassa ed in rapporto a servizi divisibili o configurati come tali dal legislatore, contengono aspetti di imposta. E per altro verso, di sottoporre al sindacato dell'art. 53 figure tributarie che, nonostante la denominazione conservano aspetti e discipline che si riferiscono alla tassazione di fatti in ragione della particolare relazione con un servizio pubblico[172].

---

[170] La differenziazione tra imposte e tasse è stata ben sintetizzata da DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 16, ove si afferma che: «*resta tuttavia una differenziazione, giuridicamente apprezzabile, tra tributi caratterizzati esclusivamente dalla capacità contributiva e tributi caratterizzati anche dal beneficio, almeno quando questi risultano correlati ad una prestazione pubblica, positivamente assunta a delineare il presupposto e la fattispecie imponibile*».

[171] Cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova,1932, ora in *Opere giuridiche*, (a cura di) F. FORTE e C. LONGOBARDI, Milano, 1961, p. 70.

[172] Cfr. F. FICHERA, *I contributi,* cit. p. 136.

Ed ancora, sempre in un'ottica critica, si rammenta che il legislatore nella scelta del fatto imponibile è sempre tenuto ad una previa valutazione della concreta possibilità che il contribuente possa sopportare il carico tributario, il legislatore, pertanto, non può scegliere un presupposto di fatto che non sia sintomatico della capacità contribuita stessa; questo assunto vale per tutti i tributi (ivi comprese le tasse[173]). In tal senso, la capacità contributiva, quale criterio generale del sistema tributario, caratterizza e giustifica ogni prelievo, anche nel regime delle tasse non si può prescindere da un minimo di ricchezza effettivamente tassabile; il possesso di ricchezza è un requisito imprescindibile in assenza del quale ogni prelievo tributario dovrà intendersi come illegittimo, in quanto in contrasto con l'art. 53 Cost.

E dunque, delle due l'una: o il prelievo è veramente commutativo in senso tecnico giuridico (civilistico), ed è quindi incentrato sul sinallagma, ed allora ben si può affermare che tale commutatività lo configura come corrispettivo di diritto privato collocandolo al di fuori dall'ambito applicativo dell'art. 53, oppure il prelievo è configurato come imposizione autoritativa che attua il concorso alle pubbliche spese ed allora non può, in nessun modo, essere sottratto alla garanzia costituzionale[174].

Questa conclusione è coerente con la teoria razionalistica o di mero riparto dell'art. 53 Cost[175], esaminata dei paragrafi precedenti. Tale prospettiva comprime la componente solidaristica e valorizza il ruolo del principio di uguaglianza come canone fondante l'art. 53, primo comma Cost., ritenuto norma applicabile a tutti i tributi, comprese le tasse ed i contributi[176].

---

[173] Cfr. G. LICCIARDELLO, *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967, p. 167. Nella tassa «*non si riscontra alcun carattere differenziale dall'imposta, ad eccezione del tipico presupposto di fatto, tranne che non si voglia riconoscere che la particolarità delle tasse consiste nel mancato collegamento con la capacità contributiva, il che si manifesta in aperto contrasto con esplicite norme costituzionali».*

[174] Cfr. L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative,* in Rass. Astrid (disponibile su Astrid-online.it), 2008, p.13.

[175] In contrapposizione con la teoria della capacità contributiva c.d. qualificata. Si ricorda che secondo la tesi della capacità contributiva di mero riparto l'art. 53 Cost. definisce la funzione fiscale come funzione di riparto di carichi pubblici, imponendo, con la formula della capacità contributiva, equi e ragionevoli criteri distributivi fra i consociati, per cui il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare nell' *an* e nel *quantum*, il concorso alle pubbliche spese.

[176] Cfr. L., DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, Rass. Trib., 2013, p. 1242.

La funzione redistributiva della capacità contributiva, oltre a giustificare l'estensione della capacità contributiva alle tasse, è rilevante ai fini dell'indagine perché implica che la selezione dei fatti imponibili non si esaurisca in quelli di mercato – reddito, patrimonio, consumo –, ma possa essere ampliata attraverso altri indici ai quali fare ricorso e la cui validità può risultare dall'economia civica e sociale e dall'economia ambientale[177]. Invero, la teoria razionalistica sembra conglobare nuove forme di ricchezze[178] diverse dalle tradizionali categorie (reddito, patrimonio, consumo), si pensi innanzitutto ai tributi ambientali[179], sicché si fanno partecipare alla spesa pubblica interi "mondi", che altrimenti rimarrebbero esclusi. Ed ancora, la teoria razionalistica (o di mero riparto) non propone suddivisioni di sorta nell'ambito dei tributi (imposte-contributi da un lato e tasse dall'altro), ma ha una portata inclusiva, che va ben oltre il tradizionale trinomio e sembrerebbe aperta a modalità e strumenti di tassazione nuovi[180].

Il punto, dunque, diventa quello di comprendere se ciascuna fattispecie costruita secondo il modello della tassa presenti o meno un indice di capacità economica[181]. In teoria il vantaggio, l'utenza o la domanda di un servizio pubblico o atto di autorità o il vantaggio tratto da una spesa pubblica possono essere considerati indici, seppure indiretti, di ricchezza. Sarebbe opportuno procedere ad uno scrutino, caso per caso, della conformità delle tasse alla capacità contributiva, ai fini di giudicarne la relativa costituzionalità. Si è sostenuto in dottrina[182] che sotto il profilo della capacità contributiva, molte delle tasse attualmente in vigore sarebbero di discutibile legittimità; dunque, la Corte costituzionale utilizzerebbe l'espediente dell'inapplicabilità dell'art. 53 Cost. per evitare di demolire, con plurime sentenze di incostituzionalità, un intero sistema di tassazione.

---

[177] Cfr. T., ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto di imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte suprema degli USA*, Dir. Prat. Trib., 2012, p. 1302.
[178] Sul punto di rimanda a Capitolo I, sezione II, parr. 18 ss.
[179] Come si vedrà nel prosieguo dello studio.
[180] Cfr. M. AULENTA, *Capacità contributiva*, cit., p. 97.
[181] Il tema della compatibilità tra tasse e capacità contributiva, con particolare riferimento alla tassazione ambientale, verrà trattato al capitolo II, sezione III a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti.
[182] Si rimanda a A. FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974, p.52.

Se è vero che c'è un paventato rischio di incostituzionalità di diverse tasse, è altrettanto vero che questa preoccupazione non può giustificare la salvezza impregiudicata di tasse che, in ragione della natura divisibile o meno del servizio, si tagliano fuori dall'area dell'art. 53 Cost.

In definitiva, le tasse, come ogni forma di prelievo tributario, dovrebbero soggiacere al principio di capacità contributiva. Sebbene a prima vista la struttura delle tasse è meno direttamente collegata alla capacità contributiva rispetto alle imposte (poiché si fonda su relazione diretta tra il pagamento della tassa e la fruizione di un servizio), ciò non significa che ne sia completamente estranea. Anche in questo caso il legislatore si impegna nelle singole operazioni, ad esempio attraverso l'introduzione di esenzioni, riduzioni e altri meccanismi correttivi, a rispettare la capacità contributiva anche nelle tasse, garantendo così una maggiore equità nel sistema tributario e rispettando i principi costituzionali.

15. Ambito soggettivo di operatività della capacità contributiva

Sul versante soggettivo risulta sintomatico il riferimento al pronome "tutti" che si pone in distonia rispetto allo Statuto albertino che limitava il campo di applicazione ai "soli regnicoli" (art. 25 Statuto Albertino[183]). Il costituente ha ritenuto opportuno estendere la portata dell'art. 53 Cost. a tutti loro che manifestino una capacità contributiva nel territorio dello Stato e quindi: residenti, non residenti e apolidi[184].

Già dalla lettura dei lavori preparatori emerge con chiarezza la volontà del costituente di estendere il campo di applicazione dell'art. 53 Cost.[185].

---

[183] La novità introdotta, rispetto all'art. 25 dello Statuto Albertino, si sviluppa su due fronti: da un lato viene sancito il concorso di tutti in ragione della capacità contributiva, dall'altro è richiesto che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività. Sul versante soggettivo la norma contenuta nell'art. 53 Cost esplicita il superamento di una concezione ottocentesca, propria quindi anche dello Statuto del 1848, che risultava coerente espressione dell'impronta liberale di quegli ordinamenti, per cui il tributo doveva collegarsi ad un beneficio che lo Stato offriva ai privati a tutela della loro sfera giuridica rappresentata prevalentemente da diritti proprietari e da un patrimonio.

[184]Sul punto di veda: F., MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, p. 2; G., FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, Riv. dir. trib., 2009, p. 97 ss.

[185] In Assemblea sorse un dibattito e due furono gli interventi più rilevanti. Il primo intervento dell'On. Castelli, che, pur non nominandoli, intendeva usare una locuzione in grado di ricomprendere tra i soggetti passivi dei tributi anche gli stranieri. Il secondo intervento fu di dell'On. Ruini, il quale, pur raccogliendo

Il pronome indefinito "tutti" evidenzia, infatti, il principio di universalità del tributo secondo cui il tributo, al verificarsi dei presupposti, deve colpire tutti i soggetti indipendentemente dalla loro cittadinanza[186]. Il riferimento al "tutti" denota poi l'intento solidaristico della norma, tutelando l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche[187].

La logica solidaristica cui si ispira il comma 1 dell'art. 53 Cost. si allontana dalla ricostruzione del tributo quale corrispettivo del godimento di servizi pubblici (d'ispirazione ottocentesca), giustificandolo con la necessità del concorso di "tutti" all'esistenza stessa dello Stato, in quanto insieme di consociati. L'art. 53 non limita il dovere contributivo ai cittadini, ma lo pone, in termini generali, a carico di tutti coloro che vengono in contatto con l'ordinamento giuridico italiano. Il dovere di contribuire alle spese ha, pertanto, il suo fondamento non già nell'individuazione dei benefici generali o particolari che i singoli individui ricevono dallo Stato in dipendenza dal compimento di servizi generali o particolari da parte dell'ente stesso, bensì in un dovere di solidarietà politica che trova espressione nell'articolo 2 Cost. e che esprime l'interesse di tutti alla vita dello Stato. Tale regola di solidarietà si concretizza, dunque, nel dovere di concorrenza alle spese, considerate nel loro complessivo globale e comunque senza un riferimento uno specifico costo del servizio pubblico, conseguente all'esercizio di una pubblica funzione[188].

---

questa indicazione, propose di adottare una formulazione sintetica, più adatta ai testi costituzionali: «*non è necessario entrare in locuzioni vaghe: basta dire che "tutti devono concorrere". Quel "tutti" riguarda anche gli stranieri*». La proposta dell'On. Ruini, formulata nella seduta dell'Assemblea del 23 maggio 1947, divenne, com'è noto, l'articolato costituzionale. L'On. Ruini, in merito, affermò che il termine "tutti" stava ad indicare la volontà che tutti gli individui, indipendentemente dalla cittadinanza, fossero assoggettati al dovere tributario. Per approfondimenti si veda G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, Riv. dir. trib., 2009, p.105 nota 19.

[186]Cfr. G. MELIS, voce enciclopedica *Capacità contributiva (principio di),* Agg., VII, in Dig. Disc. Pubb., 2017, pp. 106-132.

[187] La regola del concorso di tutti alle spese pubbliche si ricava innanzitutto dal Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente, da cui risulta chiaramente che la formula "capacità contributiva" aveva lo scopo di contrastare il principio della controprestazione e del beneficio.

[188] Cfr. Corte Cost., sentenza del 29 settembre 1993 n. 500. Dunque, il carattere generale dell'obbligo tributario va interpretato in funzione della sussistenza della collettività, nel senso che tutti devono concorrere al benessere della comunità; infatti, la collaborazione deve essere finalizzata a «*conseguire essenziali beni comuni*». Invero, «*il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere*

Dal riferimento al "tutti" derivano principalmente due conseguenze. Innanzitutto, il dovere di contribuire si estende anche agli stranieri. In secondo luogo, quando un soggetto è chiamato a sostenere un tributo per conto di un altro, devono essere previsti meccanismi di diritto o obblighi di rivalsa, in modo che il soggetto passivo dell'imposta possa effettivamente partecipare al finanziamento della spesa pubblica. Nel caso del sostituto o del responsabile d'imposta, potrebbe verificarsi un "concorso alle spese pubbliche" illegittimo se essi fossero costretti a pagare una somma non trattenuta in precedenza da altri, poiché verrebbe a mancare il necessario collegamento tra il concorso e la loro effettiva capacità contributiva[189].

Ed inoltre, anche la collocazione sistematica dell'art. 53 Cost., nell'ambito dei rapporti politici assume rilievo se letto insieme al riferimento al "tutti". Se per un verso su cittadini e stranieri (ossia "tutti") grava l'obbligo di partecipare alle spese pubbliche come dovere di solidarietà economica, - ex art.2 Cost. -, per contro sussiste una differenza di fondo tra i cittadini e gli stranieri. Difatti, mentre per i cittadini il dovere solidale di contribuire ha una connotazione politica (oltre che morale), e quindi un legame più intenso, dovendo, in qualità di cittadino partecipare al sostentamento delle spese pubblica; per gli stranieri, l'obbligo alla contribuzione si spiega nel senso di obbligo generale di eguaglianza di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, come dovere insito nei rapporti politici[190].

Ed inoltre, il singolo – sia esso cittadino o straniero – deve avere un collegamento con il territorio dello Stato impositore o di natura personale (residenza, domicilio) o di natura reale (localizzazione del reddito o del cespite). Ciò che conta è che il criterio di collegamento sia capace di giustificare il prelievo tributario. In tal senso, la scelta del presupposto di imposta deve tenere conto dell'esistenza di criteri di

---

all'azione comune col proprio sacrificio personale» (Cfr. Ministero per la Costituente. *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza.* Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, p. 10).

[189] Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 454, l'Autore nella nota n.1 commenta il pensiero di A. MOSCHETTI sulla capacità contributiva nell'opera, *Il principio di capacità contributiva,* Padova, 1973.

[190] Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale*, in L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p.149.

collegamento effettivi, che giustifichino, cioè, per loro natura il dovere contributivo: non potrebbe, dunque, essere prevista una forma di imposizione in capo ad un soggetto in assenza di qualsiasi collegamento personale o reale con il territorio dello Stato[191]. Nello specifico, i criteri di collegamento sono rappresentati dal: criterio della residenza fiscale (di natura personale) in cui la localizzazione spaziale del presupposto di imposta avviene guardando alla collocazione in una determinata collettività del soggetto passivo cui esso è imputabile o in alternativa il criterio – meno usato - della cittadinanza, e dal criterio del luogo di produzione del reddito (di natura reale), in cui tale localizzazione avviene guardando al territorio in cui il legislatore assume essersi verificato il presupposto di imposta.

Ma ancora, il termine "tutti," menzionato nell'articolo 53 della Costituzione, assume una portata inclusiva che va oltre i tradizionali soggetti giuridici. Non si limita infatti a comprendere solo individui o persone giuridiche, ma può essere interpretato come esteso a realtà che, pur non essendo soggetti giuridici in senso stretto, partecipano alla vita economica e sociale e, in quanto tali, possiedono una capacità contributiva rilevante.

Questa visione amplia il concetto di capacità contributiva, riconoscendo che ogni entità, anche se non formalmente qualificata come soggetto di diritto, può essere chiamata a contribuire al finanziamento delle spese pubbliche in proporzione alla propria capacità economica. Pensiamo, ad esempio, a forme associative informali, trust, fondi patrimoniali o altre realtà che gestiscono ricchezze e risorse. Anche se non configurate come soggetti giuridici autonomi, queste realtà possono detenere una capacità economica che giustifica la loro inclusione nell'obbligo di contribuire.

Pertanto, il principio di capacità contributiva non si limita a valutare la situazione economica dei soggetti giuridici tradizionali, ma si estende a qualsiasi realtà che, di fatto, abbia una rilevanza economica e patrimoniale, assicurando così un'imposizione fiscale che sia equa e proporzionata rispetto alla capacità effettiva di

[191] Cfr. G. MELIS, voce enciclopedica *Capacità contributiva (principio di- Aggiornamento VII*, in Dig. dis. pubb., 2017, pp. 106-132.

contribuire, indipendentemente dalla forma giuridica o dalla mancanza di una personalità giuridica formale.

Volendo effettuare delle riflessioni di sistema che si colgono – in maniera evidente – sul versante soggettivo, appare evidente che l'intenzione del costituente è quella di declinare in maniera ampia il concetto di capacità contributiva: la logica è, pertanto, di apertura; lo scopo è solidaristico, con l'intenzione di colpire la ricchezza (*rectius*: ogni forma di ricchezza) ovunque essa si trovi e a chiunque essa sia imputabile.

Queste considerazioni assumono ulteriore rilievo se lette insieme alle considerazioni svolte con riguardo al versante dell'ambito di applicazione oggettivo della capacità contributiva. Accoglimento la tesi estensiva, che vede coinvolti sia tassa che imposte, si ha un sistema "aperto", un sistema che si prefigge di tassare "tutto" (tasse e imposte) e "chiunque" (cittadini, stranieri, soggetti non giuridici).

16. Alcune considerazioni sull'effettività e attualità

Attualità ed effettività rappresentano i due tratti della capacità contribuita[192]: «*il concetto di capacità si riferisce necessariamente ad un'attitudine effettiva e quindi esistente in concreto, certa ed attuale*[193]*».*

Il principio costituzionale richiede necessariamente la sussistenza di un collegamento effettivo ed attuale tra la prestazione imposta ed il presupposto economico preso in considerazione, poiché è esclusivamente tale correlazione a condizionare

[192] Così si legge in F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 261.
[193] Anche se v'è da dire che secondo parte della dottrina effettività ed attualità non sarebbero due attributi distinti della capacità contributiva ma si considera il requisito di attualità come una "specificazione" dell'effettività. L'attualità – quale tratto proprio dell'art. 53 Cost. – altro non è che una conseguenza dell'effettività della capacità contributiva. Si veda in questo senso L. TOSI L., *Il requisito di effettività,* F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 135; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 75; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, p. 164. Specifica tuttavia F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit. «*L'idoneità non solo deve essere accertata come davvero esistente, ma deve anche esistere nel presente, non nel passato o nel futuro. Una ricchezza che esista nel passato può infatti modificarsi nel tempo fino ad annullarsi e una ricchezza futura può non venire mai ad esistenza. Il requisito dell'attualità, al pari di quello della certezza, è dunque richiesto perché ci sia quell'attitudine effettiva che costituisce attributo logico essenziale della capacità contributiva».*

l'attitudine alla contribuzione, intesa come l'idoneità a pagare una somma a titolo di imposta[194].

L'effettiva indica la necessità che essa si configuri come reale, concreta, e pertanto, verificabile nella sua dimensione effettuale e pragmatica. Essa si ricava direttamente dall'art. 53 Cost., essendo insito nel concetto di "capacità" che siano colpite manifestazioni di ricchezza economiche reali[195]: la ricchezza su cui effettuare il prelievo deve essere effettiva e non meramente apparente o fittizia, né immaginata o presunta. Ma ancora, la necessaria effettività si deduce anche dall'utilizzo del termine "loro", riferito alla capacità; ciò va a creare un collegamento reale tra il *quantum* del prelievo e la capacità di ogni obbligato, creando un legame inscindibile e reale. L'utilizzo del termine "loro", in altre parole, impedisce che possa essere imputata una mera capacità astratta, calcolata sulla base del contribuente medio[196].

Il contenuto dell'effettività è stato, poi, fortemente valorizzato dalla Corte costituzionale[197], quale contenuto interno della capacità contributiva, escludendo che l'attitudine contributiva potesse essere meramente ipotetica.

---

[194] Così E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 89.

[195] «*Non sorge alcun dubbio circa la necessità che il concetto di capacità contributiva esprima una effettiva idoneità alla contribuzione, vale a dire un'attitudine che viene rilevata in base alle modalità attraverso cui, di volta in volta, si manifesta il presupposto in relazione al singolo soggetto*» in questo senso si esprime L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, p. 81.

[196] Il requisito di effettività è da sempre stato carattere indiscusso della capacità contributiva, si pensi, ad esempio, ai primi studiosi della capacità contributiva che esaltavano nelle proprie opere il requisito dell'effettività, così E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano 1961, p. 435, affermava che: «*La capacità contributiva, nella sua accezione comune, indica l'idoneità del soggetto a concorrere realmente ai carichi pubblici, e non la semplice attitudine ad essere soggetto passivo di un tributo, la qual cosa caratterizza infatti qualsiasi consociato, a prescindere dal possesso o meno di risorse finanziarie. Questa primaria accezione comporta, quindi, che il contribuente debba possedere la forza effettiva che deve necessariamente essere economica*».

[197] Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 38, ove si legge che: «*La capacità contributiva oltre ad essere attuale deve essere effettiva ed anche la Corte costituzionale ha più volte ribadito che la tassazione deve avere ad oggetto ricchezze effettive e non fittizie. Il requisito dell'effettività non comporta di per sé il divieto di presunzioni legali, purché relative e collegate ad elementi inferenziali reali e non presunti. Per dirsi effettiva, inoltre, la capacità contributiva non può rappresentare la mera riproduzione fotografica delle situazioni oggettive realizzate nel pregiuridico. L'effettività rappresenta, in realtà, una delle diverse possibili raffigurazioni che la legge si propone della capacità contributiva*».

Il rispetto dell'effettività ha delle ricadute concrete sotto diversi aspetti del diritto tributario. Si pensi, ad esempio, alle presunzioni fiscali[198], alle determinazioni

[198] Il tema delle presunzioni fiscali è fortemente dibattuto in dottrina e in giurisprudenza. Secondo la ripartizione di A. MOSCHETTI, in *Principio della capacità contributiva*, Milano, 1973, p. 270, le presunzioni fiscali possono essere classificate in quattro categorie, seconda che siano volte a determinare: la misura della base imponibile, l'esistenza del presupposto di fatto, la qualificazione giuridica del presupposto di fatto, la persona del soggetto passivo. Sotto un profilo generale giova ricordare che il meccanismo delle presunzioni consiste nel far risalire - in via di ragionevole conseguenzialità - dall'esistenza di un fatto certo o noto l'esistenza un altro fatto ignoto, ad esso in qualche modo dipendente (art. 2727 c.c.). Si tratta delle c.d. prove indirette (dette altresì critiche o logiche) che si aggiungono alle prove dirette o storiche. Le presunzioni possono avere natura legale, quando è la stessa legge a stabilire quando, da un determinato fatto, se ne debba desumere l'esistenza di un altro. Le presunzioni legali si distinguono in assolute o relative: le prime non ammettono prova contraria, le seconde l'ammettono, producendo un'inversione dell'onere probatorio. Con riguardo alle presunzioni legali, siano esse assolute o relative, in un primo momento la Corte costituzionale (Cfr. Corte cost. sent. 3 luglio 1967 n.77, relativa all'iscrizione provvisoria ex art. 176 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R); Corte cost. sentenza 12 luglio 1967 n. 103, relative all'art. 123 TUIR) le ritenne non contrastanti con l'art. 53 Cost. qualora siano giustificate razionalmente e siano rispondenti a criteri logici, fondati sulla comune esperienza. Le presunzioni rappresentano un istituto preordinato alla celerità e sicurezza della riscossione; infatti, per un verso, assicura la l'esattezza della pretesa tributaria; per altro verso, rende sollecita la riscossione ed evita ogni possibilità di evasione. Fintanto che la presunzione legale colpisca effettive manifestazioni di ricchezza deve ritenersi senz'altro legittima; tuttavia, profili di illegittimità possono paventarsi nel momento in cui l'istituto delle presunzioni venga utilizzato in modo tale da consentire il concorso alle spese pubbliche anche dei soggetti che siano privi di manifestazioni di ricchezza. Pertanto, il paramento per valutare la costituzionalità delle presunzioni legali è quello della logicità e normalità. Tuttavia, ben presto la dottrina ebbe modo di ravvisare che bisogna tener distinte le presunzioni assolute da quelle relative. Le presunzioni assolute sebbene rispettino, almeno in teoria, il principio di capacità contributiva solo nel complesso del sistema; nella pratica collegano il pagamento a fatti, soggetti o valori la cui esistenza non è accertata né accertabile, e non garantiscono che il concorso di "tutti" sia effettivamente commisurato alla "loro capacità". Per tali ragioni la Corte costituzionale ha affermato l'incostituzionalità delle presunzioni assolute in ordine all'esistenza del presupposto. La Corte, quindi, in controtendenza rispetto ai precedenti arresti, ha provveduto a dichiarare illegittime le presunzioni assolute poiché «*se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto dei contribuenti alla prova dell'effettività del reddito soggetto all'imposizione*» (così Corte Cost., sentenza del 15 luglio 1976, n. 200). Le presunzioni relative, invece, in astratto conformi a costituzione, salvo verifica in concreto della loro ragionevolezza e della conformità ai criteri di logicità e normalità. Naturalmente, deve trattarsi di fatti che il contribuente possa ragionevolmente provare, non traducendosi in prove impossibili (c.d. *probatio diabolica*). La Corte ha anche affermato l'inammissibilità di presunzioni del tutto incompatibili con i fini di tassazione che si propongono. Per cui, il requisito dell'effettività non comporta di per sé il divieto di presunzioni legali, purché relative e collegate ad elementi inferenziali reali e non presunti Le presunzioni relative, dunque, non solo devono considerarsi costituzionalmente legittime, ma perlopiù esse rappresentano lo strumento per contemperare i due opposti interessi tutelati dall'art. 53 Cost.: da un lato l'interesse a colpire tutte le capacità contributive è soddisfatto ammettendo la legittimità in linea di principio del ricorso alla presunzione; dall'altro l'interesse al rispetto della capacità contributiva è tutelato subordinando la legittimità delle presunzioni alle due condizioni della rispondenza ai criteri di normalità e logicità e della possibilità di prova contraria (ossia di provare in antitesi alla presunzione la reale situazione di fatto).

presuntive, forfetarie o parziali delle basi imponibili dei tributi[199]; ai modelli impositivi di carattere induttivo[200], alla commisurazione dell'imposta su un valore lordo, senza cioè considerare i costi o le passività[201], ed ancora, ai casi di svalutazione monetaria[202].

[199] Con riferimento ai metodi di determinazione della base imponibile fondati su presunzioni, la Cassazione ha avuto modo di pronunziarsi sulla legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore precisando che gli studi di settore non sono un mezzo di determinazione del reddito bensì un mezzo di accertamento avente il valore di presunzione semplice. Sull'efficacia probatoria degli studi di settore era intervenuta la Corte di cassazione evidenziando che l'ordinamento tributario non ammette che il mero scontamento risultante dall'elaborazione statistica dello studio assuma automatica valenza ai fini della rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, atteso che gli studi di settore rappresentano un mero indicatore di una possibile anomalia del contribuente (nella misura in cui la redditività di questi risulti manifestatamente incongruente rispetto alla normale redditività dello studio di settore). Di talché, l'accertamento basato sugli studi di settore possa ritenersi legittimo e rispettoso del principio di capacità contributiva solo nella misura in cui sia concesso all'Amministrazione finanziaria una verifica in contraddittorio – pena nullità dell'accertamento - sulla situazione economica del contribuente accertandone la compatibilità fra l'effettiva capacità reddituale del contribuente e gli elementi desumibili dagli studi. Il contradditorio, che doveva formare oggetto di apposita descrizione in sede motivazionale, garantiva la determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art.53 Cost. Sicché l'amministrazione finanziaria era chiamata a adattare i risultati dello studio di settore alla concreta realtà economica di ogni singolo contribuente, solo così l'accertamento mediante studi di settore soddisfa il requisito dell'effettività insito nell'art.53 Cost. Il quadro degli studi di settore ha subito nel tempo pesanti ripensamenti, specie a seguito della D.L. 193/2016 che ha disposto la sostituzione degli attuali studi di settore con gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. ISA). In calcolo di congruità viene sostituito da un indice di affidabilità del contribuente con la differenza, rispetto agli studi di settore che essi non vengono più utilizzati per determinare il reddito in via presuntiva, bensì per consentire all'amministrazione finanziaria di conoscere meglio la singola impresa e migliorarne la relativa affidabilità fiscale.

[200] Le forme di determinazione induttiva del reddito, disciplinate all'art. 39 comma 2 D.P.R. 600/73, sono forme di determinazione del reddito a carattere eccezionale, in quanto consentono all'amministrazione di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili e di utilizzare presunzioni semplicissime (ossia prive del carattere della gravità, precisione e concordanza). Il loro utilizzo è subordinato all'adozione da parte del contribuente di comportamenti antigiuridici di particolare gravità, quali, ad esempio, la mancata tenuta delle scritture contabili o la loro rilevante inattendibilità, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi oppure l'omessa indicazione dei redditi di impresa o di lavoro autonomo all' interno della dichiarazione pur presentata. Il presupposto di tale accertamento è rappresentato, in generale, dalla mancanza o inutilizzabilità dell'impianto contabile o dalla mancata dichiarazione dei redditi, per cui l'abbandono della metodologia contabile risulta essere necessaria a fronte della oggettiva difficoltà (se non impossibilità) di poter procedere in maniera efficace e coerente all'individuazione del presupposto del reddito impresa. Tuttavia, l'utilizzo di presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza richiede, pur sempre, che la fase l'accertamento avvenga sulla base di criteri di ragionevolezza e sia ispirata alla tassazione di un reddito per quanto possibile effettivo. L'amministrazione finanziaria potrà avvalersi di elementi di minore attendibilità probatoria ma sempre nell'ottica di ricostruire una capacità contributiva effettiva ispirata a logiche della normalità.
In definitiva, il requisito dell'effettività limita la possibilità di utilizzare sistemi semplificati di accertamento, quali il catasto[200], le forfettizzazioni, gli accertamenti sintetici. Essi sono legittimi solo nella misura in cui operano come un sistema di presunzioni relative, consentendo il passaggio dalla determinazione medio-ordinaria a quella effettiva.

[201] Altri limiti collegati al requisito dell'effettività sono quelli della tassazione al netto. Difatti, il requisito dell'effettività viene in rilievo con riguardo alla commisurazione dell'imposta su un valore lordo, senza cioè considerare i costi o le passività. Al riguardo, la Corte costituzionale ha affermato che: «*allorquando il valore del bene viene calcolato in base alla differenza fra attivo e passivo si ottiene un imponibile reale, corrispondente cioè alla effettiva consistenza economica; in caso diverso, si ha un imponibile fittizio*». (Si

Il secondo aspetto del principio di contribuzione è l'attualità, che riguarda la necessità che sussista un ragionevole collegamento temporale tra il momento in cui è imposto il sacrificio fiscale e quello di manifestazione della capacità contributiva. L'ammissibilità di un tributo che colpisca fatti anteriori alla sua istituzione è subordinata al rispetto della capacità contributiva, nel senso che il tributo può colpire soltanto manifestazioni di ricchezza i cui effetti siano ancora presenti nella sfera patrimoniale del contribuente nel momento in cui il legislatore ne dispone la tassazione con effetto retroattivo[203]. L'attualità va riferita poi anche agli indici di capacità contributiva, i quali non solo devono essere economicamente apprezzabili ma è altresì necessario che esprimano una idoneità effettiva e attuale[204] al pagamento del tributo. Il tributo deve colpire, pertanto, indici di capacità contributiva presenti al momento della tassazione.

Gli effetti di un evento economico passato possono svanire nel tempo, e la ricchezza che esso rappresentava potrebbe non esistere più. In tal caso, l'imposizione fiscale su un evento che ha perso il suo contenuto economico e non genera più ricchezza

confronti Corte cost., sent.12 luglio 1965, n. 66.) La tassazione al lordo consegue che non si venga tassati in relazione alla propria capacità contributiva ma anche in relazione alla capacità contributiva di altri. Una spesa di produzione o un interesse passivo debbono essere colpiti in caso al creditore e non al debitore del compenso. Se si dovesse colpire in capo ad entrambi, si avrebbe una duplicazione dell'imposta, con espansione artificiosa della capacità contributiva del debitore. L'importanza della commisurazione dell'imposta ad un reddito netto è stata altresì sancita dalla Corte costituzionale in materia di accertamenti bancari (cfr. Corte cost., sentenza 08 giugno 2005, n. 225. La Corte ha ritenuto, in particolare, che l'indeducibilità delle componenti negative dal maggior reddito d'impresa risultasse smentita dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto – in ossequio al principio di capacità contributiva – non solo dei maggiori ricavi, ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati).

[202] Ed infine, ulteriore limite si risconta nella continua svalutazione monetaria. Un incremento che sia puramente nominale non manifesta capacità contributiva. Si pensi al reddito di capitale che può essere in tutto o in parte annullato dalla svalutazione e se ne dovrebbe tener conto con opportune detrazioni; o ancora, i valori dei minimi imponibili, le franchigie e le detrazioni per i carichi di famiglie che, se non vengono tempestivamente rivalutati, possono comportare una violazione della capacità contributiva nel senso di mancato adeguamento della condizione patrimoniale effettiva del singolo e della famiglia. Da ultimo, la perdita del valore della moneta comporta un aggravamento della pressione tributaria nelle imposte progressive, per l'applicazione di aliquote più elevate a redditi che sono solo formalmente più alti. La svalutazione monetaria rappresenta un chiaro esempio di come l'effettività nella capacità contributiva è un requisito che deve essere presente non solo *ab origine* nella costruzione della fattispecie impositiva ma persistere durante tutto il corso della sua vigenza, con la necessità di un constante adattamento alle diverse condizioni economiche e sociali. Si veda infatti F. MOSCHETTI, *op.cit.* p. 376 ove si legge che: «*Il mancato adeguamento dei valori alla mutata situazione economica comporta una violazione tacita del suo requisito essenziale: l'effettività*».

[203] Così G. MELIS, voce *Capacità Contributiva,* cit., pp. 106-132.

[204] Vale a dire esistente nel momento in cui al contribuente è richiesta la sopportazione del carico fiscale.

per l'individuo risulterebbe illegittima[205]. Al contrario, se l'evento impositivo, pur essendo avvenuto nel passato, continua a produrre effetti nel presente e a manifestare una certa ricchezza, questa rimane soggetta a tassazione.

Il problema del rispetto dell'attualità del prelievo si pone in tutti quei casi in cui il tributo venga riscosso anticipatamente rispetto al verificarsi del presupposto imponibile. In linea di principio, il requisito dell'attualità dovrebbe impedire l'imposizione di prelievi anticipati su basi d'imposta non ancora concretizzate. Tuttavia, tali pagamenti anticipati sono considerati legittimi se il presupposto del prelievo non è completamente scollegato dal fatto imponibile (rispettando quindi il principio di effettività), se l'obbligo di versamento è limitato entro limiti ragionevoli e se sono previsti meccanismi di riequilibrio, come ad esempio la possibilità di ottenere un rimborso.

Il vero attacco al principio di irretroattività, che porta a un "indebolimento" della capacità contributiva si verifica con l'uso improprio delle leggi di interpretazione autentica, pratica frequente nel diritto tributario. In ambito tributario, infatti, non è raro osservare abusi di leggi interpretative[206], le quali, pur non essendo vere leggi interpretative, vengono presentate come tali per colpire manifestazioni di ricchezza del passato. Lo Statuto dei diritti del contribuente ha tentato di arginare questo fenomeno all'art. 1, comma 2, stabilendo che «*l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*». Tuttavia, tale previsione rimane una norma di legge ordinaria, e come tale può essere derogata da successivi interventi legislativi.

[205] Cfr. G. GAFFURI, *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee,* Milano, 2016, p. 183. L'illegittimità deriverebbe dal fatto che l'imposta verrebbe applicata su un evento che, avendo perso nel tempo il suo valore economico, non rappresenta più una fonte di ricchezza per l'individuo.
[206] Com'è noto, le leggi di interpretazione autentica sono leggi retroattive, dato che il significato stabilito dal legislatore riguarda disposizioni già in vigore: dal momento dell'entrata in vigore della legge di interpretazione autentica l'interprete deve applicare la norma secondo il senso prescritto dal legislatore.

17. Capacità contributiva e finalità extrafiscali (cenni e rinvio)

La capacità contributiva deve relazionarsi anche con le finalità extrafiscali del tributo. Una imposta, com'è noto, può essere preordinata anche a finalità extrafiscali, nel senso che essa non solo deve essere rivolta a procurare un'entrata allo Stato (finalità propria di tutti i tribuiti) ma può, in concreto, perseguire anche altre finalità. L'extra fiscalità costituisce ad oggi uno dei campi più affascinanti e controversi del diritto tributario. La funzione fiscale viene piegata per perseguire finalità diverse da quelle fiscali in senso stretto con la conseguenza che anche la struttura del tributo viene modificata in vista dello scopo politico che si vuole perseguire.

L'extrafiscalità, ad esempio, può essere uno strumento utile per perseguire finalità disincentivanti e/o incentivanti di operazioni, attività, produzioni, consumi. L'imposta viene impiegata come disincentivo quando vengono colpiti certi consumi allo scopo di scoraggiarli, senza vietarli, oppure vengono colpite certe importazioni allo scopo di proteggere la produzione nazionale di determinati prodotti[207]. L'istituzione di tributi con finalità disincentivanti tende a condizionare le scelte dei produttori o dei consumatori-contribuenti.

Quando si parla di extrafiscalità è utile ricordare che esistono due diverse categorie di extrafiscalità: esterna (o propria) e interna (o impropria) [208]. La distinzione incide sulla distinzione tra agevolazioni fiscali proprie e agevolazioni fiscali improprie, che, poi, si riverbera proprio su principi e regole di riferimento.

Le agevolazioni fiscali vere e proprie sono quelle esterne, esse si pongono al di fuori dall'ambito applicativo del diritto tributario e dai relativi principi costituzionali, potendone prescindere. Al contrario, nelle agevolazioni fiscali improprie l'obiettivo extrafiscale è incorporato nel tributo stesso. In questo caso, essendo l'obiettivo

[207] Cfr. E. DE MITA, voce *Capacità contributiva,* cit., p. 454

[208] La distinzione tra extrafiscalità interna ed esterna è stata ben esaminata da illustre dottrina, si rinvia a S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie* in Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 414.

intrinseco al sistema tributario, il tributo deve rispettare i principi tributari applicabili, tra cui quello della capacità contributiva[209].

I dazi doganali rappresentano uno dei primi e più significativi esempi di extrafiscalità interna, ossia di tributi che, pur avendo una finalità principalmente economica, sono utilizzati anche per scopi che vanno oltre la mera raccolta di risorse finanziarie per lo Stato. I dazi doganali sono imposti sulle merci che vengono importate (o esportate) da un paese, con l'obiettivo di generare entrate fiscali. Tuttavia, il loro ruolo si è storicamente esteso ben oltre questa funzione. In molti casi, i dazi sono stati utilizzati come strumenti di politica economica per proteggere le industrie nazionali dalla concorrenza estera, regolamentare i flussi commerciali e favorire l'occupazione e lo sviluppo interno. Questo carattere extrafiscale è evidente nella misura in cui i dazi sono applicati non solo per ragioni di bilancio, ma per promuovere obiettivi politici o economici specifici. Ad esempio, possono essere imposti dazi elevati su determinati prodotti stranieri per scoraggiarne l'importazione e proteggere i produttori locali, oppure possono essere ridotti o eliminati in un contesto di accordi commerciali internazionali per favorire le esportazioni.

L'uso dei dazi come strumento di politica economica mostra come essi rappresentino un caso classico di tributo con finalità extrafiscali, dove l'obiettivo del prelievo non è solo il finanziamento dello Stato, ma anche la realizzazione di interessi economici e politici più ampi.

Un esempio più recente di tributo con finalità extrafiscale interna è il tributo ambientale[210].

[209] Il tema sarà ampiamente trattato nel capitolo II, sezione II, a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti.

[210] Di cui si darà ampia trattazione del capitolo successivo. Le agevolazioni fiscale a presidio dell'ambiente sono strumenti agevolativi che, pur presentandosi nelle diverse forme (detrazioni, deduzioni, bonus, crediti d'imposta) presentano un evidente fine extrafiscale che è interno al tributo stesso. Ciò comporta che, anche nella valutazione delle stesse non si può prescindere dal canone di ripartizione secondo il principio di cui all'art. 53 Cost.

Ed ancora più recente è la c.d. fiscalità nutrizionale[211], nata con l'intento dichiarato di sottoporre a tassazione cibi dannosi (c.d. *junk food*) per la salute in quanto causa di malattie non trasmissibili (malattie cardiovascolari, tumori, diabete, ecc.) orientando le abitudini nutrizionali. In questi casi, lo scopo della legge si realizza proprio quando i tributi non vengono applicati.

Di fronte alla tassazione preordinata al perseguimento di fini extrafiscali l'interprete deve porsi il problema della legittimità costituzionale sia sotto il profilo del principio di uguaglianza che di capacità contributiva. Sotto il profilo dell'uguaglianza in quanto i regimi agevolativi per definizione derogano al principio di uguaglianza, quanto meno nel suo senso formale; sotto il profilo della capacità contributiva in quanto le imposte, siano esse incentivanti o disincentivanti, affinché possano dirsi costituzionalmente conformi devono perseguire una (ulteriore) finalità meritevole di tutela nell'ordinamento giuridico costituzionale. Ed infatti, l'art. 53 Cost. deve confrontarsi con tutte le altre disposizioni costituzionali teoricamente suscettibili di legittimare interventi promozionali in favore di determinate situazioni per mezzo delle agevolazioni fiscali. Ed invero, la deroga al principio di uguaglianza per un verso e l'attenuazione del criterio della ripartizione dei carichi secondo capacità contributiva per altro verso trovano razionale e congrua giustificazione solo ove gli strumenti agevolativi fondino la propria *ratio* in altri principi presenti e tutelati dall'ordinamento che siano di pari rango a quelli per così dire compressi dalla norma agevolativa (ad esempio valori quali: la famiglia, l'istruzione, il risparmio, la previdenza, l'assistenza)[212]. Una volta stabilito che il fine perseguito dallo strumento agevolativo è degno di tutela la concreta scelta del mezzo prescelto è rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore. Stabilire se una esenzione o un altro regime agevolato è funzionale rispetto alla politica del risparmio (che è tutelato dalla Costituzione) è un giudizio politico che sfugge a censura di costituzionalità[213].

[211] Sul tema della fiscalità nutrizionale si rinvia a A. URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, Rass. Trib., 2013, p. 1268 ss.
[212] Cfr. G. MELIS, voce *Capacità contributiva* cit., pp. 106-132.
[213] Così, ancora, cfr. G. MELIS, *op.cit.,* pp. 106-132.

Nel prosieguo del lavoro si vuole dimostrare che l'imposizione extrafiscale deve rispettare il principio di capacità contributiva nel senso che, pur essendo preordinata a scopi extrafiscali e pur realizzandosi tali scopi proprio quando il presupposto non si verifica, essa deve avere come presupposto un fatto economicamente rilevante, un fatto che sia manifestazione di ricchezza.

18. Verso nuovi indici di capacità contributiva: il caso IRAP

Imposta regionale sulle attività produttive (c.d. IRAP) [214] rappresenta un caso emblematico che ha imposto una lunga riflessione nella dottrina e nella giurisprudenza circa la compatibilità con il principio di capacità contributiva, almeno nel suo tradizionale impiego, sollecitando anche un giudizio di legittimità costituzionalità. L'IRAP è stata per lungo tempo al centro del dibattito dottrinale[215] ed ha scosso le coscienze comuni, rompendo la tradizionale visione della capacità contributiva e determinando un avanzamento verso l'elaborazione di una nuova concezione di capacità contributiva.

---

[214] L'imposta regionale sulle attività produttive introdotta dal Dlgs. 15 dicembre 1997 n. 446 in attuazione della delega conferita al Governo dall'art. 1, commi 143-149 e 151 della legge 21 dicembre 1996 n. 662. IRAP è un tributo a carattere reale il cui gettito garantisce l'autonomia finanziaria delle Regioni. Ai sensi dell'art. 2 Dlgs 446/1997 il presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'applicazione dell'imposta è esclusa soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzate. Il successivo art. 3 determina i soggetti passivi dell'imposta: sono soggetti ad IRAP le società e gli anti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, indipendentemente dall'attività svolta. La base imponibile è costituita dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio delle Regione, ed è calcolata sulla base delle risultanze del bilancio, con criteri specifici per ogni categoria di soggetti passivi. Il presupposto del tributo è lo svolgimento di un'attività organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche. Pertanto, qualsiasi attività produttiva organizzata integra il presupposto di imposta, indipendentemente non solo dalla finalità lucrativa, ma anche dall'economicità; quindi, anche se strutturalmente i costi eccedono i proventi.

[215] Il caso IRAP è stato studiato da gran parte della dottrina tributarista, tra i tanti interventi si segnalano: I. MANZONI e G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007, p. 40; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap,* Riv. Dir. Trib., 1997, p. 500 ss.; F. MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi, in Atti del convegno di studi*, Pisa, 12 marzo 1999; A. FEDELE, *Relazione sull'Irap*, Riforma tributaria, 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre-18 dicembre 1997, Roma, 1998, p. 399 ss., ID., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in Diritto tributario e Corte costituzionale, cit., pp. 11-15; F. GALLO, "*Ratio" e struttura dell'Irap*, cit., p. 632 ss.; ID. *Relazione, in Irap, imprese e lavoro autonomo, Profili costituzionali e applicativi, cit.,* p. 10005; *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, Giur. Comm., 2002, pp. 131-152; S. F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, Riv. dir. trib, 2004, p. 823 ss; M. BASILAVECCHIA*, Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, Rass. trib., 2002, pp. 310- 311.

L'IRAP è un'imposta che grava, non sull'incremento del patrimonio del soggetto, ma sulla titolarità di un'organizzazione produttiva capace di generare un valore aggiunto[216]. L'IRAP è concepita per tassare il valore aggiunto come espressione di ricchezza attribuibile direttamente alle entità che sono rilevanti per la produzione del reddito interno di un paese[217]. Questa imposta si applica principalmente alle imprese, ma include anche le professioni e le pubbliche amministrazioni[218].

Nell'imposta regionale sull'attività produttiva l'indice di capacità contributiva posto a fondamento del tributo è dunque individuabile nell'esercizio di attività organizzate che si esprimono in sequenze di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti, in quanto, se l'attività sia oggettivamente rilevabile e socialmente rilevante per l'attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi, l'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa.

Sulla legittimità costituzionale dell'imposta si è sollevato un notevole dibattito, specie con riguardo alla compatibilità con il principio di capacità contributiva di un tributo applicato agli esercenti attività produttive e commisurato al valore aggiunto prodotto, in quanto l'imposta sembra essere strutturata in modo da gravare sui soggetti passivi, riducendone il reddito o, in caso di perdita, il patrimonio, in una misura collegata ad una ricchezza in parte o interamente altrui[219]. Il contrasto con l'art. 53

---

[216] Per valore aggiunto s'intende l'eccedenza, attribuibile ad un dato esercizio, del valore del prodotto di un processo produttivo (c.d. *output*) sui valori impiegati per la produzione, esclusi i costi del lavoro e del capitale (c.d. *input*), trattasi della differenza positiva tra il valore degli elementi (materiali e servizi) che un produttore acquisisce dall'esterno e il valore dei beni e/o dei servizi da esso prodotti, con l'impiego del suo ingegno, del lavoro e del capitale. Tale differenza si ottiene deducendo dai ricavi delle vendite di beni o servizi i costi delle materie prime e dei semilavorati nonché dei servizi, impiegati nella produzione. In una formula matematica il valore aggiunto può sintetizzarsi come i ricavi lordi al netto dei costi per beni e servizi acquistati. Da questo risultato differenziale l'impresa ottiene le risorse per coprire gli altri costi, in particolare quelli per l'acquisizione dei fattori produttivi.

[217] Si veda R. SCHIAVOLINI, *L'imposta regionale sulle attività produttive, profili sistematici* in (diretta da) G. FALSITTA A. FANTOZZI, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 2007, p. 35.

[218] Ciò emerge chiaramente dall'art. 3, comma 144, lett. c), L. n. 662/1996, ove si prevede la determinazione della base imponibile appunto "in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale e risultante dal bilancio".

[219] E ancora, si veda R. SCHIAVOLINI, *L'imposta regionale sulle attività produttive, profili sistematici*, (diretta da) G. FALSITTA A. FANTOZZI, *L'ordinamento tributario italiano*, Torino, 2007, p. 465.

Cost., emergerebbe in quanto nell'imposta regionale sul valore della produzione si assume a indice di capacità contributiva non il reddito ma l'attività produttiva in sé, cioè una mera potenzialità di capacità contributiva. A ciò si aggiunga che il legislatore nella struttura dell'IRAP non ha previsto meccanismi volti ad assicurare al soggetto passivo la traslazione del tributo.

I sostenitori della tesi della capacità contributiva qualificata[220] osservavano diversi profili di evidente incostituzionalità dell'IRAP dal momento che il presupposto dello stesso non contiene in sé quegli elementi di patrimonialità che consentano al soggetto passivo di far fronte al pagamento del medesimo. Sulla premessa che la nozione di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. sia intesa come idoneità soggettiva a concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità o forza economica, ne consegue che gli indici rivelatori di capacità contributiva presuppongo una manifestazione di forza economica effettiva ed attuale: il presupposto del tributo deve necessariamente includere un elemento patrimoniale (reddito, patrimonio, consumo, ecc.). La dottrina maggioritaria dell'epoca in cui il tributo fu introdotto rilevava l'incostituzionalità dell'IRAP in quanto l'esercizio di un'attività produttiva non comporta necessariamente l'attribuzione all'esercente di situazioni e rapporti espressivi di un valore patrimoniale netto corrispondente al valore della produzione se ne evince la sua incostituzionalità[221].

A conclusioni opposte si perviene, invece, accogliendo la funzione meramente distributiva dell'art. 53 Cost. secondo la quale si dà prevalenza alla rilevanza economico-sociale del presupposto (purché oggettivamente rilevabile) rispetto alla necessità che il soggetto passivo abbia sempre una disponibilità patrimoniale, tradizionalmente intesa. In questa prospettiva, l'organizzazione produttiva si risolverebbe per il suo titolare in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa[222].

---

[220] Si rimanda *supra* capitolo I, sezione I, paragrafo 5.1.
[221] Sull'argomento si veda: C. CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione,* Dir. Prat. Trib., 2001, pp. 10971 ss.
[222] Cfr. G. MELIS, *voce Capacità contributiva*, cit. pp. 106-132.

Volendo intendere l'art. 53 Cost. norma dalla quale si può individuare un effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica (e non come norma dalla quale individuare determinate tipologie di possibili indici di capacità contributiva), allora anche nell'IRAP gli indici di capacità contributiva sarebbero identificabili nei singoli fattori della produzione, patrimonialmente rilevanti, e in concreto remunerati in termini di salari, interessi o profitto.

Dunque, l'IRAP trova fondamento e giustificazione in un sistema ispirato alla ripartizione del carico fiscale secondo capacità contributiva intesa come criterio di riparto.

Passaggio fondamentale di tale dibattito è costituito dalla sentenza della Corte costituzionale[223] che, nel 2001, ha sancito la legittimità di tale tributo, individuandone il presupposto nella capacità organizzativa dell'operatore economico, avente la sua manifestazione nel "potere di comando sui beni e servizi" ovvero nel "dominio dei fattori della produzione" che il titolare dell'organizzazione produttiva è in grado di esercitare.

L'innovatività della pronuncia della Corte costituzionale è di avere collegato l'art. 53 agli artt. 41 e 42 della Costituzione operando un sostanziale ampliamento della nozione di capacità contributiva, fino ad allora limitata alla ricchezza monetaria del contribuente[224]. La Corte, invece di dichiarare l'incostituzionalità del tributo, ha ricondotto l'attitudine alla contribuzione ad una più ampia e generica rilevanza economico-sociale del presupposto ritenendo legittimo il prelievo rapportato ad ogni fatto economicamente rilevante che il legislatore, nella sua discrezionalità, ritiene idoneo a manifestare ricchezza in capo al soggetto passivo, purché sia assicurato il rispetto degli indispensabili requisiti di uguaglianza, razionalità e coerenza[225]. Trattasi di una evoluzione della teoria della capacità contributiva come criterio di riparto.

---

[223] Si fa riferimento a: Corte cost. sentenza del 21 maggio 2001 n. 156.

[224] Cfr. P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 262.

[225] Uno dei passaggi centrali con cui la Corte costituzionale, nella sentenza del 10 maggio 2001 n. 156, salva la legittimità del tributo è il seguente: «*Nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai*

La pronuncia in esame anticipa il fenomeno, ancora in corso, della tassazione delle cosiddette "nuove ricchezze". La sua rilevanza risiede nel fatto che la Corte ha adattato il concetto di capacità contributiva alle moderne manifestazioni della ricchezza individuale, fissando un importante punto di riferimento nell'evoluzione dei principi che definiscono il presupposto del tributo. La sentenza rappresenta un fondamentale passo verso il riconoscimento delle "nuove forme di capacità contributiva", con implicazioni potenzialmente significative anche per la fiscalità ambientale.

19. La lettura "evolutiva" della capacità contributiva

La globalizzazione porta con sé l'esigenza di avanzare nuove proposte di innovazione, anche del sistema tributario. Tra le sfide future del diritto tributario c'è quella di identificare nuovi indicatori di capacità contributiva per legittimare la tassazione, il cui ostacolo principale è dato al rispetto della ripartizione secondo capacità contributiva. Se si accetta l'idea che la fiscalità rappresenta un contributo alle spese pubbliche e alla partecipazione del contribuente nella collettività, allora la capacità contributiva deve essere il criterio attraverso cui ogni tributo contribuisce a questo scopo. La legittimità costituzionale di un tributo dipende dalla valutazione della sua capacità contributiva effettiva e dalla ragionevolezza delle scelte legislative[226].

L'esigenza di globalizzazione ed evoluzione del sistema impone un ripensamento della capacità contributiva (da qui, appunto, la lettura "evolutiva" della

---

fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice – diversamente da quanto i rimettenti assumono - non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione». P. SELICATO*, La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p.262. sulla sentenza in esame afferma che: «*la Corte riconduce così l'attitudine alla contribuzione ad una più ampia e generica rilevanza economico-sociale del presupposto ritenendo legittimo il prelievo rapportato ad ogni fatto economicamente rilevante che il legislatore, nella sua discrezionalità, ritiene idoneo a manifestare la ricchezza del soggetto passivo, purché sia assicurato il rispetto degli indispensabili requisiti di uguaglianza, razionalità e coerenza*».

[226] Cfr. A FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, Riv. dir. trib., 2023, p. 7.

stessa). Ed invero, l'identificazione della capacità contributiva con il reddito o con la ricchezza, sembra escludere intere forme di tassazione, specie quelle di più recente conio, come la tassazione ambientale o la tassazione delle innovazioni tecnologiche[227]. Si impone, dunque, la necessità di un profondo ripensamento del sistema fiscale, partendo proprio dalle sue fondamenta, ovvero dai principi che reggono la materia. Primo per tutti il principio della capacità contributiva che – come si è avuto modo di vedere – è il criterio distributivo "in ragione" del quale avviene il riparto delle spese pubbliche. Le norme tributarie devono individuare per ogni tributo uno o più criteri di riparto. Queste norme sono soggette ad un giudizio di ragionevolezza che raffronta fatti e situazioni al cui verificarsi è subordinato, in concreto, il concorso dei singoli consociati. Si tratta di un giudizio che attiene innanzitutto alla congruità funzionale della definizione della fattispecie imponibile rispetto alla *ratio* del tributo letto alla luce del contesto del sistema tributario.

Ai fini dell'individuazione dei corretti indici da cui ricavare gli elementi patrimoniali suscettibili di tassazione è indispensabile richiamare il requisito di ragionevolezza: «*l'imposizione di una prestazione patrimoniale in carenza dei mezzi per eseguirla risulta sicuramente incongrua e prospetta possibili conflitti con il principio di uguaglianza*[228]».

Il richiamo al criterio della ragionevolezza è fondamentale: la ragionevolezza, infatti, funge al contempo da confine e limite nella scelta del criterio di ripartizione, ma non esclude – nella misura in cui sia "effettivo" – la sussistenza (*alias* "ragionevolezza") di altri criteri, diversi da quelli "tradizionali". L'effettività, infatti, non esclude

[227] Si pensi, ad esempio, come l'evoluzione tecnologica, abbia aperto l'enorme e incontrollabile spazio della "rete" allo svolgimento di sempre più numerose e rilevanti attività economiche, riproponendo il medesimo problema con riferimento a mercati "globali", ma non idonei a far emergere contatti territoriali. I tentativi di reazione a questi fenomeni si sono rivolti dapprima alla disciplina delle imposte sui consumi, con adeguamenti delle disposizioni relative alla territorialità, ma si è anche giunti a formulare la disciplina di nuovi tributi, collegati a nuovi prelievi fiscali in relazione a specifici misuratori delle attività svolte sul web (si è parlato di "*bit tax*") od anche a risultati delle attività stesse qualificabili, almeno ad un certo livello di organizzazione, come veri e propri beni patrimonialmente rilevanti (i c. d. "*big data*") ed, in tal caso, parrebbe riemergere lo schema dell'imposta sulla produzione (designati come "*web tax*"). In tal senso di veda A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna,* cit., p.4.

[228] Con queste parole si esprime A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione,* Riv. dir. trib., 2013, p. 1041.

l'esistenza di indici "diversi" da quelli tradizionali, purché sia costituzionalmente giustificati.

Può dirsi, dunque, che l'esito del giudizio di ragionevolezza si risolve in accertamento dell'effettività (e anche dell'attualità) del singolo indice di capacità contributiva.

Il giudizio di legittimità dell'indice di riparto va compiuto dunque *in primis* alla luce del giudizio di ragionevolezza (*lato sensu* effettività), senza tuttavia trascurare il rispetto di tutti i principi costituzionali eventualmente coinvolti.

È stato osservato che il limite delle nuove forme di contribuzione, che stanno sicuramente guadagnando terreno, è che esse si basano sul consumo di beni comuni (come aria, acqua e ambiente in generale) che non riflettono necessariamente le disponibilità patrimoniali dei contribuenti[229]. Trattasi, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, di un limite comunque relativo e certamente superabile, in quanto anche lo sfruttamento di beni comuni – tendenzialmente privi di connotati economici – comporta in capo al contribuente-inquinatore un vantaggio economico, quindi una maggiore capacità contributiva, che si identifica nel risparmio di spesa per aver adottato la soluzione più inquinante (che, poi, è quella più vantaggiosa in termini di economici[230]).

19.1. I nuovi indici di capacità contributiva

È stato già rilevato che, indipendentemente dalla ricerca di nuove espressioni di capacità contributiva, dopo più di cinquant'anni dalla riforma tributaria generale del 1971 sono, comunque, cambiati il sistema economico e il tipo di società. Si pensi all'influenza ormai inarrestabile dell'Europa, che è entrata nelle strutture ordinamentali del nostro Paese. A ciò si aggiunga: la crisi dell'imposta personale, l'esigenza di modernizzazione del Paese, la perdurante difficoltà dell'attuale apparato amministrativo nel contrastare il fenomeno evasivo. Ed allora in capo agli studiosi del diritto tributario sorge spontanea a porsi la domanda: cosa e come tassare?

[229] In questo senso si veda A. FEDELE, *ult. op.cit.,* p. 1041.
[230] Si parte dal presupposto che la soluzione *ecofriendly* è sempre quella più onerosa, che comporta un maggior esborso finanziario.

Il primo aspetto da considerare comprendere il concetto di "indice di capacità contributiva". Gli indici di capacità contributiva possono essere definiti come: «*situazioni differenziali, economicamente rilevanti per ragioni di coerenza sistematica, che giustificano razionalmente il diverso concorso di ciascun consociato, nell'attuazione di sistemi normativi ordinati alla realizzazione del riparto secondo ciascuno degli indici stessi*[231]». Tradizionalmente essi venivano identificati nel patrimonio, reddito, consumi e trasferimenti.

Tali indici oggi risultano insoddisfacenti, ragion per cui negli ultimi anni si è assistito ad un fiorire di proposte sull'introduzione di ulteriori (e nuovi) indici su cui fondare l'imposizione.

L'esigenza espandere gli orizzonti verso nuovi fenomeni di ricchezza affonda la propria giustificazione, prima ancora che nel diritto, nell'esigenze di benessere sociale. Di fronte alla crisi fiscale dello Stato, l'introduzione di nuovi indici di capacità contributiva potrebbe garantire un finanziamento adeguato del *welfare state*, riducendo al contempo la pesante pressione tributaria sul reddito e su specifici tipi di patrimonio[232].

In un'ottica comparatistica - guardando numerosi ai Paesi europei che le hanno già adottato nuove forme di tassazione – si osserva che i vari legislatori interni non si sono evidentemente posti il problema di distinguere tra presupposti che contengono o non contengono elementi reddituali o patrimoniali (e cioè la provvista necessaria a pagare il tributo). L'unica preoccupazione è il rispetto del principio di uguaglianza e quello di giustizia distributiva. È altrettanto vero che la mancata preoccupazione verso il rispetto della capacità contributiva derivi dal fatto che, molti Paesi europei non hanno costituzionalizzato un principio analogo a quello della ripartizione secondo capacità contributiva. L'Italia vanta di essere uno dei pochi Paesi europei (insieme alla Spagna, ad esempio) a sintetizzare in un articolo costituzionale il principio in esame. Questo, tuttavia, ha esposto (ed espone) al rilevante problema di come giustificare un'imposta

[231] Così definiti da A. FEDELE, *Nuova ricchezza*, cit., p.6.
[232] Cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., p.784.

che – appartenente – non rispetti il principio in esame, ovvero rischi di sfumarne i relativi confini.

In linea generale, però, appare importante rilevare che i costituenti non hanno ancorato la capacità contributiva a specifici indici (reddito, patrimonio, consumo); essi, piuttosto, hanno sapientemente utilizzato una "formula elastica" suscettibile di essere interpretata diversamente a seconda dell'esigenze sociali, politiche ed economiche. Oggi i tempi sono assolutamente maturi per una lettura evolutiva della capacità contributiva e ad imporlo sono le esigenze sociali ed economiche del Paese. Per fare ciò non c'è bisogno di uno "stravolgimento" del sistema ma basta superare le tradizionali letture, ormai non più adeguate al sistema economico-sociale contemporaneo.

L'esigenza di adeguare i sistemi tributari alle profonde innovazioni dei mercati e delle attività produttive è alla base di proposte ed interventi legislativi che fanno riferimento all'imposizione sui consumi prospettando modifiche nella disciplina dei tributi già in essere o l'istituzione di tributi "nuovi". Si pensi, ad esempio all'introduzione della c.d. *Robin Tax*, art. 81, commi 16, 17 e 18, D. L. del 25 giugno 2008 n. 112, convertito, con modificazioni, dall' art. 1 comma 1 della legge 6 agosto 2008 n. 133. Il nuovo tributo veniva considerato come un inasprimento del carico fiscale giustificato dalla (momentanea) grave crisi economica, cui corrispondevano insostenibili aumenti. Con la Robin tax il legislatore aveva introdotto un'addizionale Ires per i settori petroliferi ed energetici, posta a carico di soggetti individuati in base al volume dei ricavi che superavano una determinata soglia.

L'imposta, configurata come sovrimposta sull'intero reddito di determinate categorie di operatori economici, era istituita senza alcun limite temporale e non era collegata ad alcuna specifica ed eccezionale situazione di mercato. Pertanto, sin da subito, in dottrina si evocava un evidente vizio di irragionevolezza per incongruenza con lo scopo perseguito. Difatti, ben presto, l'imposta venne dichiarata incostituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 Cost[233].

[233] La sentenza con cui la Corte costituzionale ne dichiarò l'incostituzionalità è la sentenza del 11 febbraio 2015 n.10.

Nonostante l'incostituzionalità della Robin Tax, ciò che rileva ai fini della nostra indagine è che la modulazione del sistema impositivo per settori produttivi non sempre costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. In tal senso il *discrimen* si coglie nella ragionevolezza del tributo, che, nel caso della Robin Tax difettava, ma, ove meglio costruita sarebbe stata pienamente costituzionale. In altri termini, la discriminazione qualitativa della ricchezza è legittima ma deve essere supportata da motivate e fondate ragioni di politica redistributiva e di riequilibrio sociale[234].

Sempre nell'ottica dell'esigenza di evoluzione del sistema si può citare la "*web tax*"[235], istituita dall'art. 1, comma 35 ss., della legge del 30 dicembre 2018 n. 145, modificato dall'art.1, comma 678, della legge del 27 dicembre 2019 n. 160. Con il tributo in esame si è costruito un'imposta sui ricavi generati dalla fornitura di determinati servizi digitali, i quali sarebbero caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti. La nuova forma di prelievo ha richiesto l'esplicitazione – a sua giustificazione – di nuove espressioni di capacità contributiva costituite dalle potenzialità e dalle manifestazioni di ricchezza generate in relazione ai servizi digitali individuati dalla legge[236]. Questo tributo parrebbe individuare l'indice di capacità contributiva nella possibilità di raccogliere, elaborare ed utilizzare, anche cedendoli a titolo oneroso, i dati relativi agli utenti dei servizi digitali. Nonostante i dubbi sollevati circa la coerenza della disciplina dei soggetti passivi (che parrebbe identificare la

---

[234] Cfr. *ex multis* la nota sentenza 11 febbraio 2015, n. 10 della Corte costituzionale, e il relativo contributo a commento della stessa di A. FEDELE, *Principio di eguaglianza ed apprezzamento delle "diverse situazioni dei contribuenti" in tema di legittimità costituzionale della cd. Robin Hood Tax*, Riv. dir. trib., 2015, p.12. In tema si veda anche Corte cost., 11 ottobre 2012, n. 223 e 24 luglio 2000, n. 341.

[235] Con *web tax* si intende l'imposta sulle transazioni digitali introdotta dalla legge 27 dicembre 2017 n. 205 (Legge di Bilancio 2018) che ha previsto, con decorrenza 1° gennaio 2019, una forma di tassazione per le imprese che operano nel settore dell'economia digitale mediante l'introduzione nell'ordinamento italiano della nuova imposta sulle transazioni digitali finalizzata a tassare i profitti realizzati in Italia dalle cd. *web companies*.
Successivamente, la legge 145/2018 art. 1 commi 35-50 ha abrogato l'imposta sulle transazioni digitali prevista dalla legge di Bilancio 2018 (che peraltro non ha mai avuto applicazione per mancanza dei necessari decreti attuativi) ed ha contestualmente introdotto l'imposta sui servizi digitali. La legge 160/2019 art. 1 comma 678 (legge di Bilancio 2020) è intervenuta poi al fine di rendere operativa la disciplina, stabilendo che non è più necessario, ai fini dell'applicazione della nuova imposta, l'emanazione di un apposito decreto ministeriale. L'entrata in vigore viene fissata a partire dai ricavi realizzati nell'anno solare 2020.

[236] Cfr. G. GIRELLI, *Osservazioni intorno all'imposizione sull'impresa digitale*, Dir. Prat. Trib., 2023, p. 2326.

specifica capacità contributiva cui è ordinato il tributo con l'attitudine ad utilizzare i dati dei consumatori) con quella dell'imponibile (legata ai corrispettivi, quindi ai prezzi di mercato, di certi servizi digitali resi nell'intero mercato globale), sembra che l'utilizzazione del fatturato come parametro renda più agevole la totale o parziale traslazione dell'imposta proprio sui consumatori di quei servizi, cioè dei soggetti i cui dati sono raccolti, elaborati ed utilizzati dai soggetti passivi, i quali, per dimensioni organizzative e rilevanza nel mercato, sono probabilmente in grado di incidere sulla formazione dei prezzi[237].

È evidente che l'imposizione sulla ricchezza digitale impone un approccio che superi i canoni tradizionali perché la stessa ricchezza digitale si manifesta e si concretizza secondo modalità peculiari, che non sempre trovano conforto in fenomeni economici ben conosciuti e rodati dal punto di vista tributario. La *web tax*, d'altro canto, evidenzia come, pur distaccandosi dai tradizionali indici di capacità contributiva, possa istituirsi un tributo non solo necessario, ma, soprattutto, costituzionalmente legittimo.

L'ambito oggettivo di applicazione del tributo riguarda l'imposizione dei ricavi originati dalla fornitura di specifici servizi digitali che sono caratterizzati dall'approntamento da parte del soggetto passivo di una o più interfacce digitali e dal contributo alla creazione del valore da parte del singolo utente. La capacità di controllare il flusso dei dati, delle informazioni, rilasciati dagli utenti rappresenta l'indice (*rectius* nuovo indice) di capacità contributiva che esprime una nuova ricchezza. A ben vedere, però, detta capacità non sembra esclusiva delle imprese che operano nel digitale[238]. Ad ogni modo, è altresì vero che ciò che risulta decisivo ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva da parte della *web tax* è che tale ricchezza muta proprio nel mondo digitale per intensità e modalità di produzione

[237] Cfr. A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio, (a cura di) V. MATROIACOVO e G. MELIS, Torino, 2022, p. 24.

[238] Si pensi infatti che ogni soggetto economico che svolga un'attività a contatto con altri soggetti, a prescindere dal fatto che siano consumatori o operatori economici, entra in possesso di una vastità di informazione personali, che possono essere potenzialmente cedute a terzi a fini siano essi operatori economici a loro volta o consumatori finali, entri inevitabilmente in possesso di tutta una serie di informazioni personali di questi ultimi.

rispetto a quanto avviene nel mondo tradizionale[239]. Tuttavia, a differenza del mondo reale, nel mondo digitale la produzione del valore, poi trasformato in ricavi dall'impresa digitale, è il risultato di una peculiare collaborazione funzionale tra una determinata impresa e un'utente. Entrambi tessono un legame per cui all'offerta dell'uno segue il bisogno dell'altro, sicché si giunge ad uno scambio corrispettivo (seppur talvolta inconsapevole per l'utente), secondo cui: l'impresa digitale assorbe i dati dell'utente e questi, dal suo canto, si serve, per lo più senza pagare alcunché, dei servizi accessibili grazie all'impresa digitale (acquisizione di informazioni, ascolto di canzoni, visione di video amatoriali e professionali, etc.). È da questo stretto legame che le imprese digitali, per il tramite della loro tecnologia, sono riusciti a ingenerare negli utenti un "bisogno" che determina la produzione della nuova forma di ricchezza.

Ciò posto appare legittima l'introduzione di una specifica imposizione in capo alle imprese digitali alla luce dei principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva essendo le stesse titolari di una specifica (seppur diversa) ricchezza, propria solo dei soggetti che operano sul *web*.

Ed ancora, sempre alla luce dei nuovi indici di capacità contributiva, è opportuno citare quei tributi che sono "nuovi" perché la scelta dell'indice di capacità contributiva ha motivazioni ideologiche, che inducono a differenziare il trattamento della produzione di beni con forte impatto negativo sull'ambiente e sulla salute dei consumatori, si pensi alla "*plastic tax*" e la "*sugar tax*". Trattasi di interventi fiscali volti ad orientare le attività dei consociati secondo modalità meno pregiudizievoli per la conservazione dell'ambiente. I suddetti prelievi dovrebbero implicare, non solo un'esatta valutazione della discriminazione che si crea a carico dei soggetti tenuti per legge al corrispondente concorso alle pubbliche spese, ma anche un'adeguata considerazione degli effetti della possibile diffusione del tributo. Trattandosi di profili strettamente collegati alla fiscalità ambientale, si rinvia al capitolo II per ulteriori approfondimenti.

[239] Cfr. G. GIRELLI, *Osservazioni intorno all'imposizione sull'impresa digitale*, Dir. Prat. Trib., 2023, p. 2326.

10.2 Nello specifico: la tutela dell'ambiente (cenni e rinvio)

Nella più vasta prospettiva della tassazione di nuovi indici di ricchezza che superano i tradizionali metodi di ricostruzione della potenzialità economica, e portano delineare la costituzione di nuovi tributi, il tributo ambientale si pone come principale modello di aspirazione delle nuove forme di capacità contributiva, creando sostanziale integrazione tra il modello tributario tradizionale ed il moderno sistema tributario.

Il tributo ambientale pone come nuovo indice di capacità contributiva l'esigenza di tutela dell'ambiente e riduzione dell'inquinamento. Si crea una inscindibile relazione tra l'ambiente ed il tributo. Questa impostazione giustifica la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria e non all'esterno della stessa[240]. Con la conseguenza che si possono assumere le condotte inquinanti a fatti indice di una autonoma capacità contributiva.

Si può semplicemente anticipare, rinviando al capitolo successivo per una profonda analisi, che il tributo avente caratteristiche ambientali deve rispettare, come ogni altro, tutte le regole che di norma presiedono all'imposizione ed *in primis*, il principio della capacità contributiva, nonché il rispetto delle garanzie di equità e di uguaglianza nella distribuzione del carico tributario riconosciute dalla Costituzione.

La fiscalità ambientale esige una ricostruzione della capacità contributiva intesa quale criterio di equo riparto, riconoscendo al prelievo natura di strumento duttile a disposizione dello Stato, per promuovere, tra l'altro, «*la crescita culturale e lo sviluppo economico ella stabilità a condizione che l'interferenza fiscale sulla proprietà e sulla autonomia privata non abbia l'esclusivo scopo di punire, con aggravi di imposte, i non responsabili e di premiare, con sgravi, i diligenti e i meritevoli*[241]».

[240] P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario,* Riv. dir. trib. inter., 2004, pp.257-304.
[241] Cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva,* cit., p. 771 ss.

CAPITOLO II

TRIBUTI E AGEVOLAZIONI FISCALI AMBIENTALI

SEZIONE I:

VERSO LA FISCALITÀ AMBIENTALE: LE NUOVE PROSPETTIVE DI UN DIRITTO TRIBUTARIO *GREEN*

1. Premessa

Il capitolo II, in particolare la sezione I, ha l'obiettivo di esaminare le recenti misure adottate nel campo della fiscalità ambientale, con un *focus* specifico sul ruolo che il legislatore tributario può assumere nella sfida verso la sostenibilità ambientale.

Il progresso degli ultimi anni è connotato da una crescente attenzione, che poi tradisce una sempre più avvertita preoccupazione, verso la tutela dell'ambiente. Ciò ha orientato e orienta fortemente le politiche di sviluppo economico, europee e nazionali, e, specialmente nell'attuale periodo storico di ripresa economica post-COVID19[242].

Seppur ancora oggi non si possa parlare di "fiscalità ambientale" come una branca autonoma del diritto tributario, la dottrina sta iniziando a fissare delle buone premesse. Ed invero, lo studio dei tributi ambientali viene affrontato nel contesto di una vera e propria riforma in senso ambientale dell'intero sistema fiscale e anche per essa si gettano le basi per una sfida ancor più grande: la transizione ecologica[243].

La c.d. transizione ecologica, assunta come priorità assoluta per assicurare il diritto al futuro al pianeta, rappresenta la sfida per far fronte alle emergenze del pianeta

[242] Cfr. A. F. URICCHIO, "*Verso la regolazione e la tassazione dell'intelligenza artificiale: dal fantadiritto a prospettive di riforma*, Riv. dir. trib. int., 2022, p. 35.

[243] La c.d. transizione ecologica è assunta come priorità assoluta per assicurare il diritto al futuro al pianeta. Essa è considerata dal PNRR italiano (vale a dire il documento che il Governo italiano ha predisposto nel 2021 per illustrare alla Commissione europea come il nostro paese intende investire i fondi del programma europeo "*Next Generation EU*", approvato dalla Commissione Europea,) come "*la base del nuovo modello di sviluppo su scala globale*". Secondo il documento, «*per avviarla sarà necessario intervenire sia sul lato della domanda, sia sul lato dell'offerta. Nell'ambito delle politiche di transizione ecologica, si ritiene prioritario incentivare una gestione efficace delle aree verdi, attraverso corposi interventi di rimboschimento e una maggiore diffusione delle stesse sul territorio urbano e periurbano. La riconversione ecologica può e deve rappresentare anche un terreno di nuova competitività per molta parte del nostro sistema produttivo, anche attraverso investimenti nell'agricoltura sostenibile e di precisione, a partire dal Mezzogiorno, permettendo di conseguire una maggiore armonia con la natura, pur nel contesto di una società a forte vocazione industriale. (…) Per quanto attiene al lato dell'offerta, l'Italia deve diventare produttrice di beni e servizi coerenti con la transizione ecologica, quali – ad esempio – la produzione di materiali ecocompatibili, la fornitura di tecnologie per la gestione dei rifiuti urbani e industriali, la conversione all'elettrico del settore automobilistico*».

(inquinamento, emissione di CO2, innalzamento delle temperature del pianeta, ecc.), impone quindi l'adozione di strumenti e politiche complesse e di diversa natura, compresi interventi di natura finanziaria e tributaria.

Preliminare alla transizione ecologica è il passaggio da un'economica lineare[244] ad un'economia circolare, nella quale tutte le attività siano organizzate in modo che gli scarti di qualcuno diventino risorse per qualcun altro, in un modello in cui il ciclo della vita non ha, tendenzialmente, fine[245]. Ciò significa intervenire su più profili come la progettazione, la produzione, il consumo di beni e servizi, la gestione dei rifiuti, la mobilità. L'approdo al modello della fiscalità circolare consente di apprezzare pienamente la dimensione promozionale del fisco, producendo benefici per l'ambiente, tassando produzioni inquinanti e prevedendo incentivi per comportamenti ambientalmente virtuosi[246].

Il tema dell'economia circolare ha dei riflessi evidenti in materia di rifiuti e per questo se ne darà voce all'interno del Capitolo III dedicato alla tassa sui rifiuti.

In questa sede si intende esaminare come il legislatore tributario stia affrontando il processo, ancora in corso, della transizione ecologica.

La transizione ecologica, se raggiunta nella misura desiderata, avrà effetti significativi: si potrà godere di una minore dipendenza energetica e di una migliore qualità dell'aria, con conseguenti riduzioni dei costi legati all'invecchiamento della popolazione in ambito pensionistico, sanitario e per gli interessi sul debito pubblico. I benefici della transizione potrebbero inoltre estendersi all'economia del Paese, comportando una riduzione complessiva dei costi da sostenere. Tuttavia, prima di affrontare il tema della fiscalità ambientale e, conseguentemente, dei possibili rimedi che il legislatore tributario è in grado di offrire è opportuno una panoramica completa delle fondamenta di quello che oggi potremmo definire "diritto tributario ambientale",

[244] L'economia circolare può essere riassunta sotto la formula "prendi, produci, usa e getta".
[245] I beni biologici possono essere reintegrati nella biosfera, i beni tecnici, invece, sono destinati ad essere valorizzati e trasformati senza fine, cogliendo nuove fonti di valore e allungando catene produttive-commerciali.
[246] Cfr. A. F. URICCHIO, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare,* Dir. proc. trib., 2022, p.190.

partendo proprio dalla definizione giuridica di ambiente e la sua rilevanza nel contesto interno e comunitario.

2. La nozione "giuridica" di ambiente

Offrire una definizione giuridica di ambiente presenta un certo grado di difficoltà a causa della sua natura complessa, trasversale e multifattoriale, che accentua l'intrinseca ambiguità del concetto stesso. Il sistema ambientale è complesso perché definisce le interrelazioni, in continuo adattamento, tra le sue diverse componenti; è trasversale perché gli interessi ambientali assumono rilievo in quasi tutti i settori degli interessi giuridicamente rilevanti; è multireferenziale perché il sistema ambientale fa riferimento a tutte le realtà della convivenza e a tutti i livelli di governo che la rappresentano e la gestiscono[247].

Tali caratteri evidenziano la difficoltà nell'individuare la relativa disciplina giuridica, anche perché in un settore, come quello ambientale, si verificano un intreccio di interessi, spesso di rilievo costituzionale, che rendono difficile definire obiettivi e strumenti a presidio dell'ambiente.

Un (primo) punto di partenza nello studio del diritto ambientale potrebbe essere quello di tener distinto il concetto giuridico di ambiente dal concetto comune di ambiente. Come spesso accade nella fenomenologia giuridica la definizione del comune sentire non coincide, in tutto o in parte, con quella giuridica.

---

[247] Su tale aspetto è intervenuta la Corte costituzionale (tra le tante, di recente, si veda Corte Cost., sentenza del 2 febbraio 2023 n. 11 e 25 gennaio 2023, n. 50) che ha affermato la valenza trasversale della nozione ambiente, riconoscendo alle Regioni una competenza in relazione ad aspetti (ambientali) che fossero collegati a materie oggetto di competenze concorrenti o esclusive delle Regioni stesse. In via generale, sul "valore trasversale" della materia ambiente nella interpretazione della Corte costituzionale, cfr. F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, (a cura) di ANTONINI, Napoli, 2010, p. 15; ed anche, F. PASTORE, *Costituzione ed Ambiente*, in M.A. ICOLARI (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica,* Torino, 2021, p. 19 ove si legge: «*Il concetto di ambiente, se portato alla sua massima estensione, finisce per assumere contorni così ampi e indefiniti da rischiare la dissoluzione o l'irrilevanza giuridica. In ogni caso, anche se inteso in senso più restrittivo, l'ambiente, quando viene considerato come materia, si interseca con una serie notevole di altre materie e si sovrappone, totalmente o parzialmente, a numerose altre*». Per l'impatto di tale interpretazione nella materia fiscale, S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, Riv. dir. fin. sc. fin., 2009, p. 90; R. MICELI, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee per le Regioni dalla sentenza della Corte cost. n. 58/2015*, Riv. trim. dir. trib., 2016, p. 57.

Il caso dell'ambiente è un'ipotesi sintomatica.

Nel linguaggio corrente, la parola "ambiente" assume una connotazione piuttosto ampia, essendo generalmente usata per descrivere il contesto esterno ad un dato oggetto (ambiente fisico, ambiente economico, ambiente socioculturale, etc.). L'ambiente può quindi essere rappresentato attraverso diverse categorie descrittive, che variano in base agli obiettivi di studio.

«*Il termine "ambiente" da un lato sembra ricondurre ad un'espressione olofrastica e dall'altro presenta, quantomeno nell'angolo visuale del giurista, un concetto multiforme e polivalente, talché non è apparso incongruo affermare che l'ambiente è nulla perché è tutto*[248]».

Nonostante le molteplici classificazioni che se ne fanno, si può comunque cogliere la profonda unitarietà del concetto di ambiente, che può essere efficacemente definito come il sistema di relazioni funzionali dirette ed indirette fra uomo, altri esseri viventi e mondo inorganico, che generano un complesso di componenti in continua evoluzione, secondo tempi e modi differenziati. L'approccio che prima era principalmente sociologico (a fronte del totale disinteresse del legislatore, nazionale e non solo) diventa progressivamente giuridico. In dottrina si diceva che: «*con il termine ambiente non si identifica una materia o un concetto giuridico, ma solo una espressione di sintesi di diritti e interessi che va ad intersecarsi con altre materie*[249]».

Diventa, allora, necessario la ricerca di una nozione giuridica di ambiente, la cui definizione non è meno complessa.

In un primo momento era del tutto assente una disciplina compiuta della materia ambientale. Il patrimonio ambientale veniva tradizionalmente considerato irrilevante essendo un bene «*non economico, poiché reperibile in natura in quantità illimitata*[250]».

---

[248] Cfr. S. PALAZZOLO, *Sul concetto di ambiente (appunti di teoria generale del diritto)*, Giur. It, 1989, p. 317.

[249] Così F. PERCHINUNNO, *Costituzione e ambiente: profili attuativi* e *prospettive di riforma*, (a cura di) A. BONOMO, L. TAFARO, A. F. URICCHIO, *Le nuove sfide dell'ecodiritto*, Bari, 2021, p.3. A. ricorda l'apporto significativo offerto dalla Corte Costituzionale nel promuovere «una concezione unitaria di ambiente sia in senso oggettivo (come bene giuridico), sia in senso soggettivo (come diritto fondamentale della persona)».

[250] Tra i tanti, si veda: C. COSCIANI, *Elementi di economia politica*, Padova, 1965, p. 28.

La nascita di una nozione giuridica unitaria di ambiente risale agli inizi degli anni Settanta di questo secolo. Epoca in cui l'ambiente cominciò ad affermarsi come polo di attrazione nei diversi settori dell'ordinamento giuridico che venivano, da questo, progressivamente influenzati (urbanistica, tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico, sanità, turismo)[251].

Fino alla metà degli anni Ottanta del secolo scorso, tuttavia, nell'ordinamento italiano, non esisteva ancora né una disciplina giuridica della materia ambientale, né un soggetto dell'apparato statale dotato delle necessarie competenze per attuare politiche ambientali. Basti pensare che prima della nota riforma del 2001[252], la nostra Carta costituzione non conteneva alcun riferimento esplicito all'ambiente come nozione autonoma ed unitaria. Solo con la riforma del Titolo V della Costituzione (L. Cost. n. 3 del 2001), il termine "ambiente" viene inserito nella Costituzione e, precisamente, all'art. 117, ove si richiamano: "*la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali*" destinandola alla competenza esclusiva dello Stato (2° comma), e *"la valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali*" (3° comma), e definendola materia di legislazione concorrente con le Regioni.

Un ruolo fondamentale nello studio e nella evoluzione del concetto di "ambiente" deve assegnarsi alla giurisprudenza[253]. In effetti, sul fronte della disciplina

[251] In questo senso si veda F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano, 1996, p.14.
[252] Il riferimento è alla legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3.
[253] Anche la dottrina si è occupata della materia, interrogandosi sul concetto di ambiente, specie in relazione al problema relativo della definizione di una sua nozione giuridica. Originariamente si sosteneva (cfr. M.S. GIANNINI, *"Ambiente": saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, Riv. Trim. dir. pubbl., 1973, p.15 ss; ID. *Primi rilievi sulle nozioni di gestione dell'ambiente e di gestione del territorio*, Riv. Trim. dir. pubbl., 1975, p. 479 ss) che non era possibile individuare una definizione del "bene ambiente" come unità giuridicamente tutelata, in quanto la nozione ambiente si compone per una pluralità di fenomeni giuridici diversi tra loro per struttura e funzioni. Si affermava, infatti, che "l'ambiente" non può essere sintetizzato in un concetto unitario ma, diversamente, assume vari significati a seconda nella normativa di riferimento (ambiente come "paesaggio", "difesa del suolo", "aria", "acqua" e similari). In altri termini l'ambiente è ciò cui fa riferimento la normativa di volta in volta considerata (normativa urbanistica, normativa sul paesaggio, normativa sulla tutela del suolo, sulla tutela delle acque etc.). Questa ricostruzione trova le sue origini nella fase storica in cui non vi erano in Costituzione riferimenti all'ambiente, per cui si giungeva alla conclusione che il concetto di ambiente non poteva che essere letto e studiato nella sua frammentarietà, mediante un approccio settoriale perché il termine "ambiente" assumerebbe diversi significati in relazione ai diversi settori in cui viene in rilievo. Si sposa quindi una "nozione composita" che può individua la sua disciplina in via principalmente nel settore dell'urbanistica (inteso come ordinato assetto del territorio), e in via

ambientale, i giudici italiani dei diversi ordini e gradi hanno dimostrato un atteggiamento compatto e unitario nell'esigenza di definire ed assurgere a rango primario il "bene ambiente". Una prima sentenza in materia si ha con Cass. S.U. 6 ottobre 1979 n. 5172, ove la Suprema Corte ha offerto un'interpretazione evolutiva dell'art. 32 Cost. comprendendo nell'ambito del diritto alla salute anche i diritti alla salubrità dell'ambiente ed alla qualità della vita[254].

Progressivamente la Corte costituzionale[255] ha definito l'ambiente come un valore costituzionalmente protetto, che, in quanto tale, delinea una sorta di materia "trasversale", in ordine alla quale si manifestano competenze diverse, che ben possono essere regionali, spettando allo Stato le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale.

A ben vedere, oltre i contributi giurisprudenziali, un ulteriore fattore che ha contribuito allo sviluppo in Italia di uno studio unitario del fenomeno ambientale è riconducibile all'incidenza del decentramento politico e amministrativo riservato alle Regioni e agli enti locali: le prime forme di tutela del patrimonio ambientale hanno trovato le principali fonti della disciplina regionale.

Ed ancora, ulteriore passo in avanti è stato compiuto con la legge 8 luglio 1989 n. 346 che ha istituito il Ministero dell'Ambiente, al quale sono stati attribuiti competenze in materia di programmazione, coordinamento, impulso, vigilanza.

---

secondaria, nella disciplina a difesa del suolo, aria e acqua e a tutela del paesaggio. Questo approccio è stato poco a poco smentito e superato dalla giurisprudenza.

[254] Merita, altresì, attenzione la sentenza della Corte costituzionale, del 30 dicembre 1987 n. 641, ove – per la prima volta – si sposa la nozione unitaria del bene ambiente: «*l'ambiente è stato considerato un bene immateriale unitario, sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, separatamente e isolatamente oggetto di cure e tutela, ma tutte nell'insieme, sono riconducibili all'unità. Il fatto che l'ambiente possa essere fruibile in varie forme e differenti modi, così come per il fatto che può essere oggetto di varie norme che assicurano la tutela dei vari profili in cui si intrinseca non fa venir meno e non intacca la sua natura e sostanza di bene unitario. L'ambiente è, quindi, un bene giuridico in quanto riconosciuto e tutelato da norme. Non è certamente possibile oggetto di una situazione soggettiva di tipo appropriativo: ma, appartenendo alla categoria dei c.d. beni liberi, è fruibile dalla collettività e dai singoli».*

[255] Cfr. Corte Cost. sent. 20 dicembre 2002 n. 536. La Corte ha definito l'ambiente come bene unitario e valore trasversale costituzionalmente protetto; tra i precedenti si veda: Corte Cost., 30 dicembre 1987, n. 641 ove la Corte definiva l'ambiente come «*un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e tutela; ma tutte, nell'insieme… riconducibili ad unità e idonee a determinare la qualità della vita».*

L'istituzione di un apposito ministero segna un concreto segnale dell'evoluzione della *mens legis* verso una concezione giuridica unitaria del fenomeno ambientale e porta con sé il riconoscimento dell'ambiente come bene di interesse fondamentale della collettività e, come tale, protetto dall'ordinamento[256].

Lo sforzo congiunto della giurisprudenza e del legislatore mira a riconoscere formalmente la salvaguardia dell'ambiente come diritto fondamentale della persona e interesse collettivo, pur in assenza di una nozione giuridica precisa, e a creare strumenti giuridici per la sua tutela. Anche la dottrina sottolinea che uno degli elementi chiave per definire l'ambiente nella sua dimensione giuridica è la sua riconducibilità a un concetto unitario, che non si limita a identificare un obiettivo comune, ma lo qualifica come un vero e proprio patrimonio con rilevanza economica[257].

Rimane comunque la difficoltà nel recepire una nozione giuridica unitaria di ambiente a livello internazionale, l'ambiente è un bene che oltrepassa i confini dei singoli Stati, assumendo caratteri plantari, per cui la comunità internazionale deve prenderne atto e delineare definizione valevole nella sua globalità.

3. La nozione di ambiente nell'ordinamento costituzionale italiano

Lo studio della tutela ambientale non può prescindere dal punto di partenza rappresentato dall'analisi dell'art. 117 della Costituzione, nella nuova formulazione adottata con la legge costituzionale del 18 ottobre 2001 n. 3. Come si è detto, prima della riforma citata la Costituzione non conteneva alcun esplicito riferimento all'ambiente[258].

In origine la tutela dell'ambiente (come bene giuridico meritevole di tutela) trovava la sua fonte genetica nel combinato disposto delle norme di cui agli artt. 2, 3 comma 2, 9, 32 e 117 della Costituzione. La giurisprudenza costituzionale desumeva dall'interpretazione evolutiva delle norme citate (in particolare dell'art. 9, comma 2

[256] Cfr. F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *op.cit*., p.17.
[257] In tal senso si veda S. DORIGO e P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettica della tassazione ambientale,* Roma, 2013, p. 13.
[258] Per una ricostruzione storica, si veda S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, Riv. Dir. fin. e scienza delle fin., 2008, p. 554 ss.

Cost.), l'esistenza, nel nostro ordinamento, di un diritto all'ambiente come diritto della personalità, accanto al diritto al lavoro, alla salute e all'istruzione, affermandone dunque una nozione ampia ed inclusiva della tutela dei beni paesistici come beni pubblici, della difesa del suolo, dell'aria e dell'acqua e della potestà di pianificazione territoriale.

Fino al 2022 l'ambiente riceveva esplicita menzione costituzionale solo nell'articolo che si occupa della ripartizione delle competenze Stato-regione, che attribuisce in via esclusiva allo Stato la materia della tutela ambientale, dell'ecosistema e dei beni culturali ed alle regioni la tutela e la sicurezza del lavoro, la tutela della salute, il governo del territorio e la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali.

L'esigenza di ripartire le competenze in materia ambientale era frutto del prevalente interesse alla tutela unitaria e statale dell'ambiente sull'intero territorio nazionale[259].

Dunque, il principio di protezione ambientale sancito nell'art. 117 Cost., al di là della distribuzione di competenze legislative, esprime un oggetto logicamente ed autonomamente identificabile, che può e che anzi deve essere anche operativamente disgiunto dalle altre attribuzioni.

Anche l'accostamento, nella lettera s) dell'art. 117 Cost. della parola "ambiente" con il termine "ecosistema", prospetta due angoli visuali imprescindibilmente complementari: la funzione legislativa di tutela ambientale va esercitata con la consapevolezza che ciò che è ambiente per l'uomo rappresenta al contempo "ecosistema", cioè il sistema di interazioni fra mondo biotico e abiotico, la rete di connessione fra noi ed il resto degli organismi viventi.

Ad ogni modo, la presenza della parola "ambiente" nell'art. 117 Cost. era una tutela comunque depotenziata, dal momento che un valore di grande importanza non

[259] Sul tema la corte Costituzionale ha ribadito che: « *la tutela dell'ambiente non può essere identificata come una materia in senso tecnico, di competenza statale esclusiva, tale da precludere ogni intervento regionale, ma investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze, presentandosi come un valore "trasversale", sul quale agiscono sia lo Stato, per fissare le determinazioni rispondenti ad esigenze nazionali uniformi, sia la Regione, per la cura degli interessi propri, funzionalmente collegati all'ambiente*», così Corte Cost., sent. 28 giugno 2006 n. 247, e nello stesso senso Corte Cost., sent. 5 maggio 2006 n. 182, sent. 31 marzo 2006 n, 133, sent. 17 marzo 2006 n. 116.

trovava diretto riconoscimento nei principi fondamentali della Costituzione. Ed infatti, per l'ambiente (ma il discorso può essere esteso anche ad altri valori costituzionali) l'affermazione di un principio non ha alcun senso se non è accompagnata da una completa disciplina di attuazione.

In questo contesto, l'interprete era l'unico in grado di fornire un contributo concreto alla nascita e allo sviluppo di una disciplina volta alla tutela dell'ambiente. Infatti, l'ambiente ha assunto una propria autonomia e indipendenza grazie alle interpretazioni evolutive dell'art. 9 della Costituzione, che, nella sua formulazione originaria, si occupava della tutela del paesaggio. In mancanza di ulteriori riferimenti costituzionali, l'art. 9 rappresentava l'unico strumento per includere la protezione ambientale. Di fatto, si abbandonarono le interpretazioni particolaristiche e settoriali dell'art. 9 per adottare criteri interpretativi di globalità e integralità, favorendo così una maggiore valorizzazione giuridica della tutela del paesaggio, sia come componente visiva e morfologica del complesso e sistemico "bene ambiente", sia come elemento autonomamente apprezzabile e costituzionalmente rilevante per i suoi contenuti estetici e culturali.

L'art. 9 Cost. assunse una visuale dinamica, in cui la tutela del paesaggio esprimeva la salvaguardia della parte visibile dell'ambiente (modificata dalla costante interazione dell'uomo con la natura in tutti i suoi processi evolutivi) ed era perciò funzionalmente collegata alla tutela dell'ambiente in generale. Tale processo è proseguito fino al 2022, quando il legislatore con riforma costituzionale, nel modificare l'art. 9, determina una vera e propria "rivoluzione copernicana"[260], inserendo per la prima volta la parola "ambiente" nel testo costituzionale. L'11 febbraio 2022, con la promulgazione della legge costituzionale 1/2022, si è definitivamente concluso l'iter di

[260] L' 8 febbraio 2022 la Camera dei Deputati ha approvato la legge di riforma della Costituzione che ha modificato gli artt. 9 e 41 al fine di introdurre nel testo della Carta la tutela dell'ambiente e degli animali. L'iter della legge costituzionale è stato lungo e travagliato, prendendo avvio il 3 aprile 2018 (proposta di legge: S. 83-212-938-1203-1532-1627-1632-2160. – Proposte di legge costituzionale d'iniziativa dei senatori De Detris e Nugnes; De Petris ed altri; Collina ed altri; Perilli; Gallone; L'Abbate; Bonino; Calderoli ed altri: «*Modifiche agli articoli 9 e 41 della Costituzione in materia di tutela dell'ambiente*»); è stato approvato da alcune parti politiche, prevalentemente progressiste, ma ha registrato adesioni anche da singoli esponenti dei partiti conservatori. Dopo la seconda lettura è divenuto legge con una maggioranza di 468 voti.

revisione costituzionale del progetto di modifica degli artt. 9 e 41 comma 2 Cost., che individuava come principale necessità, da tempo maturata sia dalla dottrina che da una pluriennale giurisprudenza costituzionale, l'inserimento all'interno della Costituzione di una disciplina che tuteli in modo esplicito l'ambiente.

La novella costituzionale ha, di fatto, definito i contorni del complesso e lungo cammino interpretativo che, come visto in precedenza, aveva provato a tutelare l'ambiente attraverso le letture evolutive del diritto alla salute (art. 32 Cost) e della tutela al paesaggio (art. 9 Cost.).

Il testo approvato, senza modificare l'originaria formulazione, aggiunge al comma 2 dell'art. 9 («[*la Repubblica] Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione»*) un terzo comma: «*Tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni. La legge dello Stato disciplina i modi e le forme di tutela degli animali».*

Rilevante appare la questione terminologica riguardante il trittico che si sussegue all'inizio del terzo comma: ambiente, biodiversità ed ecosistemi. Si tratta di oggetti incorporati fra loro: l'ambiente, infatti, comprende la pluralità di tutti gli ecosistemi, dove si sviluppano quei fattori che danno origine alla biodiversità. La riforma, quindi, mette in rilievo da una parte l'ambiente nel suo significato onnicomprensivo e dall'altro ne declina le principali componenti.

Il termine ambiente pare doversi intendere nel suo contesto naturale, inteso come interazione di fattori biotici e abiotici ed insieme di specifici elementi costitutivi quale la biodiversità[261].

Il primo periodo del nuovo terzo comma dell'art. 9 Cost. segue il percorso logico-testuale dei commi precedenti, laddove il soggetto della locuzione verbale «*Tutela*» è la Repubblica, sicché si garantisce sia l'intervento legislativo statale che regionale per la tutela dell'ambiente, della biosfera e gli ecosistemi.

[261] Cfr. F. DE LEONARDIS, *La riforma "bilancio" dell'art. 9 Cost. e la riforma "programma" dell'art. 41 Cost. nella legge costituzionale n. 1/2022: suggestioni a prima lettura*, Riv. Apertacontrada, 2022, p. 3.

La recente novella costituzionale, con la modifica dell'art. 9, definisce i contorni della tutela ambientale come valore costituzionale, principio fondamentale a carattere oggettivo da preservare attraverso una pluralità di politiche pubbliche[262]. Emerge, dunque, un quadro che delinea un progetto di lungo periodo: il proposito, elevato al rango costituzionale, del Paese di concorrere con gli altri Stati alla protezione dell'ambiente, del clima, della biodiversità, e di farne comunque una finalità specifica della Repubblica; il proposito di tutelare le future generazioni; il proposito di elevare gli animali ad un rango che, pur non equiparabile a quello delle persone, li considera un valore che la Repubblica intende tutelare; il proposito di indirizzare l'iniziativa economica verso scopi che non siano conflittuali con i valori menzionati.

Tuttavia, si segnala che la novella in esame non fa altro che allineare l'ordinamento italiano a molte altre Costituzioni, europee e non, che in tempi meno recenti avevano già provveduto ad aggiornare la propria Carta costituzionale in linea con la sostenibilità e tutela ambientale[263].

---

[262] Così R. ALFANO, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interess*i, Rass. Dir. Pubbl. Eur., 2024, p. 235.

[263] Invero, la repubblica italiana era tra le meno aggiornate a livello europeo sul tema ambientale, basti pensare che quasi tutte le Costituzioni (specie se di nuova creazione) contemplavano il bene ambiente come valore costituzionalmente protetto. Per una veloce analisi comparatistica si rammenta che: In Bulgaria l'ambiente, che si propone essere sano e favorevole, è un valore collegato con il mantenimento e la diversità della fauna selvatica e con l'uso razionale delle risorse (artt. 15 e 55); In Croazia la tutela dell'ambiente e della natura è posta sullo stesso piano della tutela dei diritti umani e dello Stato di diritto (art. 3), è un limite alla protezione della proprietà (art. 50), è un bene composto di vari fattori che gode di speciale protezione (art. 52) ed è associato alla vita sana (art. 70); In Estonia si tutelano le risorse naturali (art. 5), e la protezione dell'ambiente costituisce un limite alla libera circolazione delle persone (art. 34) ed è suscettibile di risarcimento del danno (art. 53). In Finlandia si pone un obbligo a carico di ciascuno per la responsabilità del mondo naturale e della sua biodiversità, dell'ambiente e della eredità culturale; e le autorità pubbliche debbono assicurare a ciascuno il diritto ad un ambiente salubre (sez. 20). In Germania il par. 20 della Costituzione prevede la responsabilità dello Stato per le generazioni future a proposito delle condizioni di vita e tutela gli animali. In Grecia si prevede l'obbligo dello Stato di tutelare l'ambiente naturale e culturale e il diritto di ogni persona alla sua protezione (art. 24) ivi compreso l'ecosistema forestale (art. 24). Anche la Costituzione lituana prevede la tutela dell'ambiente in due disposizioni (artt. 53 e 54): si fa obbligo allo Stato e ai privati di proteggere l'ambiente da effetti nocivi e allo Stato di proteggere tutti i fattori componenti dell'ambiente. La Costituzione lussemburghese ha adottato una disposizione molto simile a quelle introdotte nella riforma costituzionale italiana, promuovendo lo sviluppo sostenibile, ma non fa riferimento all'attività economica privata (art. 11 *bis*). Così pure per la Costituzione maltese (art. 9). La disposizione più laconica è prevista dalla Costituzione olandese (art. 5) che impone ai poteri pubblici di tutelare l'abitabilità e l'ambiente. Allo stesso modo la Costituzione polacca che include la tutela dell'ambiente nella norma che tutela le libertà e i diritti delle persone (art. 5), e pone limiti alla protezione dell'ambiente incompatibili con le libertà dei cittadini (art. 31). La Costituzione portoghese eleva a norma costituzionale disposizioni che si reperiscono in altre esperienze nelle leggi ordinarie, con riguardo alle azioni popolari, al risarcimento del danno, alla salute. In

4. La nozione di ambiente nell'ordinamento europeo

La questione ambientale nel panorama europeo si ripropone in termini non troppo dissimili da quelli dell'ordinamento italiano. Invero, nella prima fase dell'esperienza comunitaria i Trattati istitutivi non si sono mai occupati in modo diretto della tutela dell'ambiente. Il che risulta coerente con il contesto internazionale, ove la tutela ambientale si è inizialmente sviluppata per lo più per mezzo di Dichiarazioni e di atti giuridicamente non vincolanti.

Alla crescita esponenziale del problema ambientale ha fatto seguito un interesse, sempre maggiore, delle istituzioni europee a prendere posizione e dare un proprio contributivo in termini di effettività di tutela. Di fronte ad un avanzare dell'inquinamento e alle sue preoccupanti precipitazioni con riguardo alla tutela della salute e alla salute umana l'Unione Europea ha sentito l'esigenza di predisporre una regolamentazione uniforme della materia ambientale. Tale progressiva sensibilizzazione nei confronti della tematica ambientale è maturata nel contesto europeo tanto che l'Unione Europea, per il tramite delle sue istituzioni, ha inserito nella sua legislazione primaria e secondaria principi e discipline di dettaglio.

Ripercorrendo, sinteticamente, i vari passaggi, si rammenta che solo nel 1972, in occasione della Conferenza Internazionale di Stoccolma sull'ambiente umano, si riconobbe l'esigenza di istituire una politica europea ambientale[264]. A fronte di questo incipit, sempre nel 1972 in occasione del Consiglio europeo tenutosi a Parigi venne delineata, per la prima volta, una politica dell'Unione in materia di ambiente a seguito della quale i Capi di Stato e di governo hanno dichiarato la necessità di una politica ambientale comunitaria che accompagnasse le politiche economiche e hanno chiesto un

particolare, l'art. 66 istituisce un diritto in capo a tutti di fruire di un ambiente di vita umano sano ed ecologicamente equilibrato, ma anche il dovere di difenderlo (art. 66), delineando anche un articolato programma di prevenzione e di promozione. La Costituzione rumena prevede un diritto all'ambiente sano ed ecologicamente equilibrato e tra i limiti al libero mercato il ripristino e la salvaguardia dell'ambiente, nonché il mantenimento dell'equilibrio ecologico (artt. 35, 135). Per un esame approfondito della questione si rimanda a: G. ALPA, *Note sulla riforma della costituzione per la tutela dell'ambiente e degli animali,* Contratto e Impresa, 2022, p. 361.

[264] Trattasi dalla Dichiarazione della Conferenza delle Nazioni Unite, proclamata a Stoccolma il 16 giugno 1972 ove, per la prima volta a livello internazionale, all'ambiente è stato riconosciuto il valore di "patrimonio comune dell'umanità".

programma d'azione. Fu questa l'occasione per la Commissione europea di emanare una Comunicazione al Consiglio per l'elaborazione di un programma pluriennale volto al raggiungimento di determinati obiettivi ambientali[265].

L' originaria assenza di un fondamento normativo europeo sulla tutela dell'ambiente veniva colmato con una serie di Programmi d'azione, non vincolanti ma che comunque assumono una certa rilevanza istituzionale per comprendere le linee guida sullo sviluppo di una futura legislazione ambientale-comunitaria[266].

La prima concretizzazione in norme delle politiche ambientali si ebbe con l'emanazione dell'Atto Unico Europeo del 1986 che ha sancito esplicitamente il riconoscimento giuridico dell'ambiente. Invero l'Atto unico europeo del 1987 ha introdotto un nuovo titolo «Ambiente», inserito nel Titolo VII e composto da tre articoli:

[265] Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione della Commissione al Consiglio su un programma delle Comunità europee in materia ambientale, Bruxelles, 24 marzo 1972.

[266] Cfr. S. DORIGO e P. MASTELLONE*, La fiscalità per l'ambiente: attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p.71. In questo senso il Primo programma per l'Azione per l'ambiente venne varato per gli anni 1973-1976 a cui seguirono il secondo programma d'azione per il periodo 1977-1981, il terzo programma d'azione per il periodo 1982-1986; quarto periodo d'azione per il periodo 1987-1992; il quinto periodo d'azione per il periodo 1992-2000; sesto progetto periodo 2001-2010 e settimo progetto 2010- 2020.

130R[267], 130S[268] e 130T[269], che ha costituito la prima base giuridica per una politica ambientale comune finalizzata a salvaguardare la qualità dell'ambiente, proteggere la salute umana e garantire un uso razionale delle risorse naturali.

Con l'Atto Unico Europeo, all'art. 130 R, fecero il loro ingresso i tre principi fondamentali delle politiche comunitarie in campo ambientale: il principio dell'azione preventiva, della riparazione dei danni alla fonte (correzione *ab origine* dei danni) e il noto principio del "chi inquina paga" c.d. *polluter-pays principle*. Si stabilì, inoltre, il principio secondo cui le decisioni in materia ambientale fossero prese all'unanimità.

È interessante notare anche che l'art. 130 T dell'Atto unico Europeo dispone che in campo ambientale i singoli Stati sono liberi di determinare livelli di tutela superiori a quelli stabiliti in sede comunitaria; il principio, tramutato nel diritto tributario,

---

[267] L'art. 130R, recita: «*L'azione della Comunità in materia ambientale ha l'obiettivo: — di salvaguardare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente; — di contribuire alla protezione della salute umana; — di garantire un'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. 2. L'azione della Comunità in materia ambientale è fondata sui principi dell'azione preventiva e della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga". Le esigenze connesse con la salvaguardia dell'ambiente costituiscono una componente delle altre politiche della Comunità. Nel predisporre l'azione in materia ambientale la Comunità terrà conto: — dei dati scientifici e tecnici disponibili; — delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni della Comunità; — dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione; — dello sviluppo socioeconomico della Comunità nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni. 4. La Comunità agisce in materia ambientale nella misura in cui gli obiettivi di cui al paragrafo 1 possano essere meglio realizzati a livello comunitario piuttosto che a livello dei singoli Stati membri. Fatte salve talune misure di carattere comunitario, gli Stati membri assicurano il finanziamento e l'esecuzione delle altre misure 5. Nel quadro delle loro competenze rispettive, la Comunità e gli Stati membri cooperano con i paesi terzi e le organizzazioni internazionali competenti. Le modalità della cooperazione della Comunità possono formare oggetto di accordi, negoziati e conclusi conformemente all'articolo 228, tra questa e i terzi interessati. Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali».* L'importanza di tale articolo si coglie proprio nel comma 1, ove assegnava al diritto comunitario il compito «*di preservare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente*», contribuendo alla protezione della salute delle persone e assicurando un impiego prudente e razionale delle risorse naturali. Lo stesso articolo prevedeva, inoltre, che la politica ambientale dovesse essere integrata con le altre politiche comunitarie, come quella industriale, agricola ed energetica, chiamando la Comunità europea ad adottare tutte le misure necessarie per garantirne un efficace sviluppo e una pronta esecuzione.

[268] In linea con il carattere sussidiario dell'azione comunitaria, anche in materia ambientale, l'art. 130 S affermava: «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale , decide in merito all'azione che deve essere intrapresa dalla Comunità . Il Consiglio stabilisce, secondo le condizioni previste nel comma precedente , ciò che rientra nelle decisioni che devono essere adottate a maggioranza qualificata».*

[269] L'art. 130T affermava: «*I provvedimenti di protezione adottati in comune in virtù dell'articolo 130 S non impediscono ai singoli Stati membri di mantenere e di prendere provvedimenti, compatibili con il presente trattato, per una protezione ancora maggiore».*

comporta che la regola di cui all'art. 130T possa estendersi anche per lo strumento fiscale, per cui si ammette, già a livello europeo, un uso differenziato nei vari Stati membri nella regolamentazione dell'uso della fiscalità a presidio della tutela ambientale, purché si tratti di interventi migliorativi rispetto agli *standards* garantiti in sede comunitaria.

Le successive revisioni dei Trattati hanno rafforzato l'impegno della Comunità a favore della tutela ambientale e il ruolo del Parlamento europeo nello sviluppo di una politica in materia.

Tra l'atto Unico e il Trattato di Maastricht sull'Unione europea del 1992 è sono stati effettuati alcuni interventi comunitari in materia di politica fiscale ambientale, come quello di assumere alcuni interventi fiscali a carattere incentivante. In questa linea d'onda la Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee varata il 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette, prevedendo un'aliquota ridotta per l'accisa sulla benzina senza piombo.

Le competenze sancite dall'Atto Unico vennero ampliate con il Trattato di Maastricht sull'Unione europea del 1992[270], che attribuì all'azione in materia ambientale il rango di vera e propria politica dell'UE (articolo 130R), la tutela dell'ambiente venne qualificata come un interesse preminente della politica europea. Con il Trattato di Maastricht la tutela dell'ambiente fa il suo ingresso nel Preambolo; tra i compiti della Comunità viene inserita la «*crescita sostenibile e non inflazionistica e che rispetti l'ambiente*» all'art. 2. Le disposizioni in materia ambientale vengono spostate in un apposito Titolo XVI, sempre intitolato "Ambiente", ed ai tre principi fondamentali inseriti nel Trattato nel 1987 se ne aggiunge un quarto: il principio di precauzione. Viene, inoltre, introdotto il principio che le decisioni in campo ambientale

[270] Il trattato sull'Unione europea firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 alla presenza del Presidente del Parlamento europeo, on. Egon Klepsch. A norma del trattato, l'Unione è fondata sulle Comunità europee (primo pilastro), integrate da due altri ambiti di cooperazione (secondo e terzo pilastro): la politica estera e di sicurezza comune (PESC) e la giustizia e affari interni (GAI). Con l'entrata in vigore del trattato sull'Unione europea, l'espressione CEE è stata sostituita dall'espressione Comunità europea (CE). I poteri legislativi e di controllo del PE sono stati rafforzati con l'introduzione della procedura di codecisione e l'estensione della procedura di cooperazione. Il trattato venne ratificato e reso esecutivo in Italia con la legge 3 novembre 1992 n. 454.

possano essere adottate sulla base di una maggioranza qualificata (art. 130 S), introducendo, così, la procedura di codecisione e stabilendo come regola generale il voto a maggioranza qualificata in seno al Consiglio (la procedura di cui all'art. 189 C).

Volendo dare già in questa sede alcuni spunti di riflessione in materia tributaria risulta interessante notare che all'art. 130 S, nell'individuare la procedura di decisione viene posta un'eccezione proprio per la materia fiscale. Si legge, infatti, al secondo comma dell'art. 130 S che: «*In deroga alla procedura decisionale di cui al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 100 A, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta: disposizioni aventi principalmente natura fiscale; (...)*»

Pertanto, i profili ambientali che concernano la materia fiscale dovevano (e devono) essere deliberati dal Consiglio all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento Europeo e del Comitato Economico Sociale. L'art. 130 S del Trattato di Maastricht rappresenta la prima espressa indicazione del legislatore europeo in materia di fiscalità ambientale[271].

La vera innovazione del Trattato di Maastricht consiste nell'ampliamento del comma 2 dell'art. 130 R rispetto alla versione introdotta dall'Atto unico europeo[272],

[271] In questo senso si esprime S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit.* p. 76.

[272] Rispetto al testo dell'Atto unico europeo, l'art. 130 R del trattato di Maastricht venne così modificato: «*La politica della Comunità in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: — salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente; — protezione della salute umana; — utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali; — promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale. La politica della Comunità in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all' ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga". Le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle altre politiche comunitarie. In questo contesto, le misure di armonizzazione conformi a tali esigenze comportano, nei casi appropriati, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura comunitaria di controllo. 3 . Nel predisporre la sua politica in materia ambientale la Comunità tiene conto : — dei dati scientifici e tecnici disponibili ; — delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni della Comunità ; — dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall' assenza di azione ; — dello sviluppo socioeconomico della Comunità nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni. 4 . Nel quadro delle loro competenze rispettive, la Comunità e gli Stati membri cooperano con i paesi terzi e le organizzazioni internazionali competenti. Le modalità della cooperazione della Comunità possono formare oggetto di accordi, negoziati e conclusi conformemente all' articolo 228 , tra questa ed i terzi interessati. Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali*».

tipizzando i quattro principi cardini che tuttora reggono la materia ambientale: principio dell'azione preventiva, principio della precauzione, principio della correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e principio del chi inquina paga[273].

Tra il Trattato di Maastricht e il Trattato di Amsterdam si colloca un'importantissima Comunicazione della Commissione europea COM (97) 9 def. emanata a Bruxelles il 26 marzo 1997 ove la Commissione ha illustrato l'opportunità di un intervento europeo in tema di tassazione ambientale, prediligendo l'uso degli incentivi fiscali.

Il trattato di Amsterdam[274] ha stabilito l'obbligo di integrare la tutela ambientale in tutte le politiche settoriali dell'Unione al fine di promuovere lo sviluppo sostenibile. Gli stati membri hanno preferito mantenere integra la propria sovranità nel settore della tassazione ambientale, lasciando immodificata la procedura di deliberazione all'unanimità per le misure ambientali attuate mediante lo strumento fiscale[275].

Si passa all'attuale assetto normativo, imposto dal Trattato di Lisbona[276], ove la tutela dell'ambiente diventa un tema centrale della politica europea: la lotta al cambiamento climatico e il perseguimento dello sviluppo sostenibile rappresentano obiettivi specifici dell'Unione europea.

---

[273] Per l'analisi dei principi menzionati si rimanda ai successivi paragrafi.

[274] Il trattato di Amsterdam, firmato ad Amsterdam il 2 ottobre 1997 ed entrato in vigore il 1° maggio 1999, firmato alla presenza del Presidente del Parlamento europeo, on. José María Gil-Robles, modifica il trattato sull'Unione europea, i trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, con l'entrata in vigore di detto trattato procedura di codecisione è stata semplificata ed è stato ampliato il suo campo di applicazione.

[275] Per approfondimento sull'incidenza del trattato di Amsterdam sulla materia ambientale si rimanda a: R. GARABELLO, le novità del Trattato di Amsterdam in materia di politica ambientale comunitaria, Riv. giur. amb., 1991, p.191.

[276] Il Trattato di Lisbona firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007 modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea, apportando significative innovazioni al diritto primario UE. Il Trattato sull'Unione europea (TUE) adesso contiene i principi informatori e le norme comuni del sistema dell'Unione, nonché le disposizioni relative alla PESC /PSDC, mentre il Trattato che istituisce la Comunità europea (che è diventato il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea /TFUE) disciplina le politiche settoriali (fatta eccezione per PESC/PSDC) e prevede disposizioni di dettaglio relative alle istituzioni e alle procedure. Il Trattato di Lisbona è entrato in vigore il 1° dicembre 2009. La ratifica ha avuto luogo per via parlamentare in tutti i Paesi membri (in Italia con legge del 2 agosto 2008 n.130). Con il trattato di Lisbona, inoltre, l'UE è dotata di personalità giuridica, il che le consente di concludere accordi internazionali.

Gli articoli dedicati alla tutela dell'ambiente, individuabili nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), sono diversi. All'art. 11 TFUE si afferma che: «*Le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile*». Ampio spazio all'ambiente è dato dagli artt. 191- 194 TFUE, in particolare all'art. 191 par. 2 TFUE[277] l'Ue mantiene la propria politica ambientale ancorata ai principi dell'azione preventiva, della precauzione, della correzione dei danni e del principio del "chi inquina paga"; l'art 192 impone, in via generale, il meccanismo della maggioranza qualificata, ed in via eccezionale, per determinate materie (tra cui la fiscalità) il meccanismo dell'unanimità; l'art. 193 prevede la clausola della c.d. protezione maggiore; ed infine, l'art. 194 si occupa della politica energetica e stabilisce che l'energia costituisce una competenza condivisa tra gli Stati membri dell'Unione e l'Unione europea.

Merita, infine, attenzione la Carta dei Diritti Fondamentali proclamata a Nizza nel 2000 prevede un articolo specifico dedicato all'ambiente. Stabilisce infatti l'art. 37 che «*Un livello elevato di tutela dell'ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell'Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile*».

[277] L'art. 194 TFUE recita: «*La politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: — salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, — protezione della salute umana, — utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, — promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici. 2. La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga». In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell'ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell'Unione. IT C 83/132 Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 30.3.2010 3. Nel predisporre la sua politica in materia ambientale l'Unione tiene conto: — dei dati scientifici e tecnici disponibili, — delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni dell'Unione, — dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione, — dello sviluppo socioeconomico dell'Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni. 4. Nell'ambito delle rispettive competenze, l'Unione e gli Stati membri collaborano con i paesi terzi e con le competenti organizzazioni internazionali. Le modalità della cooperazione dell'Unione possono formare oggetto di accordi tra questa ed i terzi interessati. Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali».*

La norma dell'art. 37 richiama chiaramente alcuni principi già enunciati dal Trattato in modo esplicito. In particolare, il riferimento va fatto agli artt. 2, 6 e 174 del Trattato. La prima di queste disposizioni stabilisce che la Comunità ha il compito di promuovere uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche ed un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo.

È indiscutibile che, oltre alla rilevanza giuridica acquisita attraverso il Trattato, l'inserimento di tali principi nella Carta conferisce loro una maggiore importanza politica e culturale. Essi diventano così una guida e uno strumento interpretativo per altre norme e valori comunitari, come dimostrato dai frequenti richiami della Corte di Lussemburgo ai valori condivisi sanciti dalla Carta.

Ricapitolando in una logica di sintesi, corrisponde al vero affermare che nella normativa comunitaria l'approccio ai problemi ambientali abbia subito un'evoluzione per tappe[278]: nell'originaria stesura del trattato di Roma il problema ambientale veniva filtrato dalla valutazione degli aspetti, ritenuti predominanti: tutela dello sviluppo economico, del mercato e della concorrenza; con l'Atto Unico Europeo si pose mano ad una articolata revisione del Trattato di Roma con l'intento di perseguire in modo completo ed immediato una autonoma politica comunitaria in materia ambientale che fosse cosciente dell'esigenza di attuare una protezione ecologica di carattere globale e transnazionale in un contesto altamente armonizzato sotto i profili economico e giuridico; ed è solo con le modifiche introdotte dal Trattato di Maastricht che fu dato rilievo al carattere sostenibile dello sviluppo economico, conferendo all'Unione il compito di promuovere una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l'ambiente. Ed infine, ultima tappa, il Trattato di Lisbona, che conferma e rafforza le posizioni assunte in precedenza.

[278] Così P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. dir. trib. inter., 2004, p.264.

4.1.**Il principio di precauzione**

Prima di esaminare il tema della tassazione ambientale risulta opportuno svolgere alcune considerazioni sui principi generali su cui è basata la politica ambientale dell'Unione europea, anche in considerazione del fatto che, uno dei quattro principi (il principio del "chi inquina paga") assume rilevanza in tema di tassazione ambientale.

Come è stato evidenziato i principi che reggono la materia ambientale, introdotti per la prima volta nel trattato di Maastricht e poi confermati fino all'attuale normazione sono quattro: il principio di precauzione, prevenzione, correzione del danno ambientale alla fonte e il principio del chi inquina paga.

Merita, *in primis*, attenzione il principio di precauzione.

Il principio di precauzione è stato introdotto dal Trattato di Maastricht nel 1993 e trova la sua origine nel contesto internazionale[279]. Il canone di precauzione denota la necessità di un intervento anche quando il verificarsi di un danno sia incerto; tale necessità appare più che motivata in un contesto nel quale la congenita precarietà del quadro delle conoscenze porrebbe la scelta di posticipare l'intervento al momento della rimozione del danno in contrasto con il principio di prevenzione: poiché una definitiva prognosi rischia di giungere tardiva, un ragionevole timore è sufficiente a sollecitare la misura preventiva.

Il principio di precauzione tende verso un'effettiva tutela dell'ambiente per cui gli interventi di tutela ambientale devono essere attuati anche in assenza di prove sufficienti a dimostrare la presenza di un nesso causale tra evento ed effetti negativi. In altri termini se è dubbio che una certa azione possa generare pregiudizi all'ambiente occorre, in via precauzionale, astenersi dal compierla. Il principio di precauzione si rivolge agli Stati e agli operatori economici, i quali devono tener in considerazione che i danni all'ambiente scaturiti dalle proprie scelte politiche spesso risultano

[279] In particolare, l'art. 15 della Dichiarazione di Rio firmata nel 1992 in occasione della Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente e lo Sviluppo, prevedeva nella sua formulazione originale che: «*Ove vi siano minacce di danno serio o irreversibile, l'assenza di certezze scientifiche non deve essere usata come ragione per impedire che si dottino misure di prevenzione della degradazione ambientale*».

irreversibili[280]. Il principio di precauzione, infatti, attiene alla fase di gestione del rischio, riconducibile ad un'opera di valutazione, gestione e comunicazione dei fattori di rischio stesso, trattasi di un'operazione politica, suscettibile di mutamenti nel corso degli anni sulla base di nuovi studi scientifici.

Il principio di precauzione presuppone che l'onere della prova circa la condotta potenzialmente dannosa per l'ambiente ed il suo nesso causale con il danno ambientale sia a carico degli stessi agenti inquinatori.

Il principio di precauzione è stato oggetto di attenta analisi da parte della Commissione Europea[281] e della giurisprudenza della CGUE[282]. V'è da dire che anche

[280] Cfr. S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 89.

[281] In assenza di una definizione esplicita nella norma che ne enuncia il principio (l'art. 174), la Commissione Europea, in risposta all'invito contenuto nella risoluzione del Consiglio del 13 aprile 1999, ha pubblicato, nel 2000, la comunicazione interpretativa Bruxelles, 2 febbraio 2000, COM (2000) 1.

[282] Sul principio di precauzione, tra le tante, si vedano: CGUE, sentenza 10 aprile 2014 causa 269- 2013 "*Conformemente al principio di precauzione quando sussistono incertezze riguardo alla sussistenza o portata di rischi della saluta della persona, possono essere adottate misure protettive senza dover attendere che siano esaurientemente dimostrate la realtà e gravità dei rischi*"; CGUE, sentenza 28 marzo 2019 causa 487 "*il principio di precauzione deve essere interpretato nel senso che, qualora nella valutazione dei rischi quanto più possibile completa tenuto conto delle circostanze specifiche del caso di specie, il detentore di un rifiuto che può essere classificato sia con codici corrispondenti a rifiuti pericolosi, sia con codici corrispondenti a rifiuti non pericolosi, si trovi nell'impossibilità di determinare la presenza di sostanze pericolose o di valutare le caratteristiche del pericolo che detto rifiuto presenza, deve essere qualificato come rifiuto pericoloso*".

la giurisprudenza interna, specie del Consiglio di Stato[283] e la dottrina[284] si sono a lungo dibattuti sul principio in esame.

4.2.Il principio di prevenzione

Antecedente logico del principio di precauzione[285] è il principio di prevenzione o della c.d. azione preventiva[286].

---

[283] Tra le tante, si segnala: Cons. St. Sez. V, sentenza 27 dicembre 2013, n. 6250, ove il Consiglio di Stato afferma come il principio di precauzione consista in un *"criterio di gestione del rischio in condizioni di incertezza scientifica*", distinguendosi dal concetto di *"prevenzione",* pure caro alla materia ambientale, che, invece si occupa della gestione dei *«rischi scientificamente accertati e dimostrabili, ovverosia in presenza di rischi noti, misurabili e controllabili»* e Cons. Giust. Amm. Sicilia Sez. giurisd., 3/09/2015, n. 581, ove si afferma che: "*il principio di precauzione non può essere inteso nel senso che debba essere proibita qualsiasi attività, che in via di mera ipotesi soggettiva e non suffragata da qualsiasi evidenza scientifica sia assuma foriera di rischi per la salute, privi di qualsiasi riscontro oggettivo e verificato. Tale principio richiede piuttosto e in primo luogo una serie prudenziale valutazione alla stregua attuale delle conoscenze scientifiche disponibili dell'attività e potrebbe ipoteticamente presentare rischi";* ed ancora, si veda Cons. stato 27 dicembre 2013 n. 6250: "*L'applicazione del principio di precauzione richiede una valutazione quanto più possibile completa dei rischi, che tenga conto dei dati scientifici più recenti, e che faccia emergere il pericolo di un pregiudizio significativo per l'ambiente e per la salute dell'uomo. A fronte di una valutazione rigorosa del rischio si potranno adottare le misure strettamente necessarie per evitare un siffatto pregiudizio. Non è, dunque, accettabile un approccio meramente ipotetico del rischio, che induca a limitare o vietare determinate attività sulla base di semplici supposizioni. Le misure precauzionali presuppongono che la valutazione dei rischi di cui dispongono le Autorità rilevi indizi specifici i quali, senza esclude l'evidenza scientifica, permettano ragionevolmente di escludere, sulla base dei dati disponibili, che l'attuazione di tali misure è necessaria per evitare pregiudizi all'ambiente o alla salute. si rifiuta un approccio puramente ipotetico del rischio, fondate su semplici presupposizioni, non ancora accertate scientificamente"*; ed ancora cfr. T.A.R. Lazio, sez. III, 21 marzo 2006, n. 2015, in materia sanitaria, ha affermato che: "*nel caso in cui sussistano incertezze quanto all'esistenza e alla portata dei rischi per la salute delle persone, le istituzioni possono prendere provvedimenti di tutela senza dover attendere che la realtà e la gravità di tali rischi siano pienamente dimostrate; (...)nel caso in cui la valutazione scientifica non consenta di stabilire con sufficiente certezza l'esistenza del rischio, la scelta di ricorrere o non ricorrere al principio di precauzione dipende generalmente dal livello di protezione scelto dall'autorità competente nell'esercizio del suo potere discrezionale".*

[284] In dottrina, tra i tanti, meritano menzione: S. GRASSI, *Prime osservazioni sul "principio di precauzione" come norma di diritto positivo*, Diritto e Gestione dell'Ambiente, 2001, p. 38 ss; A. GRAGNANI, *Il principio di precauzione come modello di tutela dell'ambiente, dell'uomo, delle generazioni future*, Riv. dir. civ. 2003, p. 9; O. PORCHIA, *Le politiche dell'Unione Europea in materia ambientale,* Trattato di diritto dell'ambiente, (a cura di) R. FERRARA e C.E. GALLO, Milano, 2014, p.166.

[285] Il principio di prevenzione è stato definito come mero corollario del principio di precauzione, in tal senso si rimanda a S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 91; richiamato anche da S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy, Profili evoluti,* Bari, 2021, p.27.

[286] Il principio dell'azione preventiva ha origini più remote rispetto al trattato di Maastricht, esso risale, assieme a quello della partecipazione/informazione, al Primo Programma d'azione, per venire poi specificato nel Secondo Programma di azione. Già la Prima direttiva Seveso 82/501/CEE specificatamente richiamava il principio della prevenzione, ben prima che facesse la sua apparizione nel Trattato. Il principio della prevenzione trovava poi un suo esplicito riconoscimento nell'art. 1 della direttiva 82/501/CEE, la quale aveva come obiettivo saliente «la *prevenzione di incidenti rilevanti che potrebbero venir causati da determinate attività industriali, così come la limitazione delle loro conseguenze per l'uomo e l'ambiente*».

Il principio di prevenzione nel diritto dell'UE impone la necessità di impedire l'evento dannoso nel caso in cui sussista, con certezza, il rischio che possa verificarsi. Si tratta, in sostanza, dell'obbligo di attivarsi per prevenire un danno di certa realizzazione. A caratterizzare il principio in parola è proprio il profilo della certezza del danno potenziale, che lo distingue rispetto al principio di precauzione, in cui, invece, il danno è incerto e/o potenziale.

La prevenzione esprime l'impossibilità di attendere che il danno si manifesti, in un contesto in cui l'irreversibilità dei danni ambientali impone la necessità di un intervento pronto e immediato all'emergere dei primi segnali. La logica preventiva include in sé la logica riparatrice del danno, la riparazione del danno *ex post* ha un costo maggiore rispetto alle spese necessarie per prevenirlo.

Il principio di prevenzione si rivolge agli Stati, rappresentando per essi un vero e proprio obbligo di evitare la verificazione di danni ambientali, a prescindere dalla natura transfrontaliera del rischio o dalla potenzialità del danno.

4.3.Principio della correzione del danno

Il principio della correzione in via prioritaria alla fonte dei danni causati all'ambiente, era già stato previsto dal Primo Programma d'azione del 1973 ed era poi stato ripreso dal Quarto Programma d'azione nel 1987. Tale principio è entrato nel Trattato nel 1987 e deve essere letto in chiara sintonia con gli altri due principi.

Il principio della correzione in via prioritaria alla fonte dei danni causati all'ambiente prevede che i danni devono essere contrastati in una fase il più possibile prossima alla fonte (ossia nel luogo in cui si verificano), per evitare che i loro effetti si amplifichino. Il principio enfatizza la vicinanza alla fonte, di guisa che essi non si espandano ulteriormente e creino ulteriori danni, ciò al fine di combattere efficacemente l'accumulo delle esternalità negative. In uno scenario ideale, la sua applicazione contribuisce a prevenire l'inquinamento che non viene trasferito altrove per eludere l'efficacia dei controlli e delle attività di prevenzione o ripristino ambientale.

Con l'Atto Unico Europeo il *principio della prevenzione* fa il suo ingresso nel Trattato e con la successiva introduzione del *principio di precauzione*, il principio di prevenzione ne risulta rafforzato.

Il principio può essere invocato, ad esempio, nelle situazioni di impossibilità di individuare il responsabile o di esigere da questi le misure correttive, la "fonte" cui il principio fa riferimento può essere ragionevolmente individuata nel soggetto attualmente proprietario del fondo che, proprio in virtù del titolo che lo lega all'area, è quello meglio in grado di controllare la fonte di pericolo rappresentata dal sito contaminato.

Ma in senso più ampio, il principio serve da guida per la politica ambientale. Ad esempio, tale principio mira ad incoraggiare lo sviluppo di tecnologie e prodotti ecologici per ridurre l'inquinamento fin dalle prime fasi dei cicli produttivi.

4.4. Il principio "chi inquina paga"

Il principio del "chi inquina paga" rappresenta il cuore pulsante della ricerca, specie per le conseguenze in chiave tributaria che si possono cogliere, nonché per la lettura che se ne può dare alla luce della ripartizione dei carichi fiscali secondo capacità contributiva[287]. Rinviando al prosieguo dell'indagine per l'indagine sui riflessi fiscali del principio in esame, in questa sede occorre rammentare cosa si intende per "chi inquina paga".

L'esordio enunciativo del principio in esame viene tradizionalmente essere fatto risalire alla raccomandazione OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972 secondo la quale all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento come definite dall'Autorità pubblica al fine di mantenere l'ambiente in uno "stato accettabile"[288]. Successivamente il principio in esame viene introdotto nel Primo Programma di Azione per l'Ambiente per il periodo 1973-1976[289].

[287] Si rinvia al prosieguo della trattazione per i riflessi nel diritto tributario, in particolare si veda *infra*: sezione II paragrafo 13 e sezione III paragrafo 20.
[288] Cfr. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga*", Rass. Trib., 2005, p. 1157.
[289] Il principio è stato analizzato da successive fonti comunitarie, in particolare, si rammenta il *Libro Verde sul risarcimento dei danni all'ambiente*, ove si esamina l'utilità della responsabilità civile quale mezzo adatto ad imputare la responsabilità per costi legati al risanamento ambientale. Tale documento sottolinea l'importanza del riconoscimento del principio chi inquina paga per il buon funzionamento del mercato interno, che dovrebbe basarsi sulla sopportazione dei costi dell'inquinamento da parte del responsabile, affinché gli Stati non debba addossarsi delle spese nascenti dal degrado ambientale, venendo così a falsare – anche se solo indirettamente – le condizioni perché si verifichi un mercato concorrenziale.

Le origini di tale principio sono poste in stretta connessione con gli aspetti economici della tutela ambientale. Tale connessione riguarda innanzitutto l'inserimento dei costi ambientali nello sviluppo delle imprese e quindi dell'economia in *senso lato*. L'imputazione di tali costi serve, infatti, da incentivo per i responsabili dell'inquinamento a diminuire l'inquinamento e, soprattutto, da stimolo per la ricerca di nuove metodologie meno inquinanti.

Nel contesto europeo, l'introduzione del principio risale all'Atto Unico europeo, e nell'attuale contesto normativo è disciplinato all'art. 191 TFUE[290].

Il principio del "chi inquina paga" può essere definito come il principio secondo cui le persone fisiche e giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili dell'inquinamento debbano sostenere i costi delle misure necessarie per evitare o ridurre l'inquinamento generato[291]. In altri termini, esso obbliga colui che produce l'inquinamento a sopportare i costi dei riflessi negativi determinati dalla sua condotta, che in mancanza del principio in esame tali costi verrebbero a gravare sull'intera collettività.

Il principio si basa su una riflessione di carattere economico di fondo: le attività ecologicamente dannose creano una diseconomia, facendo sopportare ad un terzo o alla generalità dei consociati un costo esterno (c.d. esternalità negative), questo costo non può essere contabilizzato dai soggetti agenti ed è in grado di inibire l'efficiente allocazione delle risorse. Invero, l'impresa che inquina offre nel mercato un bene ad un prezzo inferiore rispetto a quello che avrebbe avuto nel caso in cui avesse adottato pratiche non inquinanti (o meno inquinanti)[292].

Viceversa, l'obiettivo deve essere esattamente il contrario: internalizzare i costi dell'inquinamento e correggere – nei limiti del possibile – i meccanismi distortivi, e ciò

[290] Nel diritto europeo secondario il principio del "chi inquina paga" ha trovato ampia applicazione, si pensi alla Direttiva sui rifiuti n. 2000/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 novembre 2008 e alla Direttiva sulla responsabilità ambientale n. 2004/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004 sulla prevenzione e riparazione del danno ambientale.
[291] Cfr. R. ALFANO, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Torino, 2012, p. 13.
[292] Tradotto in termini economici si viene a realizzare un'ipotesi di fallimento del mercato, in quanto il costo con il quale il bene viene offerto non coincide con il costo marginale sociale; dunque, l'impresa non tenendo conto di questi costi può produrre in modo eccessivo, sfruttando risorse appartenente gratuite.

addossando sugli operatori economici (inquinatori) il costo o una parte di esso del danno ambientale, procurato dalla loro attività economica.

Ciò posto, è evidente che il principio in esame risponde a logiche non solo di tutela ambientale ma ha degli evidenti riflessi economici nell'ottica della tutela della concorrenza a livello europeo. È stato detto che senza il principio in esame potrebbero verificarsi situazioni in cui determinati Stati membri, per favorire alcune attività economiche nazionali, si accollano i costi dell'inquinamento in materia diretta o per mezzo di concessioni di aiuti, andando a creare un vantaggio concorrenziale[293].

Il principio in esame è stato oggetto di diverse interpretazioni. Meritano attenzione due importanti ricostruzioni che, in dottrina, si sono contese in campo per diversi anni.

Da un lato, avvalendosi di argomentazioni di tipo giuridico-civilistico, v'era chi poneva l'accento sul carattere risarcitorio, collocando il principio in esame tra le fonti di responsabilità civili di tipo aquiliano[294].

D'altro canto, rifacendosi al pensiero di Pigou[295] e alla sua celebre teoria del benessere, venivano evidenziati gli aspetti economici del principio, sottolineando la funzione di internalizzare le diseconomie esterne attraverso i prelievi ispirati a tale approccio. In ambito economico, l'inquinamento è considerato un'alterazione del mercato, in quanto trasferisce alla collettività, o a soggetti diversi dal responsabile della contaminazione, costi che non vengono inclusi nel processo produttivo.

Il principio si pone come obiettivo quello di condizionare preventivamente le scelte, promuovendo la cosiddetta "internalizzazione" dei costi ambientali nel processo

---

[293] In questo senso, si veda: M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea,* Riv. giur. amb., 1989, p. 217 ss.; ID*., Il principio comunitario «chi inquina paga»*, Milano, 1996, p. 89., G. TARANTINI, *Il principio del chi inquina paga tra fonti comunitarie e competenze regionali,* Riv. giur. amb., 1989, p.732; L. BUTTI, *L'ordinamento italiano e il principio del chi inquina paga*, Riv. giur. amb., 1990, p. 411.

[294] Tra i sostenitori di questa tesi: S. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente*, Padova, 1979, p. 178 ss; M. BRESSO, *Pensiero economico e ambiente*, Torino, 1982, p. 65; P. BIANCHI e G. CORDINI, *Comunità Europea e Protezione Dell'ambiente,* Padova, 1983, p. 72; F. GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno all'ambiente: profili amministrativi, civili e penali*, Milano, 1988, p. 332.

[295] Si fa riferimento a A.C. PIGOU, *Economia del benessere* (trad. italiana a cura di M. EINAUDI), Torino, 1968.

decisionale[296], risulta funzionale a evitare che determinati imprenditori possano scaricare i costi del processo produttivo su altri soggetti o sulla collettività e a salvaguardare un effettivo regime concorrenziale tra le imprese. L'impresa, alla fine del processo produttivo, non può fare a meno di ribaltare i costi sul prezzo dei beni e dei servizi, che vengono in tal modo pagati dal consumatore sul costo effettivo: in tal modo l'aumento dei prezzi può guidare il consumatore nella preferenza di beni e servizi al costo ambientale più basso[297].

In effetti, nessuna delle tesi (giuridico-civilistiche da un lato, economiche dall'altro) sostenute nel passato sembrano idonee a rappresentare in modo adeguato l'effettiva portata del principio "chi inquina paga", poiché entrambe omettono di considerare il valore di un elemento che emerge in modo evidente dalla definizione fornita dalla norma: il carattere coattivo del dovere dell'inquinatore di contribuire alle spese di protezione ambientale, desunta dalla formula imperativa che utilizza l'art. 174, paragrafo 2 nel disciplinare il principio[298].

E pertanto, gli approdi più recenti[299] nello studio del principio in esame tendono ad abbandonare le due diverse ricostruzioni per attribuire al "chi inquina paga" un significato più ampio di quello del mero nesso di causalità giuridica tra fattispecie (inquinamento) ed effetto (risarcimento) che la lettera della formula normativa lascerebbe intendere a prima vista; lo fanno per giungere ad una concezione spiccatamente comunitaria, secondo cui il principio in esame rappresenti il criterio generale di imputazione dei costi della protezione dell'ambiente[300].

---

[296] Sul punto si veda V. M. CECCHETTI, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Padova, 2000, p. 127 ss.; P. DELL'ANNO, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale,* Milano, 2004, p. 103 ss.
[297] In tal senso di veda U. SALANITRO, *Il principio "chi inquina paga": responsibility e liability,* Giornale di diritto amministrativo, 2020, p. 33.
[298] Cfr. P. SELICATO*, op.cit*., p. 1157 ss.
[299] Per tutti, si veda P. SELICATO, *op.cit*., p. 1157 ss.
[300] Come si vedrà in seguito questa impostazione è idonea per giustificare alla luce del chi inquina paga una serie di interventi economici a tutela dell'ambiente, tra i quali, posizione di spicco è riservata agli interventi fiscali.

Si è dunque giunto, anche grazie all'apporto interpretativo della giurisprudenza europea[301], ad una nuova considerazione del principio in commento inteso come principio giuridicamente vincolante e perno della politica ambientale dell'Unione europea. Il principio del chi inquina paga rappresenta anche una regola giuridica precettiva su cui si fonda tutto il sistema di responsabilità ambientale, secondo cui i costi relativi alle misure di prevenzione e di riparazione ambientali devono essere sopportati dal soggetto responsabile dell'inquinamento.

Il principio assume una pluralità di funzioni.

In primis è facilmente individuabile una funzione preventiva, in base alla quale colui che inquina viene gravato dei costi connessi agli investimenti mirati alla prevenzione dei danni ambientali o comunque dei costi relativi alle politiche volte a prevenire e combattere il peggioramento delle condizioni ambientali in senso lato. Merita di essere ricordato che il principio del chi inquina paga risulta strettamente collegato ai principi di prevenzione e di precauzione atteso che per evitare di incorrere in una responsabilità di tipo patrimoniale il soggetto inquinatore è chiamato ad apprestare non solo misure di prevenzione basate su un rischio certo o altamente probabile ma anche misure di precauzione, che presuppongono una esposizione a pericolo solo eventuale, ipotetica o potenziale[302].

In secundis, il principio assume una valenza repressiva- riparatoria, in una logica risarcitoria *ex post factum*, in virtù del quale verrebbe imposto al responsabile dell'inquinamento l'obbligo di corrispondere il pagamento dei costi connessi alla riparazione del danno ambientale da questi provocato in concreto verificatesi.

Ed ancora, il principio può assumere anche una funzione sanzionatoria. Questa funzione si concretizza nell'imposizione di sanzioni (anche di carattere penale) che non solo mirano a punire l'inquinatore per il danno causato, ma anche a scoraggiare comportamenti futuri lesivi dell'ambiente. Attraverso la sanzione, si crea un effetto

[301] Per un'analisi problematica dell'attività interpretativa della Corte di giustizia sul principio *de quo*, A. BLEEKER, *Does the Polluter Pay? The Polluter-Pays Principle in the Case Law of the European Court of Justice*, in Europ. Energy Environmental Law Rev., 2009, p. 289 ss.,

[302] Cfr. G. MOSCELLA, *Introduzione al principio "chi inquina paga", Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga* (a cura di) G. MOSCHELLA – A.M. CITRIGNO, Milano, 2014, p. 15.

deterrente che rinforza il rispetto delle normative ambientali, rendendo evidente che il mancato rispetto degli obblighi comporta conseguenze concrete e proporzionate alla gravità del danno ambientale prodotto.

Ed infine – e in un'ottica tributaristica - il principio "chi inquina paga" può essere inteso nel senso che i soggetti inquinanti sono tenuti a corrispondere un prelievo, (nella forma di tasse o imposte) che costituisca da contropartita a fronte dello svolgimento di un'attività inquinante. In questo caso il principio non si applica né con finalità preventiva né prettamente risarcitoria: esso è inteso a regolare il normale svolgimento di un'attività imponendo l'internalizzazione dei costi ambientali che il suo operare produce sulla collettività. Una simile funzione è assolta generalmente mediante il pagamento di una tassa, con la conseguenza che chi inquina viene in qualche modo autorizzato a svolgere un'attività inquinante.

Il tema verrà approfondito nel prosieguo della trattazione, tuttavia, risulta basilare e centrale rispetto agli obiettivi ed agli sviluppi che tale ricerca si prefigge, mettere già un punto fisso sul principio in esame, ossia il fatto che oramai, in dottrina e in giurisprudenza, si concorda unanimemente nell'attribuzione al principio esaminato di una valenza ed una portata applicativa ben più ampia rispetto a quelle tradizionalmente attribuite (e ciò grazie anche alla la notevole genericità della norma su cui si fonda) con conseguenziale riconoscimento della funzione di criterio generale di imputazione dei costi di protezione e precauzione, ripristino e riparazione ambientale e, in linea più generale anche una funzione disincentivante dell'attività inquinante.

5. La leva fiscale per la tutela dell'ambiente: dalle agevolazioni fiscali ai tributi ambientali

Una volta riconosciuto l'ambiente come un bene giuridico da tutelare e valorizzare, emerge la necessità di comprendere come la fiscalità possa contribuire alla sua protezione e promozione. Considerare l'ambiente come un valore implica la sua capacità di orientare le decisioni politiche.

Il legislatore tributario può svolgere un ruolo importante nella tutela ambientale. Infatti, ha la possibilità di modificare il comportamento dei contribuenti con

l'introduzione di tributi, ma può anche promuovere pratiche sostenibili attraverso le agevolazioni fiscali[303]. L'analisi delle agevolazioni fiscali ambientali e dei tributi ambientali saranno rispettivamente trattati nella sezione II e III del presente capitolo.

In questa sede si intende esaminare preliminarmente il ruolo cruciale del legislatore tributario nell'ambito della cosiddetta fiscalità ambientale[304].

Invero, la valorizzazione del principio del "chi inquina paga" ed il relativo connotato economico hanno giustificato il più ampio ricorso a strumenti di imposizione fiscale supportati da esigenze di tutela dell'ambiente.

La tassazione ambientale – intesa come prelievo coattivo – consta di due tipologie di tributi: tributi ambientali con funzione disincentivante, volti ad indirizzare i consumi verso beni non dannosi per l'ambiente, e tributi ambientali con funzione incentivante, aventi come obiettivo il finanziamento di opere di risanamento ambientale o di servizi ambientali. Ciò che pare utile fin da ora evidenziare è lo scopo cui questi prelievi sono indirizzati: trattasi dello scopo ambientale. Tale circostanza solleva un primo grande problema concernente se la tutela ambientale e quindi lo scopo ambientale è una finalizzazione riguardante la destinazione del prelievo o è essa stessa causa giustificatrice del prelievo. Nel primo caso, lo scopo ambientale si pone come uno scopo ulteriore (di secondo grado) rispetto allo scopo primario cui il tributo è per legge volto: il finanziamento della spesa pubblica[305]. Nel secondo caso, invece, lo scopo ambientale

---

[303] Sull'intervento del legislatore tributario ai fini dell'implementazione di pratiche ecologicamente sostenibili si constatano vari interventi della dottrina, tra i quali, a titolo esemplificato e senza pretese di esaustività, si vedano: G. SELICATO, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, Riv. dir. trib. int., 2004, p. 399 ss.; A. URICCHIO, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, Dir. proc. trib., 2022, p. 185 ss.; P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, Dir. Prat. Trib., 2014, p. 309 ss.; M. VILLAR EZCURRA, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, Riv. dir. trib. int., 2010, p. 343 ss.

[304] La fiscalità ambientale si occupa dello studio di strumenti di tassazione ambientale (inteso *lato sensu*: inglobando tanto forme agevolative quanto prelievi coattivi), volti alla tutela, valorizzazione e protezione del "bene ambiente".

[305] Com'è noto lo studioso di diritto tributario è abituato a riconoscere l'obbligazione tributaria come un'obbligazione di riparto delle spese pubbliche; il tributo rappresenta lo strumento attraverso il quale il legislatore stabilisce i modi di partecipazione dei consociati al finanziamento di tali spese. In questa prospettiva, il prelievo coattivo tributario è volto unicamente a garantire il procacciamento del gettito per l'Erario, a prescindere da altri scopi per il quali il tributo può essere posto, gli "ulteriori scopi" sarebbero del tutto privi di conseguenze giuridiche nel caso di mancato raggiungimento.

rappresenta il fine primario cui il prelievo è indirizzato, derogando alla disciplina generale dell'imposta e conseguentemente dando vita a prelievi coattivi "*sui generis*".

Le problematiche connesse a questa questione sono molteplici. Si pensi, ad esempio, al divieto dei tributi di scopo, vigente nel nostro ordinamento. Tale regola, almeno potenzialmente, potrebbe rappresentare un ostacolo alla creazione di un tributo destinato a finanziare specifiche politiche ambientali. Inoltre, non si può ignorare l'apparente conflitto con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione. Il problema principale riguarda come la funzione disincentivante dei consumi possa essere integrata nella disciplina tributaria, dato che tale funzione – almeno secondo i criteri tradizionali – non sembra facilmente riconducibile a una valutazione economica. Ciò porta a un'ulteriore criticità legata alla definizione della capacità contributiva in termini non strettamente economici.

Ma prima di addentrarci nello studio delle agevolazioni e dei tributi ambientali, appare interessante studiare in che modo il legislatore tributario (e non) abbia affrontato il tema della tutela dell'ambiente. In altre parole, giova fin da subito evidenziare che i tributi ambientali rappresentano l'ultimo stadio cui si è giunti a seguito di un lungo percorso che ha visto prediligere, in una prima fase, strumenti amministrativi, in una seconda fase strumenti sì tributari ma di tipo agevolativo.

Già dagli anni Settanta del secolo scorso sono stati introdotti meccanismi volti a considerare adeguatamente le diseconomie esterne, con l'obiettivo di includere nel prezzo di beni e servizi il costo complessivo, non limitato ai soli fattori economici legati alla produzione[306]. Tali meccanismi possono essere principalmente di due tipi:

[306] Così, M. DI PACE, *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti,* Riv. dir. inter. Trib., 2002, p.168.

economici[307] (tra cui rientra l'utilizzo dello strumento fiscale) e normativi (regolamentazione o "*command and control*")[308].

In una prima fase lo strumento fiscale (*lato sensu* inteso: sia agevolazione che tributo) rimaneva nello sfondo, invero, il legislatore dinnanzi alle emergenze ambientali prediligeva l'uso di meccanismi di regolazione legislativa e amministrativa, recanti diversi *standard* ambientali (fase di *command*), ovvero intensificando i controlli mediante strumenti di controllo e repressivi (fase di *control*).

Gli strumenti di controllo e comando sono strumenti di tipo autoritativo-sanzionatorio, il cui scopo non è di impedire in assoluto il godimento delle risorse e dei servizi ambientali, di per sé connaturati allo svolgimento delle ordinarie attività di vita quotidiana, ma piuttosto quello di contrastare l'abuso e la compromissione del sistema.

La logica degli strumenti di *command and control,* inizialmente adottati per fronteggiare le avversità ambientali, era di tipo amministrativo – regolatorio. Il meccanismo era semplice: v'era una diretta regolamentazione da parte dello Stato delle

[307] Cfr. M. DI PACE, *op.cit.* p.168, in cui l'Autore offre un elenco di strumenti che possono essere ricondotti tra gli strumenti economici: «*Gli strumenti economici a fini ambientali possono essere rivolti a: a) assicurare che il prezzo di beni e servizi includa le diseconomie esterne, in particolare i danni all'ambiente e la riduzione delle risorse naturali non rinnovabili; b) sostenere la volontà dei cittadini di adottare nuovi modelli di vita (es. consumi); e) evitare che gli incrementi di reddito si trasformino in modelli di consumo dannosi per l'ambiente. Gli strumenti sopra citati possono consistere in: 1) introduzione di una tassazione ambientale per interiorizzare i costi di tipo ambientale; 2) ricorso a incentivi e tasse per una gestione sostenibile delle risorse naturali (acqua, suolo, fauna, wildlife, foreste); 3) utilizzo della spesa pubblica (es. infrastrutture, R&D) e degli appalti pubblici per sostenere tecnologie e prodotti eco-compatibili, nonché il controllo e l'abbattimento dell'inquinamento; 4) spostamento del carico fiscale dal fattore lavoro ai fattori produttivi costituiti da risorse naturali non rinnovabili, così da stimolare maggiore efficienza, minore inquinamento, e un rafforzamento del mercato delle tecnologie pulite; 5) eliminazione dei sussidi che generano modelli di produzione e consumo insostenibili, e introduzione di quelli che generano modelli di produzione e consumo sostenibili; 6) introduzione di un sistema di valutazione dell'impatto ambientale per i programmi di investimento*».

[308] Cfr. M. DI PACE, *op.cit.* p.168, in cui l'Autore offre un elenco di strumenti che possono essere ricondotti tra gli strumenti normativi: *«Gli strumenti normativi di regolamentazione a fini ambientali possono essere rivolti a: a) stabilire standards per produzioni eco-efficienti [es. contenuto minimo di materiali riciclati, efficienza energetica, limite a emissioni, divieto di utilizzo di determinati materiali (14)]; b) stimolare comportamenti più compatibili con l'ambiente. Gli strumenti sopra citati possono consistere in: 1) obblighi per i produttori (es. utilizzo di materiali riciclati, efficienza energetica), e possibilità di accordi su base volontaria; 2) controllo del rispetto degli obblighi; 3) revisione degli standards che impediscono un consumo sostenibile; 4) sistema di licenze e quote che contingentano l'emissione di inquinanti e lo sfruttamento di risorse naturali; 5) misure di politica della concorrenza per stimolare più ampia scelta per beni/servizi compatibili con l'ambiente; 6) misure per incoraggiare lo sviluppo dei mercati dei prodotti usati».*

attività degli operatori economici, imponendo limiti al consumo di un determinato bene o ad una determinata attività (fase di *command*). Alla fase del *command* seguiva la c.d. fase del *control*, consistente in un successivo controllo del rispetto di dette disposizione restrittive. La terza fase (eventuale) si attivava nel caso di superamento dei limiti ammessi, con conseguenziali irrogazioni di sanzioni amministrative.

In base a tale approccio gli operatori economici sono portati a svolgere la propria attività secondo modalità tali da rispettare gli standards indentificati a livello governativo[309].

Nonostante una larga utilizzazione di tali modelli di *command and control,* dovuta alla semplicità applicativa della dialettica precetto-sanzione, tale strumento si è presto mostrato inefficiente. Esso, infatti, si contraddistingue per una forte rigidità in quanto la fase di controllo è caratterizzata da una eccessiva burocratizzazione ed un costante quanto improbabile monitoraggio del territorio[310].

L' inadeguatezza degli strumenti di *command and control* ha determinato un deciso cambio di rotta nelle strategie legislativa per la tutela dell'ambiente: si affiancarono agli strumenti di regolamentazione diretta prima strumenti economici incentivanti (*market-based instruments*[311]*)* e poi strumenti fiscali di tipo agevolativo.

La consapevolezza della necessità di mutare il sistema di tutela dell'ambiente si diffuse in proporzione alla formazione di una coscienza ambientale comune, sollecitata dell'evidenza di un'emergenza sociale, politica ed economica di dimensioni sempre più crescenti[312].

In questa fase[313] il legislatore ha, per un verso, avvertito la necessità di intervenire attraverso misure di carattere fiscale (abbandonando le logiche

[309] Cfr. S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op. cit.,* p. 34
[310] Cfr. A. URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, Rass. trib., 2013, p. 1268 ss.
[311] L'approccio degli strumenti economici (*market-based instruments)* lascia agli operatori la scelta del comportamento da tenere per rispettare gli standards ambientali. Gli operatori economici possono individuare autonomamente il modo più efficace per ridurre le emissioni.
[312] Cfr. S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op.cit*., p. 11.
[313] Temporalmente collocabile sul finire degli anni 60.

amministrative del *command and controll*); per altro verso, tra le misure fiscali a sua disposizione ha preferito disporre l'erogazione agevolazioni fiscali[314].

Ancora una volta, le misure di carattere tributario-impositivo (tributi) rimangono sullo sfondo.

Ed invero, seppur le due principali tipologie di interventi fiscali (tributi e agevolazioni) oggi possono dirsi speculari nella loro applicazione[315]; tradizionalmente, la politica economico-ambientale ha privilegiato l'applicazione di un sistema di incentivazioni, basato su un'articolata e variegata combinazione di agevolazioni fiscali[316], rispetto all'impiego delle imposte; queste ultime hanno infatti costantemente riscontrato forti resistenze presso l'opinione pubblica e un diffuso sentimento di diffidenza e repulsione verso meccanismi di accentuazione del prelievo fiscale.

Il particolare *favor* del legislatore tributario nell'uso del sistema agevolativo può essere giustificato dal fatto che si riteneva maggiormente incisivo uno strumento volto all'incentivazione di un comportamento eco-sostenibile, piuttosto che l'utilizzo di uno strumento (i tributi) con funzione disincentivante. A ciò si aggiunga la crescente sfiducia del contribuente nei confronti del Fisco, materializzata nell'ostilità con cui si accoglie ogni nuova forma di prelievo e nella conseguente tendenza all'evasione fiscale. L'agevolazione fiscale presenta, inoltre, il considerevole vantaggio di poter orientare la scelta dei produttori e dei consumatori verso attività più sostenibili per l'ambiente.

6. I riflessi della transizione ecologica nel diritto tributario

La situazione descritta nel paragrafo precedente va ripensata alla luce della transizione ecologica in atto. Si sta verificando un cambiamento che, a vari livelli, viene

[314] In questo senso A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, Dir. Prat. Trib., 2017, p. 1852
[315] Invero, i tributi ambientali tendono a colpire i livelli crescenti di inquinamento e deterioramento ambientale mentre le agevolazioni stimolano la riduzione del fattore inquinante, attraverso la predisposizione diretta o indiretta di esternalità positive, e pertanto, solo quest'ultime rispondo a logiche di tipo incentivante.
[316] Per lo studio delle agevolazioni fiscali si rinvia alla sezione successiva.

definito come una vera e propria "rivoluzione"[317] nella definizione delle politiche ambientali, e il *Green Deal*[318] rappresenta l'inizio di questo processo.

L*'European Green Deal*[319] rappresenta un importante contributo nell'orientamento ad obiettivi ambientali del sistema di finanza pubblica degli Stati membri; in questo documento, tra l'altro, la Commissione europea sollecita l'introduzione di nuove norme fiscali ispirate alla correzione delle esternalità e alla conservazione delle risorse naturali. Inoltre, nel quadro del *Green Deal* europeo, l'UE, con un'apposita normativa sul clima, si è posta l'obiettivo vincolante di conseguire la neutralità climatica entro il 2050 e, come passo intermedio verso questo obiettivo, ha innalzato la sua ambizione impegnandosi a ridurre le emissioni di almeno il 55% entro il 2030 con il recente pacchetto di misure denominato "Pronti per il 55%" ("*Fit For 55%"*)[320].

In questo contesto l'ambiente non viene più considerato come un elemento dello sviluppo sostenibile, cioè come un elemento da giustapporre a quello sociale o a quello economico; esso, invece, assume le vesti di qualcosa di diverso: l'ambiente diventa un limite esterno rispetto al fatto economico e allo sviluppo economico. Questo concetto

[317] La Missione 2 del PNRR è denominata proprio "Rivoluzione verde e transizione ecologica". La Missione 2 si prefigge di colmare le lacune strutturali che ostacolano il raggiungimento di un nuovo e migliore equilibrio fra natura, sistemi alimentari, biodiversità e circolarità delle risorse, in linea con gli obiettivi del Piano d'azione per l'economia circolare varato dall'Unione europea. La Missione è articolata in quattro componenti, ognuna delle quali, a sua volta, contiene una serie di investimenti. La componente 1 è dedicata all'agricoltura sostenibile ed economica circolare; la componente 2 si occupa di energia rinnovabile, idrogeno, rete e mobilità sostenibile; la componente 3 all'efficienza energetica e riqualificazione degli edifici; ed infine, la componente 4 alla tutela del territorio e della risorsa idrica.

[318] Il *Green Deal* europeo è stato avviato dalla Commissione nel dicembre 2019 e consiste in un pacchetto di iniziative strategiche che mira ad avviare l'UE sulla strada di una transizione verde, con l'obiettivo ultimo di raggiungere la neutralità climatica entro il 2050. Sostiene la trasformazione dell'UE in una società equa e prospera con un'economia moderna e competitiva. Mette in evidenza la necessità di un approccio olistico e intersettoriale in cui tutti i settori strategici pertinenti contribuiscano all'obiettivo ultimo in materia di clima. Il pacchetto comprende iniziative riguardanti clima, ambiente, energia, trasporti, industria, agricoltura e finanza sostenibile, tutti settori fortemente interconnessi.

[319] Cfr. COMMISSIONE UE, The *European Green Deal*, COM (2019) 640 dell'11 dicembre 2019.

[320] Le misure dirette al raggiungimento di questo obiettivo sono state proposte dalla Commissione UE con la Comunicazione, *Un traguardo climatico 2030 più ambizioso per l'Europa*, COM (2020) 690 del settembre 2020, approvata dal Consiglio europeo nella riunione del 10-11 dicembre 2020. Infine, il Regolamento (UE) 2021/1119 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 giugno 2021 ha istituito il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e modificato il regolamento (CE) 401/2009 e il regolamento (UE) 2018/1999 ("Normativa europea sul clima").

viene sintetizzato con il c.d. principio del "non arrecare un danno significativo"[321] (detto altrimenti DNSH: *do not significant harm*). Le politiche ambientali dell'Unione europea si stanno compattando intorno al suddetto principio in tutti i settori in cui questo possa entrare in gioco; in realtà, il principio in esame non ha assunto una vera e proprio vincolatività giuridica, ma a breve potrebbe divenire un principio giuridico comune a tutti gli Stati membri. Difatti, per un verso la Commissione sta inserendo il principio del "non recare danni significati" nei proposti che entreranno nel prossimo ciclo di programmazione (dal 2027); per altro verso, alcuni Stati membri – come l'Italia - stanno provvedendo ad inserire il principio in maniera strutturale all'interno del proprio ordinamento giuridico. L'Italia l'ha fatto per il tramite del Ministro dell'economica e finanza (MEF) con il c.d. "Quadro di riferimento per le missioni di titoli di stato *green*"[322], emanato nel febbraio nel 2021, ove viene dedicata una sezione al principio in esame.

[321] Il principio del "non arrecare un danno significativo" all'ambiente (anche noto come principio DNSH, cioè "Do No Significant Harm"), introdotto dal Regolamento (UE) 2020/852, il cd. "Regolamento Tassonomia", nasce per coniugare crescita economica e tutela dell'ecosistema, garantendo che gli investimenti siano realizzati senza pregiudicare le risorse ambientali. A questo scopo il Regolamento (UE) 241/2021, istitutivo del Dispositivo di Ripresa e Resilienza, dispone che possano essere finanziate, nell'ambito dei singoli Piani nazionali, soltanto le misure che rispettino il principio DNSH, Si parla di tassonomia delle attività economiche sostenibili per indicare una classificazione delle attività sulla base del loro impatto su sei obiettivi ambientali. In particolare, in base all'art. 17 del Regolamento Tassonomia, si considera che un'attività economica arrechi un danno significativo: alla mitigazione dei cambiamenti climatici, se conduce a significative emissioni di gas a effetto serra; all'adattamento ai cambiamenti climatici, se conduce a un peggioramento degli effetti negativi del clima attuale e del clima futuro previsto sull'attività stessa o sulle persone, sulla natura o sugli attivi; all'uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine, se l'attività nuoce: al buono stato o al buon potenziale ecologico di corpi idrici, comprese le acque di superficie e sotterranee; al buono stato ecologico delle acque marine; all'economia circolare, compresi la prevenzione e il riciclaggio dei rifiuti, se: - conduce a inefficienze significative nell'uso dei materiali o nell'uso diretto o indiretto di risorse naturali quali le fonti energetiche non rinnovabili, le materie prime, le risorse idriche e il suolo, in una o più fasi del ciclo di vita dei prodotti, anche in termini di durabilità, riparabilità, possibilità di miglioramento, riutilizzabilità o riciclabilità dei prodotti; - l'attività comporta un aumento significativo della produzione, dell'incenerimento o dello smaltimento dei rifiuti, ad eccezione dell'incenerimento di rifiuti pericolosi non riciclabili; - lo smaltimento a lungo termine dei rifiuti potrebbe causare un danno significativo e a lungo termine all'ambiente; alla prevenzione e alla riduzione dell'inquinamento se comporta un aumento significativo delle emissioni di sostanze inquinanti nell'aria, nell'acqua o nel suolo rispetto alla situazione esistente prima del suo avvio; alla protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi se nuoce in misura significativa alla buona condizione e alla resilienza degli ecosistemi o nuoce allo stato di conservazione degli habitat e delle specie, compresi quelli di interesse per l'Unione. vd. MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA SICUREZZA ENERGETICA, voce DNSH (https://www.mase.gov.it/pagina/pnrr/cose-il-principio-dnsh)

[322] Trattasi dei c.d. BTP *Green*, che forniscono un ulteriore impulso alla strategia del nostro Paese per conseguire la neutralità climatica entro il 2050 e raggiungere gli obiettivi dello *European Green Deal*,

Un altro importantissimo strumento di stampo eurocomunitario è l'introduzione del regolamento europeo sul meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere[323], c.d. CBAM. Questo strumento, per la prima volta introdotto nel diritto dell'Unione europea[324] consente un'imposizione tributaria per l'importazione di beni ad alto contenuto di carbonio (quali cemento, energia elettrica, concimi, la ghisa, il ferro, l'acciaio, l'alluminio e idrogeno) che provengono da alcuni settori economici strategici per l'Unione europea. Il regolamento prevede un meccanismo molto complesso: i prodotti, all'atto dell'importazione, da parte dell'importatore autorizzato, sono sottoposti a un prelievo in dogana sulla base della quantità di carbonio in essi incorporato. L'obiettivo è evitare che le imprese europee, sottoposte a una legislazione stringente dal punto di vista ambientale, emigrino in altri Stati in cui la legislazione ambientale è meno rigida e possano produrre gli stessi beni a costi inferiori. Il meccanismo del CBAM, in altre parole, è un meccanismo perequativo, un meccanismo di bilanciamento volto a penalizzare il rischio di migrazione delle imprese in altri Stati, la cui legislazione è più permissiva sotto il profilo ambientale.

Ed ancora, merita menzione un recentissimo studio dell'OCSE nel rapporto sull'indagine economica dell'Italia[325], ove si mette in evidenza – tra l'altro - che il raggiungimento della transizione ecologica non può essere assunta per il tramite di un unico strumento legislativo, ma è necessario predisporre un uso sinergico di più strumenti di vario tipo, quali agevolazioni fiscali (ed in particolare crediti di imposta), *standard* regolatori, sovvenzioni e tributi. Da queste brevi considerazioni emerge come la transizione ecologica, a livello internazionale, comunitario e nazionale, non possa prescindere dagli strumenti offerti dalla materia tributaria.

---

all'interno del percorso delineato già da alcuni anni, soprattutto con le linee di azione del Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima.

[323] Cfr. PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO, Regolamento (UE) 2023/956 del 10 maggio 2023, che istituisce un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (GU L 130 del 16.5.2023, pag. 52).

[324] Allo stato attuale, e fino al 31 dicembre del 2025, il CBAM è in fase transitoria Dal 2026 la misura diventerà definitiva e obbligatoria. Attualmente sono previsti solo obblighi di comunicazione trimestrali.

[325] Trattasi del recente studio dell'OCSE, denominato "*Studi economici dell'OCSE: Italia 2024"* pubblicato a gennaio 2024 e consultabile online in https://www.oecd-ilibrary.org/economics/studi-economici-dell-ocse-italia-2024_68453d0b-it.

7. Gli strumenti preferiti dal legislatore tributario: i crediti di imposta

La leva tributaria costituisce, storicamente, un fondamentale strumento di intervento dello Stato nel mercato, atteso che le scelte di politica fiscale del legislatore sono in grado di produrre (anche) effetti extrafiscali, ora promuovendo determinate forme di iniziativa economica, ora penalizzandole.

Alla luce delle nuove priorità politiche, il diritto tributario può offrire un contributo significativo alla transizione dei sistemi economici verso modelli più sostenibili. Il diritto tributario presenta il pregio - accanto alla sua naturale funzione di riparto delle spese pubbliche - di influenzare le scelte di cittadini e imprese, modulando l'intensità del prelievo in relazione alle loro attività e alle loro caratteristiche. Il legislatore tributario ha, dunque, la concreta la possibilità di modificare il comportamento dei contribuenti ora aumentando la leva fiscale, con l'introduzione strumenti impositivi disincentivanti (tasse e imposte) idonei a contrastare comportamenti non sostenibili (inquinamento), ora promuovendo pratiche sostenibili attraverso le agevolazioni fiscali[326].

Non si può prescindere, poi, dalla costruzione di un quadro normativo che coniughi misure fiscali con misure extrafiscali. Alle misure extrafiscali si riconducono tanto le sovvenzioni alle imprese quanto le agevolazioni fiscali. Alle complicazioni delle prime, essenzialmente in conseguenza della loro attribuzione all'esito di procedimenti amministrativi, si contrappone la linearità delle seconde, che di regola sono automatiche ed immediate, derivando direttamente dalla legge, con la conseguenza di essere più facilmente prevedibili e tendenzialmente più stabili e così garantire maggiori certezze alle imprese[327].

---

[326] Sull'intervento del legislatore tributario ai fini dell'implementazione di pratiche ecologicamente sostenibili si constatano vari interventi della dottrina, tra i quali, a titolo esemplificato e senza pretese di esaustività, si vedano: G. SELICATO, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, Riv. dir. trib. int., 2004, p. 399 ss.; A. URICCHIO, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, Dir. proc. trib., 2022, p. 185 ss.; P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, Dir. Prat. Trib., 2014, p. 309 ss.; M. VILLAR EZCURRA, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, Riv. dir. trib. int., 2010, p. 343 ss.

[327] Cfr. A. MARANO, *La rivoluzione degli algoritmi verdi nella fiscalità ambientale: dall'esperienza spagnola alle novità italiane*, Riv. dir. trib., 2023, p. 695.

Tant'è nell'ultimo ventennio si è assistito alla tendenza di impiegare in maniera massiccia gli strumenti agevolativi, e in particolar modo i crediti d'imposta, per perseguire specifiche finalità che trovano cittadinanza, in particolar modo, nella Carta costituzionale: tutela della salute, tutela dell'ambiente, ma anche tutela dell'economia.

Allo stato dell'arte sembra, infatti, che il legislatore tributario si stia confrontando con la ricca proliferazione delle iniziative europee in modo quasi esclusivamente unidirezionale, ossia tramite l'introduzione di crediti d'imposta, quindi misure agevolative. Ed allora, appare interessante svolgere alcune riflessioni su di essi e sul perché la scelta sembra essere ricaduta unicamente sui crediti d'imposta.

Il legislatore italiano sta affrontando il problema della transizione ecologica utilizzando crediti di imposta o *bonus* fiscali connotati da regole molto specifiche e puntuali tali da costituire una sorta di microcosmo di microsistema.

Un esempio importante in tal senso è dato dal credito di imposta per ricerca e sviluppo, introdotto dall'articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, come convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, che ha disposto: «*l'istituzione di un credito d'imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo*».

L'esperienza italiana del credito d'imposta per ricerca e sviluppo si connota per una disciplina frammentaria e "a tempo", ma anche per il susseguirsi di diversi interventi normativi nell'arco di un breve lasso temporale[328]. Per l'appunto, l'articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, è stato interessato, negli anni, da proroghe, revisioni di aliquote, ritocchi all'ambito applicativo, modifiche agli oneri documentali e, con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160, da una radicale riscrittura, che: per un verso, col

[328] In sintesi: il credito d'imposta, come si è detto, è stato introdotto dall'art. 3 del DL n. 145/2013, come convertito con modificazioni dalla legge 9/2014, ma l'art.3 è stato poi integralmente sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge del 23 dicembre 2014, n. 190; successivamente la disciplina è stata modificata dall'art.1, comma 16, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e, poi, nuovamente modificata dall'art.1 comma 70, lett. a della legge del 30 dicembre 2018, n. 145; infine, sono intervenute le modifiche arrecate dall'art.1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che per un verso (col comma 209) ha modificato l'art.3 DL 145/2013, per altro verso e, soprattutto, ha dettato una disciplina parallela nei commi 198-208 che ha introdotto un credito d'imposta «*per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative*».

comma 209, ha modificato, riducendolo, l'ambito temporale dell'art. 3 DL 145/2013; per altro verso, ha introdotto, nei commi 198-208, una disciplina parallela sul credito d'imposta «*per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative*». E vi è da dire che l'attenzione verso la transizione ecologica e digitale viene presa in considerazione dal legislatore soltanto con la novella del 2019: infatti, la vera svolta verso una sostenibilità ambientale si ha proprio con già menzionati commi 198-208 dell'art. 1 L. 160/2019.

La versione attualmente in vigore si applica agli investimenti in materia di: ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative (*design* e ideazione estetica), attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica[329].

Quanto all'ambito soggettivo, il credito è riconosciuto a favore di tutte le imprese residenti – indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato – e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguano le attività di ricerca e sviluppo, nonché agli enti non commerciali, per l'attività commerciale eventualmente esercitata, alle imprese agrarie, ai consorzi e alle reti di imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo[330] .

Quanto all'ambito oggettivo, la legge italiana distingue tra le attività di innovazione tecnologica (finalizzate alla creazione di prodotti o processi produttivi

[329] Il credito d'imposta ivi previsto interessa i periodi d'imposta dal 2019 al 2025 (e al 2031 per il solo credito relativo alle attività di ricerca e sviluppo).

[330] Così recita il comma 199 L. 160/2019, modificato dall'art. 1, comma 1064, lett. b), L. 30 dicembre 2020, n. 178: "*Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili definite nei commi 200, 201 e 202. Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori*".

nuovi o sostanzialmente migliorati) e le attività di innovazione tecnologica 4.0 e *green* (finalizzate alla creazione di prodotti o processi produttivi nuovi o sostanzialmente migliorati per raggiungere al meglio l'obiettivo della transizione ecologica e innovazione digitale 4.0). La distinzione tra le attività è, altresì, accentuata dalla diversa percentuale di detrazione, che è del 10% per la prima e del 15% per la seconda.

Il modello dei crediti di imposta è stato replicato anche con riguardo al Piano di Transizione 4.0.[331] (relativo agli investimenti in beni strumentali industria 4.0) e Piano di transizione 5.0.[332] (relativo all'efficienza energetica); ed ancora, lo strumento

[331] Piano Transizione 4.0, ossia i crediti di imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 4.0, attualmente disciplinati dall'art. 1, commi 1051-1063, della Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178/2020) successivamente disciplinati nel nuovo Piano Nazionale Transizione 4.0, introdotto con legge del 30 dicembre 2021 n. 234 (Legge di Bilancio 2022) rappresenta l'evoluzione del programma Industria 4.0, intende potenziare la ricerca di base e applicata, favorire il trasferimento tecnologico, promuovere la trasformazione digitale dei processi produttivi e l'investimento di beni immateriali, attraverso l'introduzione di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. L'obiettivo è quello di supportare e incentivare le imprese che investono in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi. Il Credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica mira a stimolare gli investimenti in Ricerca e Sviluppo, Innovazione tecnologica, anche nell'ambito del paradigma 4.0 e dell'economia circolare, Design e ideazione estetica. In sintesi, il piano transizione 4.0. sostiene la trasformazione digitale delle imprese, incentivando gli investimenti privati in beni strumentali tecnologicamente avanzati.

[332] Il Piano 5.0, approvato con D.L. 2 marzo 2024 n. 19 all'art. 38 rubricato "*Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)"*. Si pone in termini di complementarità con il tra piano transizione 4.0 nell'ambito di una più ampia strategia decisa finalizzata a sostenere il processo della c.d. *twin transition*: transizione ecologica e digitale. Il nuovo credito d' imposta (c.d. credito di imposta Transizione 5.0) è diretto a sostenere gli investimenti realizzati nel biennio 2024-2025 che aumentano l'efficienza dei processi produttivi sul piano digitale ed ambientale. Il Piano 5.0. sostiene la transizione dei processi di produzione verso un modello efficiente sotto il profilo energetico sostenibile e basato sulle energie rinnovabili. Possono beneficiare del contributo tutte le imprese residenti e le stabili organizzazioni con sede in Italia, a prescindere dalla forma giuridica, dal settore economico, dalla dimensione e dal regime fiscale adottato per la determinazione del reddito d'impresa. La norma elenca nel dettaglio i casi di esclusione (difficoltà finanziarie, l'applicazione di misure interdittive del mancato rispetto enorme sulla sicurezza e sui contributi previdenziali, liquidazione volontaria o coatta dell'azienda). Il *bonus* è riconosciuto per i nuovi investimenti effettuati nel biennio 2024-2025 in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a patto che le innovazioni realizzate comportino una riduzione dei consumi energetici dell'unità produttiva di almeno il 3%, che sale al 5% se calcolata sul processo programmato per l'investimento. In particolare, sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e strumentali nuovi indicati nell'allegato A e nell'allegato B alla legge n. 232/2016. Il decreto specifica nel dettaglio le caratteristiche degli ulteriori beni che consentono di accedere al beneficio. Il credito di imposta 5.0., per sostenere la transizione digitale ed energetica, prevede un credito di imposta commisurato agli investimenti, con aliquota direttamente proporzionale alla riduzione finale del consumo energetico conseguito. Il credito di imposta è riconosciuto a tutte le imprese che effettuano nuovi investimenti in strutture organizzative nell'ambito di progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici. Rientrano nel credito d'imposta, tra l'altro, entro determinati limiti, le spese per la formazione del personale, finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per l'attuazione della transizione digitale ed energetica dei processi produttivi. La condizione è che la formazione sia effettuata da soggetti esterni all'impresa, individuati con decreto del ministro delle imprese e del made in Italy. In

agevolativo attuato mediante crediti d'imposta ha ampliato notevolmente il suo campo d'azione anche con riguardo alle persone fisiche, soggetti privati. Si segnalano, tra le misure più rilevanti e più recenti, gli ecobonus[333] e il sisma bonus.

Ed ancora, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza non va meno a questa logica, anzi, amplia ed incrementa, utilizzando, quale strumento principe delle misure fiscali del PNRR lo strumento del credito d'imposta. Ciò è possibile grazie di un mutato contesto europeo e di una mutata disciplina degli aiuti di Stato le cui maglie sono state rese più larghe da alcuni dispositivi, come ad esempio il c.d. *temporary fremework*[334], che ha permesso ai legislatori nazionali di poter approcciare questi strumenti con maggiore facilità e con maggiore semplicità.

I crediti di imposta che gravitano attorno alla transizione ecologica presentano elementi strutturali comuni.

Il primo carattere comune alla maggior parte dei crediti di imposta "*green*" riguarda l'appartenenza degli stessi al *genus* delle agevolazioni fiscali automatiche, nel senso che per poter accedere a queste misure agevolative non vi è necessità di instaurare

altri termini il Piano 5.0. prevede crediti di imposta per beni strumentali del 4.0. caratterizzati da efficienza energetica. L'obiettivo che si vuole perseguire duplice: ridurre l'impatto ambientale delle attività produttive, promuovendo l'adozione di fonti energetiche rinnovabili e l'ottimizzazione dei consumi energetici e aumentare la competitività delle imprese italiane attraverso l'innovazione digitale e tecnologica (quest'ultimo era già l'obiettivo della 4.0).

[333] L'Ecobonus, introdotto originariamente con decreto ministeriale del 19 febbraio 2007, già modificato dal D.M. 26 ottobre 2007 e coordinato con D.M. 7 aprile 2008 e con D.M. 6 agosto 2009, (attuativo della Legge Finanziaria 2008 - "Decreto edifici")*"Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296",* è una misura agevolativa costituita da una serie di detrazioni fiscali che il contribuente può sfruttare sugli interventi strutturali di riqualificazione energetica o di messa in sicurezza antisismica degli edifici esistenti. La detrazione fiscale, valida ai fini IRPEF, riguarda gli interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

[334] COMMISSIONE UE, *Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, COM 2020/C 91 I/01. Trattasi della misura sugli aiuti di stato adottata in una Comunicazione della Commissione europea del 20 marzo 2020 C (2020) 1863 final, recante «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da Covid-19». La misura è più volte prorogata, da ultimo fino al 30 giugno 2022 con Comunicazione C (2021) 8442 del 18 novembre 2021, ove si prevede la graduale eliminazione degli aiuti legati alla crisi in vista della ripresa dell'economia europea. A tal fine, la Commissione ha deciso di introdurre due nuove misure «di accompagnamento» delle imprese per un ulteriore periodo limitato: gli incentivi diretti per investimenti privati (ammissibili sino al 31 dicembre 2022) e le misure di sostegno alla solvibilità (ammissibili sino al 31 dicembre 2023).

un *ruling* preventivo con l'Agenzia delle Entrate, ma sono immediatamente monetizzati. L'intervento dell'Amministrazione finanziaria avviene solo nella fase di controllo, quindi *ex post*.

Il secondo carattere comune è legato all'aspetto documentale e burocratico. I crediti di imposta *green* si connotano per la presenza di oneri documentali particolarmente complessi e stringenti[335], con la conseguenziale necessità dover coinvolgere una platea di professionisti che devono supportare il contribuente nell'utilizzo e nell'impiego adeguato degli strumenti agevolativi[336].

L'uso dei crediti d'imposta, presenta, poi, delle preoccupanti criticità.

In primo luogo, è proprio il carattere dell'automaticità di queste misure che, se per un verso le rende estremamente allettanti per i contribuenti (anche a fronte dell'enorme impatto mediatico delle stesse), al contempo le rende anche insidiose, potendosi dar luogo ad un utilizzo poco ortodosso (financhè illecito).

L'insidiosità si deve anche alla frequente oscurità dei testi normativi, complessi e articolati da renderne spesso difficile la comprensione anche per gli stessi operatori del diritto[337], con conseguenti rischi di errore nelle interpretazioni e nelle applicazioni delle normative.

Un ulteriore aspetto di criticità attiene proprio all'aspetto documentale e burocratico. La necessità, spesso imposta dalla legge, di dover predisporre perizie scientifiche comporta l'esigenza del contribuente di farsi assistere da professionisti con il conseguenziale sostenimento di spese molto elevate. Ciò si traduce in un'erosione del beneficio nei confronti dei contribuenti minori, a fronte di un onere documentale

[335] Ad esempio, art. 3 del D.L. del 29 marzo 2024 n. 39 dispone l'obbligo trasmissione dei dati relativi alle spese agevolabili fiscalmente; all'art. 4 prevede l'obbligo di comunicazione preventiva degli investimenti in ricerca e sviluppo (anche *green*) che il contribuente intende effettuare.

[336] Essi richiedono, ad esempio, la predisposizione di dossier documentali, particolarmente ricchi. Alcuni di essi richiedono la predisposizione di perizie tecniche e scientifiche. In alcuni casi viene addirittura richiesto di effettuare delle comunicazioni ad enti pubblici o a ministeri, o comunque ad amministrazioni preposte.

[337] Ne costituiscono testimonianza i numerosi e voluminosi documenti di prassi, emblematica in materia di eco e sisma bonus la corposa (ben 539 pagine) circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 25 giugno 2021 ove l'Amministrazione finanziare rende risposta ai numerosi quesiti proposti nei vari interpelli degli ultimi mesi.

eccessivamente gravoso le imprese minori – che, poi sono quelle avrebbero maggiori interessi ad accedere agli strumenti agevolativi – potrebbero non trovare più conveniente l'accesso alla misura.

Ulteriore profilo attiene, infine, alla sostenibilità finanziaria dei crediti di imposta per la transizione ecologica, specie quelli inseriti nel PNRR. Essi, infatti, sono finanzianti da erogazioni europee "a debito", in altri termini essi devono generare un effetto moltiplicatore in termini di Pil-occupazione. Come insegnano le scienze economiche i crediti d'imposta sono strumenti finanziari estremamente incerti in ordine alle esternalità positive. Quindi se nel prossimo futuro le misure agevolative non saranno in grado di generare un gettito congruo mediante l'implementazione e rafforzamento del tessuto economico, si rischia di generare un effetto *"rebound"* e quindi il sistema finanziario potrebbe non essere in grado di coprire il debito pubblico impiegato per alimentare le misure agevolative.

Ed ancora, ulteriore profilo critico è dato dalla temporaneità della misura. Il problema dei crediti di imposta è che sono misure tendenzialmente transitorie nel tempo, non sono quindi previste in modo fisso e continuativo.

In definitiva - e quale ulteriore critica - il credito d'imposta può essere definito una "misura tampone", ossia non sono misure strutturali, immanente del sistema, e "a tempo". Per questa ragione sorgono dubbi sull'opportunità di introdurre queste misure per fronteggiare il fenomeno dell'inquinamento e della lotta ai cambiamenti climatici, che diversamente, è un fenomeno strutturale, che probabilmente si prolungherà a tempo indeterminato.

8. **Altri possibili strumenti: *The Global Climate Walth tax***

Una seconda strada, a dire il vero non ancora percorsa, per fronteggiare dell'inquinamento e promuovere il fenomeno della transizione ecologica consiste nell'introduzione di una sola imposta ambientale globale, c.d. *The Global Climate Walth*

tax[338]. Trattasi di un'imposta ambientale globale da introdurre sulla base di una convenzione internazionale.

La tassa globale ambientale guarda al problema ambientale in prospettiva più ampia: la questione ambientale si salda a quella dell'aumento delle diseguaglianze sociali e territoriali. La questione della riduzione della povertà e del contrasto alle diseguaglianze è una problematica di livello planetario e per tale ragione si sostiene che debba essere fronteggiata con uno strumento redistributivo di natura fiscale di rango, anch'esso, mondiale.

L'istituzione, quindi, di una tassa *"legata al clima e alla giustizia"* prende le mosse dalla considerazione che effetti del cambiamento climatico continuano a intensificarsi e a colpire i Paesi più poveri, con meno risorse economiche, una tassa globale dovrebbe imporre alle economie più sviluppate di assumere le proprie responsabilità nei confronti del resto del mondo. La proposta è quindi di raccogliere fondi e aiuti attraverso una tassa globale (ad esempio sul carbonio, sui viaggi aerei, sui combustibili altamente inquinanti usati dalle grandi navi commerciali o una tassa sulle transazioni finanziarie) affinché si possa ridurre il divario di ricchezza e conseguentemente ridurre le diseguaglianze economiche, nonché raccogliere risorse economiche per affrontare il cambiamento climatico. In questo contesto potrebbe essere introdotta un'imposta sulla ricchezza climatica coordinata a livello internazionale, per finanziare una transizione giusta a livello globale.

Secondo alcuni studi[339] un'imposta globale sul patrimonio climatico fornirà la protezione più forte contro gli individui facoltosi che lasciano i paesi per scopi fiscali, creando perdite di ricchezza. Infatti, un'imposta sul patrimonio climatico coordinata a livello internazionale potrebbe essere utilizzata per frenare la disuguaglianza di ricchezza direttamente correlata all'aumento delle emissioni di gas serra. L'imposta, tuttavia, non sostituirebbe la tassa sul carbonio, ma si affiancherebbe ad essa. Essa

[338]"*The Global Climate Walth tax*" è un'intuizione di V. FETTER, *A Global Climate Wealth Tax to Fund a Worldwide, Just Transition, Ecological Transition and Environmental Taxation*, 2023, Forthcoming.
[339] Si rinvia anche in questo caso a V. FETTER*, A Global Climate Wealth Tax to Fund a Worldwide, Just Transition, Ecological Transition and Environmental Taxation*, A. COMELLI e M. ALLENA (a cura di), *Ecological Transition and Environmental Taxation*, Milano, 2023, p. 27 ss.

rappresenterebbe semplicemente un altro incentivo rivolto agli individui con un patrimonio netto elevato, ai quali si può attribuire una maggiore responsabilità per le emissioni di gas serra.

Ad oggi, un'imposta di questo tipo, per quanto interessante, appare più come un'utopia che una soluzione concreta: potrebbe non rappresentare la risposta adeguata al problema, poiché, almeno nelle condizioni attuali, risulta eccessivamente vaga e indefinita. Si è detto in dottrina che assegnare ad una sola imposta il compito o, se si vuole, la finalità extrafiscale di protezione dell'ambiente sarebbe molto riduttivo e rischierebbe di non centrare l'obiettivo se non in modo del tutto parziale e, quindi, insoddisfacente[340].

Probabilmente, allora, sarebbe più opportuno prevedere diverse soluzioni rispetto ai singoli fenomeni che rientrano nel più ampio fenomeno dell'inquinamento ambientale sulla base specificità del caso concreto (per esempio, non si può immaginare di introdurre l'imposta sui pesticidi esattamente come dobbiamo sottoporre in posizione i combustibili fossili oppure colpire le emissioni sonore esattamente come andiamo a colpire, dal punto di vista tributario, lo smaltimento dei rifiuti sordi). Occorre, invece un approccio più coordinato, più sistematico e più versatile, che tenga conto della necessità di affrontare e valorizzare la lotta all'inquinamento nei singoli settori in cui esso si manifesta (come settore agricolo, settore dei trasporti urbani, settore della moda).

Ed infatti, il legislatore tributario si trova di fronte alla necessità di valorizzare le specificità delle singole manifestazioni di inquinamento laddove si manifestano e occorre quindi un approccio sicuramente in grado di calibrare l'imposizione su quel tipo specifico di inquinamento che deve essere in qualche modo penalizzato, scoraggiato o, diversamente, incoraggiato mediante comportamenti virtuosi che possano in qualche modo a favorire una produzione più ecocompatibile.

[340] Così A. COMELLI, *Profili europei della tassazione ambientale*, Dir. Prat.Trib.,2023, p. 2264.

SEZIONE II

LE AGEVOLAZIONI FISCALI AMBIENTALI

9. Premessa

Prima di procedere con lo studio dei tributi ambientali, appare opportuno svolgere alcune riflessioni in ordine cronologico sulle agevolazioni ambientali.

Com'è stato detto, le agevolazioni rappresentano il primo strumento tributario utilizzato per la tutela dell'ambiente. È stato già sottolineato che l'impiego del tributo, nella forma del tributo ambientale, è stato introdotto solo in un secondo momento, grazie anche a una nuova consapevolezza che si è progressivamente sviluppata.

Ed invero il principio comunitario del "chi inquina paga" è stato declinato attraverso un rapporto tra agevolazioni fiscali propriamente dette e tributi; ma per l'affermazione di questi ultimi si è dovuto compiere un lungo cammino, finalizzato a giustificare costituzionalmente l'adozione di tributi ambientali propriamente detti[341].

Lo strumento dell'agevolazione fiscale era (è) invece di più facile applicazione, infatti, si è sostenuto in dottrina[342] che il modo più semplice (e probabilmente più riduttivo) per segnare la strada nello sviluppare la fiscalità ambientale è proprio la previsione di agevolazioni fiscali: riduzione di base imponibile e/o dell'aliquota, attribuzione di crediti d'imposta.

Il fondamento normativo sia dei tributi ambientali sia di agevolazioni fiscali a sostegno dell'ambiente, si rinviene nel principio del "chi inquina paga", previsto dall'art. 191, par. 2 TFUE. Pertanto, la fonte legittimante dei tributi e delle agevolazioni è la medesima.

Dal punto di vista della giustificazione costituzionale, è importante ricordare che tali agevolazioni fiscali sono legittime in base alla tutela di valori costituzionali diversi rispetto a quelli che giustificano l'imposizione fiscale. Questi strumenti fiscali sono

[341] Così P.PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, Dir. Prat. trib., 2014, p. 310.
[342] Così, V. FICARI, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, Riv. trim. dir. trib., 2016, p. 833.

considerati costituzionalmente legittimi solo se la deviazione dai principi di uguaglianza sostanziale e di capacità contributiva trovano una giustificazione razionale e adeguata in principi equiordinati, come, ad esempio, quello ambientale[343].

10. Agevolazioni fiscali in generale

Lungi da voler esaurire il tema delle agevolazioni fiscali risulta impossibile, ai nostri fini, escludere del tutto dall'oggetto di questa indagine cenni sulla categoria delle agevolazioni fiscali. Pertanto, si vogliono svolgere alcune preliminari considerazioni sulla natura delle agevolazioni fiscali[344].

Con il termine "agevolazioni tributarie" si fa riferimento ad un *genus* che contempla al suo interno diverse *species*, vale solo ricordare che sono agevolazioni fiscali: le esenzioni, le deduzioni dell'imponibile, le detrazioni d'imposta, i regimi tributari sostitutivi, i rinvii della tassazione, la sospensione della tassazione, e – a certe condizioni – i crediti d'imposta.

L'espressione "agevolazione fiscale" rimanda ad un meccanismo che si colloca agli antipodi rispetto al meccanismo tipico del prelievo coattivo tributario: mentre l'imposizione fiscale si caratterizzata in un prelievo coattivo, in un esborso e quindi in onere economico per il contribuente, l'agevolazione fiscale, di contro, riduce l'esborso, lo minimizza o in alcuni casi neutralizza.

Il tema delle agevolazioni fiscali è particolarmente insidioso sotto diversi aspetti. In primo luogo, per l'estrema varietà delle forme nelle quali il fenomeno può

---

[343] Così R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea,* Rass. Trib., 2011, p. 328; ID, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Torino, 2012, p. 327 ove si afferma che: «*Le agevolazioni sono costituzionalmente legittime, nella misura in cui la deroga a tali principi trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi costituzionali, equiordinati se non prevalenti; occorre verificare la ragionevolezza ed equità del trattamento derogatorio, alla luce del principio di uguaglianza».*

[344] Per l'analisi della quale si rinvia ad autorevole dottrina, in particolare, in ordine cronologico: F. MOSCHETTI, Agevolazioni fiscali - *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, p. 74; S. LA ROSA, *Esclusioni tributarie*, "Enc. Giur.", XIII, Roma, 1989, ID, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, ivi; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit.; F. MOSCHETTI, *Profili generali in La capacità contributiva*, (a cura di F. MOSCHETTI), Padova, 1993, p. 43; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, I, p. 401; M. BASILAVECCHIA*, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni,* Encl. dir., V, Aggior., 2002, p. 48 ss. e Rass. trib., 2002, p. 421, F., BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali* in CASSESE, S., (a cura di) *Diz. Dir. Pubbl.*, I, 2006, p. 175 ss. A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali,* Torino, 2012.

presentarsi: come detto nel *genus* delle agevolazioni fiscali vi rientrano diversi istituti agevolativi (detrazioni, deduzioni, esclusioni, riduzioni, esenzioni, crediti d'imposta). In secondo luogo – e come immediata conseguenza della prima considerazione - sotto il profilo della disciplina applicabile, dal momento che ogni istituto agevolativo gode di una propria ed autonoma disciplina giuridica[345].

Ma ancora, difficoltà si riscontrano quanto alla teoria generale del diritto tributario, atteso che gli istituti giuridici dell'esenzione ed agevolazione tributaria, e i numerosi regimi sostitutivi di maggior favore previsti dalla legislazione speciale, hanno a lungo rappresentato oggetto di confronto tra differenti correnti di pensiero[346], specie con riguardo alla difficoltà di distinguere tra agevolazioni tributarie che rimangono all'interno della disciplina dei singoli tributi ed agevolazioni fiscali che invece costituiscono forme di sovvenzioni finanziarie pubbliche erogate attraverso i circuiti tributari, e quindi forme di vere e proprie spese pubbliche (c.d. spesa fiscale) che dovrebbe soggiacere alle regole proprie di questo tipo di intervento pubblico.

A fronte di tali criticità, si ravvisano diverse prese di posizioni in dottrina.

Per un verso, secondo una tradizionale concezione dottrinale[347] il concetto di agevolazione tributaria deve intendersi come il: «*trattamento fiscale di favore rispetto al trattamento fiscale ordinariamente previsto*». Secondo questa tesi il concetto di agevolazione fiscale è un concetto relativo: «*è, ad esempio, agevolativa, per un singolo tributo, la disciplina della base imponibile, dell'aliquota, dell'imposta ecc. se per quel tributo esistono corrispondenti discipline che, nella normalità dei casi, sono più gravose. Di contro, ciò che appare deroga nella logica del singolo tributo, può*

[345] Sulla diversità di regime dei diversi istituti che compongono la categoria delle agevolazioni fiscali, basti pensare alla distinzione intercorrente tra deduzione, detrazione e credito d'imposta. Le deduzioni agiscono sulla base imponibile, sottraendo a tassazione taluni componenti, mentre le detrazioni si applicano direttamente sull'imposta dovuta. Con la conseguenza che il vantaggio fiscale che si ottiene dalla deduzione aumenta all'aumentare del reddito imponibile, poiché riduce la fascia più alta; la detrazione, invece, corrisponde ad una riduzione dell'imposta da pagare, espressa in percentuale fissa, prescindendo dall'ammontare del reddito del beneficiario. Il credito di imposta si allontana ancora di più dalle logiche della detrazione e deduzione; esso consiste nell'assegnare al contribuente un diritto di credito nei confronti dell'erario, attuabile nel periodo d'imposta successivo al suo maturarsi.

[346] Così G. SELICATO, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, Riv. dir. trib. int., 2004, p. 405.

[347] Il riferimento è a: F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, p. 74.

costituire invece regime del tutto ordinario se riferito ad un complesso più vasto (al sistema tributario o all' intero ordinamento giuridico) o, addirittura, ai principi costituzionali».

Invero, secondo il sentire comune le agevolazioni fiscali si sostanziano in deroghe, favorevoli per il contribuente, alle regole di determinazione e applicazione dei tributi.

Ma la riduzione a mere "deroghe" risulta essere poco significativo, dal momento che le agevolazioni servono anche a adeguare il prelievo alla capacità contributiva sottostante (così, ad esempio, sono da intendere molte deduzioni e detrazioni nel campo delle imposte sui redditi)[348].

Muovendo dall'analisi della compatibilità tra agevolazioni fiscali e principi costituzionali rilevanti del diritto tributario si è progressivamente superata la concezione tradizionale (riduttiva-svalutativa) che qualificava le misure agevolative mera deroga al regime ordinario, come eccezioni rispetto alla regola. Ed infatti, la dottrina[349] ha evidenziato che: *«l'antica convinzione che le norme tributarie di favore dovessero considerarsi di per sé eccezionali, ed insuscettibili di estensione analogica, può ormai dirsi definitivamente superata*[350]».

Si vuole dunque definitivamente superare la riconduzione delle agevolazioni tributarie a mere forme di minore tassazione rispetto al regime ordinario, intese come fatti derogatori di fatti fiscalmente rilevanti[351], e in risposta a quest'ultimo orientamento, propendere verso una ricostruzione del fenomeno agevolativo come un autonomo istituto giuridico, avente ben precise caratteristiche giuridiche. La non tassazione (o

---

[348] Così A. GUIDARA, voce enc. *Agevolazioni fiscali,* Treccani, diritto online, 2013, (https://www.treccani.it)

[349] Il riferimento è a: LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 407, ID, *Esclusioni tributarie*, Enc. Giur., XIII, Roma, 1989; ID, *Esenzioni e agevolazioni tributarie.*

[350] Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 407.

[351] Posizione ritenuta "sostanzialmente svalutativa" da S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 407, si fa riferimento al pensiero di: F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, p. 64.

minore tassazione) rappresenta un surrogato di una corrispondente spesa pubblica o di una spesa pubblica implicita[352].

Se si volesse individuare il "comune denominatore"[353] delle agevolazioni fiscali sarebbe errato affermare che essere consistono in una minore tassazione (basti pensare ai crediti d'imposta o rinvii, sospensione di tassazione), così come sarebbe errato affermare che tutte le agevolazioni discendono da disposizioni formalmente derogatorie.

Ed allora, il vero comune denominatore può ricavarsi nell'elemento funzionale da individuare nella spesa pubblica. Le agevolazioni fiscali rappresentano dei surrogati di veri e propri finanziamenti pubblici, i quali appunto possono essere proficuamente attribuiti piegando la via tributaria a fini extrafiscali, in linea con le moderne concezioni dello Stato interventista e della finanza funzionale[354]. Il criterio funzionale, pur con la relatività dei risultati cui conduce, sembra essere il solo in grado di accomunare (esenzioni, crediti d'imposta, regimi fiscali sostitutivi, dilazioni di pagamento, ecc.).

Ed allora, i sostenitori di questa teoria, hanno ritenuto necessario dover operare un distinguo all'interno del *genus* "agevolazioni fiscali", dovendo distinguere tra: agevolazioni fiscali proprie, che operano quale forma di erosione della base imponibile, ovvero quando il vantaggio tributario discende da scelte normative interne alla modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica[355], e agevolazioni fiscali improprie, ossia vere e proprie spese fiscali, ravvisabili nei casi in cui l'agevolazione fiscale ha funzioni surrogatorie di una sovvenzione di spesa pubblica. In quest'ultimo caso, le misure di favore sono concesse per il soddisfacimento di interessi eterogenei, distinti dal fine fiscale, attuato mediante l'utilizzo delle risorse finanziarie[356].

Per distinguere le agevolazioni fiscali proprie da quelle improprie (spesa fiscale) occorre attenzionare *in primis* i piani di interessi delle discipline positive, e quindi

[352] Così S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 125.
[353] Espressione utilizzata da S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie,* cit. p. 408.
[354] Cfr. A. GUIDARA, voce enc. *Agevolazioni fiscali,* cit.
[355] Cfr. S. LA ROSA, *op.cit.* p. 414.
[356] Un esempio tipico è rappresentato dagli sgravi e dalle sospensioni degli oneri tributari concessi in presenza di calamità naturale o in situazioni di emergenza sanitaria.

verificare il fine per il quale la misura agevolativa è stata predisposta; successivamente potranno essere d'ausilio alcuni indici sintomatici, come ad esempio l'esigenza di limiti di efficacia temporale o territoriali potrebbe deporre per la presenza di un'agevolazione fiscale impropria.

Ulteriore problema che si è posto in dottrina attiene agli elementi c.d. negativi del prelievo (tipo esenzioni, esclusioni) nella misura in cui essi possano essere ricondotti nell'ambito della scienza tributaristica, trattandosi di una forma di esclusione del prelievo. La crescente importanza della cosiddetta funzione extrafiscale del prelievo tributario (realizzata sia mediante interventi derogatori di esenzione o esclusione, sia attraverso meccanismi di attribuzione di crediti o buoni d'imposta) ha però indotto ad un approccio di analisi e studio delle agevolazioni necessariamente sistematico[357].

A voler intendere le fattispecie agevolative come strumenti immanenti al fenomeno impositivo sarebbe errato ritenerle eccezionali; piuttosto esse devono intendersi quale strumento di ripartizione razionale delle spese pubbliche secondo criteri che tengano conto del differente contributo offerto da ciascun individuo alla realizzazione degli interessi collettivi (come, ad esempio, il bene ambiente)[358].

A ben vedere l'agevolazione deve essere intesa come elemento immanente ad un trattamento tributario differenziato, non come mera eccezione al sistema. Essa integra la norma impositiva, consentendone l'adattamento a particolari situazioni soggettive o oggettive che, ove trattate in modo analogo al presupposto tipico, renderebbero iniqui gli effetti dell'applicazione del tributo. Il legislatore, sulla base di una considerazione a monte di giustizia sociale, individua un determinato comportamento come meritevole di un trattamento fiscale agevolativo. Tuttavia, per dirsi costituzionalmente legittimo è necessario che la norma agevolativa sia frutto di un giudizio di bilanciamento di contrapposti interessi, di rango costituzionale (fermo

[357] Sul punto, si veda M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, Rass. Trib., 2002, p. 421 ss.

[358] Di converso, ove le norme di favore fiscale dovessero essere ritenute estranee alla struttura dell'obbligazione tributaria cui si riferiscono e, più in generale, estranee al fenomeno impositivo in quanto mere eccezioni rispetto ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario, si dovrebbe prevederne una progressiva soppressione alla quale corrisponderebbe, nella materia di nostro interesse, la titolarità pubblica pressoché esclusiva delle funzioni di tutela dell'importante interesse diffuso.

restando che dette esigenze non possono mai prevalere sulle garanzie di uguaglianza e sull'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche che la Costituzione pone a carico di ciascun individuo).

Quindi, anche l'istituto sottrattivo compone la struttura del tributo cui si riferisce.

Tali considerazioni hanno delle ripercussioni con riguardo al rispetto del principio del riparto delle spese pubbliche secondo capacità contributiva. Quanto al rapporto tra agevolazione tributaria e capacità contributiva occorre comprendere se anch'essa debba sottostare al principio di capacità contributiva.

Una prima teoria ravvisa l'esigenza di ricondurre tutte le forme di agevolazioni fiscali alla manifestazione di capacità contributiva, non valorizzando la tipologia dell'istituto di favore o il fine da esso perseguito. In questo senso: «*L'agevolazione sarà dunque legittima solo se collegata a fattispecie caratterizzate da mancanza di capacità contributiva o, comunque, da attenuazione della stessa*[359]». Si specifica inoltre che i sostenitori di questa tesi identificano la capacità contributiva non nella mera forza economica del soggetto ma *«nell'attitudine della forza economica a concorrere alle spese pubbliche*»; il concetto di capacità viene inteso "come attitudine a" presuppone un giudizio, una valutazione, sulla idoneità della forza economica di raggiungere il fine prefissato (quello del concorso alle spese pubbliche). Pertanto, se una determinata fattispecie agevolatrice non trova legittimazione in una situazione di ridotta forza economica del contribuente, la stessa non potrà che essere illegittima, in quanto violativa del principio di cui all'art. 53 Cost.

Secondo una diversa tesi[360] l'agevolazione non può trovare nella capacità contributiva un parametro diretto di confronto. Invero, la disposizione che introduce una fattispecie agevolativa «*è frutto di scelte di secondo grado in riferimento a un complesso di esigenze che spetta al legislatore contemperare*». Ciò significa che il legislatore nell'introduzione di una fattispecie agevolativa è mosso dall'intento di

[359] Così, MOSCHETTI F., Agevolazioni fiscali - *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, p. 74 ss.
[360] Si rimanda al pensiero di F. FICHERA in *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 148.

sostenere condotte (considerate) meritevoli in un determinato contesto economico-sociale; il che, nulla ha a che fare con il concetto di capacità contributiva. Invero, in tali circostanze si verifica uno scollamento tra l'imposizione e la reale capacità economica del destinatario della misura, il quale usufruendo dell'agevolazione realizza un risparmio di spesa incoerente con la propria forza economica[361]. La costituzionalità della norma sarebbe allora garantita da un'espressa scelta del potere politico che tollera un esborso fiscale inferiore a quello dovuto al fine di tutela, promuovere, un diverso (ma costituzionalmente protetto) interesse meritevole di tutela. L'ingresso di aspetti extrafiscali nella normativa tributaria vera a propria può trovare legittimazione in forza della derivazione da principi costituzionali equiordinati a quello di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost[362].

Un diverso approccio, per rispondere al quesito sul rispetto della capacità contributiva richiama la distinzione tra le agevolazioni fiscali in senso proprio e agevolazioni fiscali in senso improprio[363]. Le prime, note anche come spese fiscali, le seconde (che impropriamente sono chiamate agevolazioni fiscali) sono istituti similari alle prime, ma a differenza di queste attengono alla disciplina dei tributi o della loro applicazione, per questo andrebbero qualificate come agevolazioni strutturali o erosioni fiscali. La distinzione tra agevolazioni fiscali proprie e agevolazioni fiscali improprie si riverbera proprio su principi e regole di riferimento ed è estremamente importante soprattutto in assenza di chiare discipline di riferimento. Trattasi della distinzione tra agevolazione fiscale ad extra fiscalità interna e agevolazione fiscale ad extra fiscalità esterna. Le agevolazioni fiscali vere e proprie sono quelle esterne, con la conseguenza esse si pongono al di fuori dall'ambito applicativo del diritto tributario e dai relativi principi costituzionali, potendone prescindere. Al contrario, si parla di extra fiscalità interna (o impropria) quando l'obiettivo extrafiscale è incorporato nel tributo stesso. In questo caso, essendo l'obiettivo intrinseco al sistema tributario, il tributo deve rispettare i principi tributari applicabili, tra cui quello della capacità contributiva.

[361] Cfr. S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op.cit*., p. 125.
[362] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit., p. 42.
[363] Il concetto di extrafiscalità interna ed esterna in relazione alle agevolazioni fiscali è stata studiata da S. LA ROSA, *op.cit*., p. 414 ss.

Le agevolazioni fiscale a presidio dell'ambiente rientrano in questo *genus*, sono strumenti agevolativi che, pur presentandosi nelle diverse forme (detrazioni, deduzioni, bonus, crediti d'imposta) presentano un evidente fine extrafiscale che è interno al tributo stesso. Ciò comporta che, anche nella valutazione delle stesse non si può prescindere dal canone di ripartizione secondo il principio di cui all'art. 53 Cost. Le agevolazioni fiscali ambientali sono concepite per tutelare l'ambiente attraverso la riduzione degli oneri tributari, incentivando attività e comportamenti ecosostenibili[364].

11. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di uguaglianza

Le agevolazioni fiscali, e tra esse anche quelle dedicate alla promozione dello sviluppo sostenibile, realizzano, per definizione, un trattamento differenziato tra i vari contribuenti, per questo il primo parametro di confronto non può che essere la compatibilità con il principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.

Il principio di uguaglianza secondo l'ormai consolidata lettura offerta in dottrina e in giurisprudenza costituisce un obiettivo cui l'ordinamento deve tendere e il cui raggiungimento può richiedere trattamenti giuridici differenziati rispetto a fattispecie che, in apparenza simili, risultano invece collegate a situazioni giuridiche individuali dissimili. Traslato nel diritto tributario, nel concorso alle spese pubbliche emerge la necessità di far corrispondere ad ogni obbligo non esteso alla generalità dei cittadini un correlato diritto o beneficio che riconduca ad equità (eliminandone il carattere discriminante) il trattamento giuridico deteriore[365].

In passato, proprio a fronte di questa considerazione si è fortemente dubitato della legittimità delle agevolazioni fiscali ambientali, tant'è che autorevole dottrina affermava infatti che: *«Quanti attribuiscono maggiore rilevanza all'esigenza di consentire all'Ente pubblico di servirsi liberamente dello strumento fiscale pervengono, in molti casi, ad una sostanziale negazione di una tutela costituzionale dell'eguaglianza tributaria; e, viceversa, coloro che avvertono maggiormente l'esigenza della tutela*

[364] L'utilizzo delle agevolazioni per finalità ambientali permette di attivare comportamenti virtuosi da parte del singolo, persona fisica o giuridica, per il perseguimento di un'attività pubblica che, in tale settore, può assumere molteplici sfaccettature. Le agevolazioni fiscali incidono sulla coscienza sociale per la diffusione e promozione di una diversa consapevolezza ambientale.
[365] Cfr. G. SELICATO, *op.cit*., p.409.

*della parità di trattamento fiscale spesso esclu*dono *che questa possa essere subordinata al perseguimento di fini extrafiscali, se non nei casi in cui ciò sia espressamente voluto dalla Costituzione medesima*[366]*»*.

Ed invero, seppure non si possa dissentire da tale affermazione, occorre contestualizzarla nel panorama giuridico attuale, caratterizzato da un sempre più pregnante sensibilità, internazionale, comunitaria e nazionale, verso i temi ambientali; sensibilità che ormai è penetrata nell'ossatura dell'ordinamento giuridico e finanche in Costituzione. Invero, la recente riforma costituzionale del 2022 ha inserito all'interno di un precetto costituzionale (art. 9 Cost.) il principio della tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e delle generazioni future. Tale principio, attiene alla vita e salute dell'uomo e della collettività in generale e nonché al benessere pubblico, ragion per cui non possono che essere considerati di pari rango al principio di uguaglianza (del resto, anche la collocazione topografica dell'art. 9 Cost. all'interno dei principi fondamentali ne è un chiaro esempio). Ed allora, individuando differenti interessi costituzionali cui ricollegare tali peculiari istituti agevolativi, si perverrebbe alla giustificazione teorica delle agevolazioni a carattere fiscale che concorrono a creare le condizioni ottimali per lo sviluppo sostenibile e l'ordinamento non verrebbe vulnerato sotto il profilo della tensione con l'art. 3 Cost.

Individuando nella tutela dell'ambiente e della salute alcuni degli obiettivi fondamentali della vita democratica della Nazione, il nostro ordinamento consente dunque al legislatore tributario l'occasionale e parziale disapplicazione di altri precetti di pari rango, rappresentando l'attuazione dei principi fondamentali della Costituzione il frutto di una delicata mediazione e bilanciamento di interessi che sul piano degli effetti si rivelano spesso configgenti[367].

12. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di capacità contributiva

Considerazioni analoghe a quelle esposte per l'art. 3 Cost. valgono per il rispetto e la compatibilità con il principio costituzionale della ripartizione delle spese secondo

[366] Così, S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali,* Milano, 1968, p.1.
[367] Così, P. SELICATO, *op.cit*., p. 410.

capacità contributiva. Occorre però richiamare sia le considerazioni svolte in tema di agevolazioni fiscali generali[368] sia ad una considerazione di più ampio spettro.

Ed invero, quanto alla capacità contributiva, non si può compiere un discorso unitario per tutte le fattispecie agevolative ambientali, in quanto, negli innumerevoli interventi che il legislatore può compiere, si devono distinguere almeno due casi. Il primo ricorre nel caso in cui l'agevolazione fiscale (sotto forma di crediti d'imposta, riduzioni, esenzioni, detrazione, deduzioni e varie) è elargita a compensazione dei maggiori costi che il contribuente è tenuto a sostenere per realizzare la tutela dell'ambiente, dovendosi tuttavia riconoscere le delicate implicazioni che il principio del «chi inquina paga» riflette in questo particolare settore. In questo caso, la capacità contributiva è correttamente richiamata in quanto trattasi proprio di un intervento volto a compensare lo sforzo economico che il soggetto compie (o è tenuto a compiere) per tenere un comportamento ecologicamente sostenibile.

In questo caso, la leva fiscale viene utilizzata per scopi di tutela ambientale e trova giustificazione nell'art. 53 Cost., realizzando una ridotta manifestazione di capacità contributiva del soggetto inciso dalla misura ambientale. La logica conseguenza che se ne ricava è la possibilità di graduare l'onere fiscale in aumento (tributi) o in diminuzione (agevolazioni) in funzione dell'attitudine inquinante del contribuente.

In questo ambito quindi possiamo giustificare l'intervento agevolativo sia alla luce della ridotta capacità contributiva (dovuta, come detto, agli sforzi economici sostenuti per attuare un comportamento eco-sostenibile), sia alla luce della lettura *a contrario* del "chi inquina paga" dal momento che il contribuente non inquinando non è tenuto al pagamento (esenzione) o inquinando meno è tenuto ad un minore pagamento (detrazione, deduzione). In quest'ottica l'agevolazione tributaria trova immediato riscontro nella forza economica del soggetto virtuoso, che è inferiore rispetto alla capacità contributiva dell'inquinatore. Pertanto, difficilmente potrà realizzarsi

[368] Cfr. *supra*, paragrafo 10.

un'ipotesi di incostituzionalità della norma agevolatrice poiché l'agevolazione costituisce essa stessa espressione della capacità contributiva del contribuente virtuoso.

Diversamente, una seconda tipologia di intervento si ha nel caso in cui il legislatore voglia perseguire politiche fiscali eco-sostenibili, e – in attuazione di queste – introduca agevolazioni fiscali per il perseguimento di comportamenti *green friendy*. Per realizzare questi scopi frequentemente il legislatore utilizzata lo strumento dei crediti d'imposta. In questo caso, il richiamo alla capacità contributiva potrebbe – almeno a *prima facie* – essere forviante. A ben vedere, però, nel caso *de quo*, possono richiamarsi le considerazioni svolte in merito al rispetto del principio di uguaglianza e quindi il necessario vaglio del bilanciamento tra l'obiettivo perseguito dal legislatore e il principio costituzionale del riparto delle spese pubblica secondo capacità contributiva.

In questo caso, non si presume automaticamente la conformità alla capacità contributiva; è necessaria una valutazione caso per caso attraverso un giudizio di bilanciamento (valutazione degli interessi coinvolti). L'interprete deve impegnarsi a effettuare tale valutazione, considerando che, in materia di capacità contributiva, è riconosciuta la necessaria integrazione di interessi correlati e di pari rango. Laddove, a seguito del giudizio di bilanciamento, si ritenga che le agevolazioni fiscali in senso proprio realizzino un prelievo non coerente con il principio di cui all'art. 53 Cost. (ad esempio, perché il fine ambientale ben poteva essere raggiunto con uno strumento diverso, meno invasivo rispetto allo strumento fiscale), allora la disposizione agevolatrice dovrà ritenersi incostituzionale, e sarà assolutamente necessario l'espulsione dall'ordinamento giuridico al fine di (ri)costituire l'equilibrio giuridico e costituzionale.

13. Agevolazioni fiscali ambientali e principio del "chi inquina paga"

Occorre adesso soffermarsi sulle implicazioni prodotte dal principio del "chi inquina paga" per verificare in che modo esso incida sulle agevolazioni a carattere ambientale (a differenza di quelle dirette al perseguimento di altri interessi di eguale rilievo costituzionale).

In primis è opportuno precisare che il principio "chi inquina paga", già dalla sua originaria accezione, risultava essere funzionale a consentire la c.d. internalizzazione dei costi ambientali, anche mediante la previsione di tasse ed oneri per ciascun settore economico considerato, al fine di evitare distorsioni del mercato. Infatti, secondo le teorie economiche l'inquinamento deve considerarsi una diseconomia, in quanto pone a carico della generalità dei consociati costi che dovrebbero ricadere solo sul soggetto inquinatore[369].

Negli originari intenti, dunque, il "principio chi inquina paga" perseguiva al contempo obiettivi di efficienza, (ovverosia internalizzazione delle esternalità negative ambientali) ed obiettivi di giustizia sociale, essendo funzionale all'addebito del costo sociale in capo al soggetto che lo avesse prodotto. Tali obiettivi rendevano il principio valutabile positivamente sotto il profilo economico, giuridico e politico[370].

È stato già anticipato che un'intera categoria di agevolazioni fiscali ambientali sono direttamente ispirate al principio del chi inquina paga e ciò alla luce del fatto che trattasi di agevolazioni compensative dei costi ambientali che il singolo o le imprese devono sopportare per compiere comportamenti eco-sostenibili. Di tal che l'agevolazione fiscale è pienamente rispondente al principio del chi inquina paga – o meglio, della sua lettura *a contrario* – poiché il contribuente inquinando meno ha diritto ad una minore contribuzione.

Il "chi inquina paga" ha assunto carattere di principio di efficienza economica, connaturato all'esigenza di una razionale gestione delle risorse ecologiche: le diseconomie esterne, causate da attività ecologicamente dannose, riversano su un terzo o sulla generalità dei consociati un costo in grado di inibire l'efficiente allocazione delle risorse e per questo gli operatori economici devono sopportare in maniera effettiva i costi. La spinta ad internalizzare tali costi, contenuta nel principio "chi inquina paga", sembrerebbe comportare una contrazione dei possibili strumenti agevolativi, che, nel rispetto del principio di ragionevolezza, debbono applicarsi esclusivamente alle ipotesi

[369] Tesi di A. C. PIGOU, *Economia del benessere* (trad. italiana a cura di M. Einaudi), Torino, 1968.
[370] Così, S. CANNIZZARO, *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno,* Riv. dir. trib.*,* 2017, pp. 95-130.

in cui la conseguente riduzione del prelievo possa trovare giustificazione negli artt. 3 e 53 Cost. Gli effetti dell'agevolazione si concretizzano in un sostegno per la realizzazione di interessi pubblici suscettibili di un autonomo apprezzamento sociale, di cui sia chiara la sostenibilità ambientale[371].

La tensione con il principio comunitario emerge dal momento che l'auspicata internalizzazione dei costi ambientali delle imprese nella quale il principio si traduce obbliga a circoscrivere l'ammissibilità delle agevolazioni fiscali ambientali all'interno dei soli casi in cui gli oneri aggiuntivi a carico dei privati non costituiscano diretta applicazione dell'importante precetto comunitario. La previsione di un prelievo fiscale attenuato a fronte di investimenti o maggiori costi sopportati in virtù di precisi obblighi giuridici, invece, esporrebbe le relative disposizioni a censura sia per violazione del divieto comunitario degli aiuti di stato[372] che per lesione del principio costituzionale di uguaglianza[373].

14. Agevolazioni fiscali ambientali e principio di non discriminazione

La complessità del settore delle agevolazioni fiscali ambientali è dovuta al fatto che il legislatore tributario, nell'elaborazione di istituti di favore di tal genere, deve rispettare non solo i vincoli costituzionali, ma è altresì tenuto al rispetto di ulteriori e penetranti vincoli di natura comunitaria; sicché è necessario svolgere brevi considerazioni sulla compatibilità delle agevolazioni fiscali ambientali con due dei principiali principi europei che operano in materia fiscale: principio di non discriminazione e divieto di aiuti di stato.

Entrambi sono accomunati ad un'identica *ratio*: la tutela della concorrenza e della libera circolazione dei beni. Tuttavia, il principio di non discriminazione fiscale, considerato un principio fondamentale[374] del diritto dell'Unione Europeo, si pone come

[371] Cfr. R. ALFANO, *op.cit*., p.330.
[372] Si rinvia al successivo paragrafo 15.
[373] Cfr. G. SELICATO, *op.cit*., p.412.
[374] Il principio di non discriminazione si ricava in via interpretativa dagli artt. 110, 111 e 112 TFUE, esso si applica, ai fini fiscali, alle materie specificamente devolute all'Unione europea nel settore delle imposte indirette (articoli 110 e 111 del TFUE). In virtù del più generale articolo 18 del TFUE, tuttavia, l'enunciato principio riguarda anche la materia della fiscalità diretta. Al riguardo, quest'ultimo articolo dispone che nel campo di applicazione dei Trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è

conseguenza del principio di uguaglianza tributaria ed è finalizzato alla piena attuazione delle libertà di circolazione. Il principio in esame si applica ai soli tributi armonizzati e in campo fiscale si traduce nel divieto di esercitare la potestà tributaria con arbitrio e irragionevolezza, posto che il prelievo tributario deve realizzarsi per categorie omogenee di soggetti, indipendentemente da valutazioni di ordine sociale o di equità[375]. Il principio in esame mira ad una neutralità fiscale, allo scopo di evitare che misure di natura tributaria, specie se agevolative, compromettano la realizzazione della libera circolazione dei beni.

La portata del divieto comprende anche le agevolazioni fiscali, idonee ad incidere negativamente sul libero mercato a causa delle possibili asimmetrie tra legislazioni tributarie capaci di procurare distorsioni della concorrenza del mercato europeo[376].

Anche nell' ipotesi di agevolazioni fiscali ambientali è necessario il rispetto del principio in questione, che non può essere violato neanche per il perseguimento di una diversa politica etica dell'Unione, come ha più volte ribadito la Corte di Giustizia dell'Unione europea[377].

15. Divieto di aiuti di stato

Ed infine, occorre soffermarsi sul divieto di aiuti di Stato[378]. Le agevolazioni fiscali possono camuffare delle forme di aiuti di Stato vietati dalla normativa

---

vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Tale regola è riconducibile alla disparità di trattamento basta sulla nazionalità delle persone e dei prodotti e contiene un divieto di trattamento sfavorevole e non di trattamento più favorevole. Peraltro, il divieto di discriminazione attiene solo ai cittadini ed ai beni comunitari mentre è ammessa una discriminazione nei confronti degli stranieri.

[375] Così F. AMATUCCI*, Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 90; M.P. NASTRI, *Profili fiscali dei rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno* in AA.VV., (a cura di) L. DI RENZO-R. PERRONE CAPANO, *Diritto della Finanza Pubblica Europea*, Napoli, 2008, p. 81. Sulla discriminazione fiscale si veda anche: P. BORIA, *Il Principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina dell'imposizione diretta*, Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2005, p. 475.

[376] Così, F. GALLO*, Le ragioni del fisco – etica e giustizia nella tassazione,* Bologna, 2011; e R. ALFANO*, I tributi ambientali,* cit., p. 153.

[377] Sulla questione si rimanda a: R. ALFANO *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea,* Rass. Trib., 2011, p. 328.

[378] Gli aiuti di stato sono disciplinati dall'art. 107 TFUE ove si dispone che «*sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati,*

comunitaria per il potenziale rischio di generare effetti distorsivi della concorrenza sul mercato interno.

L'istituto del divieto di aiuti di Stato trae origine da una serie di fenomeni economici e sociali già riscontrabili dalla fine della Seconda guerra mondiale quando il commercio internazionale iniziò ad espandersi ed avanzarono i processi di globalizzazione del mercato con moltiplicazione di imprese operanti oltre le frontiere nazionali. I vari Paesi dovettero, quindi, difendere i propri mercati e le proprie imprese attivando politiche protezionistiche e doganali. In questo clima, si avviò il processo costituzionale dell'Unione Europea, che già nelle sue prime forme embrionali di operatività marcava l'esigenza di statuire dei veti agli aiuti di Stato e di garantire la libera concorrenza sui mercati.

L'obiettivo che si pose all'epoca fu quello della creazione di un mercato concorrenziale tre le imprese, senza che ciò fosse compromesso dalle misure protezionistiche interne dei vari Stati membri. Questo obiettivo rappresenta oggi più che ieri la stella polare dell'operatività dell'Unione Europea, tanto che all'art 107 comma 1 TFUE viene tipizzato il divieto di aiuti di Stato. Giova in primo luogo ricordare che l'art. 87 del Trattato TUE non fornisce, infatti, una definizione categorica di aiuto di Stato, ma si limita a sancirne l'incompatibilità, a determinate condizioni, con il mercato comune.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Ue, per divieto di aiuti di Stato s'intende, comunemente, l'interdizione di ogni misura fiscale che uno Stato accorta a favore di un proprio operatore economico idoneo a falsare o minacciare la concorrenza sugli scambi comunitari[379]. Pertanto, alla luce della giurisprudenza della

ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

[379] In tal senso si confronti una delle prime sentenze in merito Corte Europea, sent. 23 febbraio 1963, causa C-30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg. In questa pronuncia sono state delineate le basi del concetto di aiuti di Stato. In proposito, i giudici comunitari, nell'esaminare l'oggetto del divieto imposto agli Stati, hanno evidenziato che le "sovvenzioni" consistono in prestazioni di denaro o in natura concesse per sostenere le imprese indipendentemente da quanto i clienti di queste paghino per fruire dei beni e dei servizi prodotti. Al contrario, l'aiuto di Stato esprime un concetto più ampio di quello di sovvenzione, in quanto designa non solo prestazioni positive, ma tutti gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che pertanto, pur non rappresentando sovvenzioni in senso stretto, producono i medesimi effetti. Ed ancora, si veda: CGUE sent. 15 luglio 2004 causa C-

CGUE nella definizione di "aiuto di Stato" prevista dal diritto comunitario si ricomprende qualsiasi vantaggio/beneficio apportato ad un'impresa tramite risorse statali, erogate sotto qualsiasi forma. Il divieto europeo è, pertanto, disposto in funzione di tutela assoluta della concorrenza fra le imprese.

L'interpretazione offerta dagli organi comunitari[380] della nozione in esame è decisamente ampia, potendo rientrare del novero degli aiuti di Stati qualsiasi vantaggio economico, sia esso elargito sotto forma di crediti d'imposta, sia esso elargito come forme di rinuncia dello Stato alla riscossione delle imposte (es. esenzioni).

A tal proposito occorre segnalare che – a differenza dei principi costituzionali di cui sopra – il divieto di aiuti di Stato non entra in quel "bilanciamento" degli interessi in gioco, anzi, diversamente il divieto prescinde dalla causa o dallo scopo dell'aiuto quandanche fosse erogati per fini meritevoli di tutela (con nel caso di tutela dell'ambiente). A fronte di questa considerazione appare opportuno segnalare che un'interpretazione restrittiva del divieto in esame comporterebbe che – potenzialmente - qualsiasi disposizioni agevolativa di natura tributaria, anche quella volta alla tutela della sostenibilità ambientale, rappresenterebbe una violazione del divieto di aiuti di Stato, e conseguentemente dovrebbe essere espunta dall'ordinamento giuridico.

501/00, ove i giudici comunitari hanno ripreso i medesimi principi, confermando l'interpretazione di cui sopra del concetto di aiuto di Stato "specificando che l'espressione 'aiuto' comporta necessariamente vantaggi concessi direttamente o indirettamente con risorse statali o che costituiscono un onere supplementare per lo Stato o per gli enti designati a tal fine". Da ultimo, si veda: CGUE sent. 16 marzo 2021 causa C-596/19, in cui la Corte di Giustizia ha ribadito che «*è quindi considerato un aiuto di Stato, in particolare, un intervento che alleggerisca gli oneri gravanti di regola sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere una sovvenzione in senso stretto, presenta la stessa natura e produce identici effetti*».

[380] In particolare, si rimanda all'interpretazione data dalla COMMISSIONE EUROPEA nella Comunicazione *della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea,* 2016/C 262/01, in cui la Commissione offre una propria definizione di aiuti di Stato, confermando, nella sostanza, l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia dell'UE. Secondo la Comunicazione UE, ai fini della qualificazione di una misura nazionale come "aiuto di Stato", sono quattro i requisiti che la misura nazionale deve presentare per essere considerato aiuto di Stato, ed in particolare: l'origine statale; la concessione di un vantaggio selettivo al suo beneficiario; l'incidenza sugli scambi tra gli Stati membri; e, infine, incidenza sulla concorrenza.

Ciò posto, occorre segnalare circa il rapporto intercorrente tra agevolazioni fiscali e divieto di aiuti di Stato[381].

Come già detto, ai fini della configurabilità è del tutto irrilevante la *ratio* sottesa alla misura agevolativa, sicché si parla di c.d. irrilevanza del fine dell'aiuto di Stato. La posizione di egemonia di un operatore economico – frutto del rafforzamento della sua posizione in conseguenza della misura di *favor* concessa dal proprio Stato – non può essere giustificata da finalità economiche, sociali, previdenziali, quandanche meritevoli; tuttavia, sarebbe irragionevole ritenere che ogni forma agevolativa si ponga in contrasto con il divieto di aiuti di Stato. Ed invero, mentre tutti gli aiuti di Stato sono agevolazioni fiscali (*lato sensu* intese) non vale il contrario: non ogni agevolazione fiscale è aiuto di Stato. Questo vale in considerazione del fatto che la concorrenza – pur essendo un valore primario per la politica europea - non è però tutelata in assoluto. Gli interventi di sostegno e di favore per settori, industrie o aree economiche devono, comunque, essere letti nel quadro delle previsioni generali dei Trattati dell'Unione e risultare coerenti con la tutela di finalità sociali e di sviluppo proprie dell'Unione stessa.

L' istituto giuridico interno delle agevolazioni fiscali deve, dunque, essere analizzato congiuntamente a quello economico degli aiuti fiscali europei, per evitare il pericolo concreto che misure pienamente compatibili in campo interno siano qualificate come aiuti di Stato in sede europea. Si dovrà compiere un esame casistico anche seguendo il criterio del VIST[382]. L'operazione di contemperamento fra i diversi principi extratributari e le esigenze proprie del sistema fiscale è, oggettivamente, operazione complessa.

---

[381] A titolo esemplificativo, sul rapporto tra agevolazioni fiscali e aiuti di stato si consulti: A. FRANZONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; M. INGROSSO e G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; L. SALVINI, *Aiuti di stato in materia fiscali*, Problemi attuali di diritto tributario (diretto da) GALLO e LUPI, Padova, 2007.

[382] Il c.d. VIST è un criterio elaborato dalla Commissione e Corte di Giustizia per verificare se una misura agevolativa possa essere considerata aiuto di Stato, vengono individuata quattro caratteristiche: vantaggio, incidenza, selettività e trasferimento. Per vantaggio s'intende il configurarsi di vantaggi economici mediante erogazioni senza contropartita di risorse statali, ovvero rinuncia ad entrate statali; per incidenza s'intende la circostanza che il vantaggio assicurato ad un'impresa deve essere corrispondente al relativo pregiudizio nei confronti delle imprese che concorrono nello stesso mercato; per selettività si fa riferimento alla misura agevolativa che deve essere specifica, ossia risolta esclusivamente ad una categoria di soggetti o a determinati settori e non anche alla generalità degli operatori economici ; ed infine il trasferimento consiste nelle predisposizione di quelle misure che comportano dei trasferimenti di risorse pubbliche.

In campo ambientale la Commissione ha previsto una specifica regolamentazione: occorre esaminare in quale misura ed a quali condizioni determinate agevolazioni non contrastino con il principio di libera concorrenza, potendo favorire l'ambiente e lo sviluppo sostenibile senza esplicare effetti distorsivi della concorrenza e della crescita economica.

A tal proposito la Commissione ha previsto una Comunicazione[383], concernente l'attuale disciplina europea per gli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente.

Ed invero, occorre rammentare che negli ultimi anni, come noto, le politiche di sostegno ambientale[384] sono stata poste al centro dell'attenzione europea ragion per cui era necessario – oltre che opportuno – che la Commissione prendesse posizione sull'annosa questione degli aiuti di Stato, che potenzialmente sarebbero in grado di paralizzare gli obiettivi comunitari di sostenibilità ambientale.

La Commissione ben sa che per il conseguimento degli obiettivi di neutralità climatica, adattamento ai cambiamenti climatici, uso efficiente delle risorse, efficienza energetica, circolarità, azzeramento dell'inquinamento, ripristino della biodiversità e accompagnamento verso la transizione verde, e in generale il perseguimento degli

[383] Si rinvia a COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore del clima, dell'ambiente e dell'energia,* 2022 (2022/C 80/01). Si rammenta inoltre che la Comunicazione del 2022 sostituisce la Comunicazione della Commissione europea *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia* 2014-2020 (2014/C/200/01) del 28 giugno 2014.

[384] Gli ambiziosi obiettivi climatici della Commissione sono stati rafforzati nel 2019 con la comunicazione sul *Green Deal* europeo (Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni — Il *Green Deal* europeo, COM (2019) 640 final.), che stabilisce l'obiettivo di azzerare le emissioni nette di gas a effetto serra entro il 2050. La Commissione ha inoltre proposto di ridurre le emissioni di gas a effetto serra di almeno il 55 % entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990 (Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni — Un traguardo climatico 2030 più ambizioso per l'Europa — Investire in un futuro a impatto climatico zero nell'interesse dei cittadini, COM (2020) 562 final.).

ambiziosi obiettivi del *Green Deal*[385] europeo richiederanno sforzi notevoli e necessiteranno di necessari investimenti statali significativi[386].

Considerata l'entità di questa sfida in termini di investimenti, è necessaria una mobilitazione di fondi pubblici e privati efficiente sotto il profilo dei costi. La politica di concorrenza e in particolare le norme in materia di aiuti di Stato possono svolgere un ruolo importante nel sostenere l'Unione per il conseguimento degli obiettivi del *Green Deal*. La comunicazione sul *Green Deal* europeo[387] prevede espressamente che le norme sugli aiuti di Stato siano riviste alla luce di tali obiettivi politici per sostenere una transizione verde, garantendo, al contempo, condizioni di parità sul mercato interno.

Per rendere tutto questo possibile la Commissione ha individuato una serie di categorie di misure a favore della tutela dell'ambiente e dell'energia per le quali gli aiuti di Stato possono, a determinate condizioni, risultare compatibili con il mercato interno a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato[388].

---

[385] Il *Green Deal* europeo è stato avviato dalla Commissione nel dicembre 2019 e consiste in un pacchetto di iniziative strategiche che mira ad avviare l'UE sulla strada di una transizione verde, con l'obiettivo ultimo di raggiungere la neutralità climatica entro il 2050. Sostiene la trasformazione dell'UE in una società equa e prospera con un'economia moderna e competitiva. Mette in evidenza la necessità di un approccio olistico e intersettoriale in cui tutti i settori strategici pertinenti contribuiscano all'obiettivo ultimo in materia di clima. Il pacchetto comprende iniziative riguardanti clima, ambiente, energia, trasporti, industria, agricoltura e finanza sostenibile, tutti settori fortemente interconnessi.

[386] La Commissione ha stimato che per conseguire gli obiettivi in materia di clima, energia e trasporti da realizzare entro il 2030, oggetto di una recente modifica che li ha innalzati, occorreranno ulteriori 390 miliardi di EUR di investimenti annui rispetto ai livelli del periodo 2011-2020 e ulteriori 130 miliardi di EUR all'anno per gli altri obiettivi ambientali stimati in precedenza.

[387] Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni — Il *Green Deal* europeo, COM (2019) 640 final.

[388] Si rimanda all'art 2.2 della Comunicazione cit. alla nota 110.

Trattasi degli: a) aiuti per la riduzione e l'eliminazione delle emissioni di gas a effetto serra, anche attraverso il sostegno a favore delle energie rinnovabili e dell'efficienza energetica; b) aiuti per il miglioramento delle prestazioni energetiche e ambientali nel settore dell'edilizia; c) aiuti per l'acquisto e il leasing di veicoli puliti (utilizzati per il trasporto aereo, stradale, ferroviario, marittimo e nelle vie navigabili interne) e attrezzature mobili di servizio pulite e per l'ammodernamento di veicoli e attrezzature mobili di servizio; d) aiuti per la diffusione delle infrastrutture di ricarica o rifornimento di veicoli puliti; e) aiuti per l'uso efficiente delle risorse e per il sostegno alla transizione verso un'economia circolare; f) aiuti per la prevenzione o la riduzione dell'inquinamento non dovuto alle emissioni di gas a effetto serra; e) aiuti per la riparazione di danni ambientali, il ripristino degli habitat naturali e degli ecosistemi, la tutela o il ripristino della biodiversità e l'adozione di soluzioni basate sulla natura per l'adattamento ai cambiamenti climatici e la mitigazione degli stessi; h) aiuti sotto forma di sgravi da tasse o prelievi parafiscali; i) aiuti per la sicurezza dell'approvvigionamento di energia elettrica; j) aiuti per le infrastrutture energetiche; k) aiuti per il teleriscaldamento e il teleraffreddamento; l) aiuti sotto forma di sgravi da prelievi sull'energia elettrica per gli utenti a forte consumo di energia; m) aiuti per la chiusura di centrali elettriche che utilizzano carbone,

La Commissione, quindi, ha elaborato un criterio per verificare la compatibilità delle agevolazioni fiscali ambientali con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE, individuando due condizioni: una positiva ed una negativa. La Commissione può considerare compatibili con il mercato interno gli aiuti di Stato destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività economiche all'interno dell'Unione (condizione positiva), sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune (condizione negativa).

Dovranno, tuttavia, essere esaminati i seguenti aspetti: per quanto riguarda la prima condizione (positiva), secondo cui gli aiuti devono agevolare lo sviluppo di un'attività economica, la Commissione dovrà tenere in considerazione: l'individuazione dell'attività economica che risulta agevolata dalla misura, dei suoi effetti positivi per la società nel suo complesso e, se del caso, della sua rilevanza per politiche specifiche dell'Unione; effetto di incentivazione dell'aiuto; che non si sia realizzata nessuna violazione delle disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione.

Per quanto riguarda la seconda condizione (negativa), ossia gli aiuti non alterano indebitamente le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse, si dovrà tenere in considerazione: la necessità dell'intervento statale; adeguatezza dell'aiuto; proporzionalità dell'aiuto (aiuto limitato al minimo necessario per raggiungere il suo obiettivo), compreso il cumulo; la trasparenza dell'aiuto; prevenzione degli effetti negativi indebiti dell'aiuto sulla concorrenza e sugli scambi; ed, infine il raffronto tra gli effetti positivi e negativi degli aiuti.

A tali condizioni le misure agevolativa saranno compatibili con il divieto di aiuti di Stato.

16. Aspetti critici delle agevolazioni fiscali ambientali

È stato già detto della tendenza legislatore italiano di privilegiare l'uso di strumenti agevolativi a sostegno della fiscalità ambientale; ciò si assistette almeno in una prima fase, quella iniziale. A ben vedere, però, sembra che la tendenza del

torba o scisto bituminoso e di attività estrattive legate all'estrazione di carbone, torba o scisto bituminoso; n) aiuti per studi o servizi di consulenza in materia di clima, tutela dell'ambiente ed energia.

legislatore attuale sia quella di un "ritorno al passato" nell'uso delle agevolazioni fiscali; invero, moltissime dei sussidi introdotti dal PNRR assumono la forma di crediti di imposta[389]. Appare quindi utile – in vista anche dell'attualità della materia – svolgere alcune riflessioni sui pregi e difetti dell'utilizzo di incentivi fiscali a scopo di tutela dell'ambiente.

In dottrina[390] si osserva che l'ampia diffusione delle agevolazioni fiscali ambientali potrebbe indicare una difficoltà nell'applicazione efficace del principio del "chi inquina paga" nel nostro ordinamento. Si sostiene che una rigorosa applicazione del principio del "chi inquina paga" nella fiscalità ambientale, attraverso l'uso mirato di tributi ambientali, dovrebbe ridurre la necessità di altri strumenti correttivi di tipo agevolativo. In altre parole, se il costo dell'inquinamento fosse addebitato a chi causa il danno tramite un aumento dell'onere tributario, si otterrebbe un'allocazione più efficiente delle risorse. Ed inoltre, un'imposizione ambientale che applica fedelmente tale potrebbe contribuire a correggere le diseconomie e i fallimenti del mercato causati dall'inquinamento.

Invece, attualmente, si assiste ad una direzione opposta e contraria.

La decisione del legislatore di focalizzare la politica fiscale ambientale quasi esclusivamente sul regime agevolativo potrebbe derivare dalla complessità nella progettazione di un modello impositivo per il tributo ambientale. In altre parole, l'uso di agevolazioni sembra rappresentare una "scorciatoia" per raggiungere più rapidamente gli obiettivi di sostenibilità, poiché queste hanno un impatto più immediato sulla percezione pubblica e quindi sono più efficaci nel breve termine.

Tuttavia, è importante chiarire che l'uso delle agevolazioni ambientali non è intrinsecamente sbagliato né in contrasto con il TFUE. Il problema risiede piuttosto nell'uso che ne è stato fatto, che è stato deludente, soprattutto se considerato in una prospettiva a lungo termine.

[389] Come già visto *supra*, sezione I, paragrafo 7.
[390] Così, R. ALFANO, *op.cit.,* p. 329, e anche S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op.cit.,* p. 128.

Una delle principali conseguenze dell'introduzione di agevolazioni fiscali, che poi è il vero rischio politica economica, è che è la perdita di gettito. Tutte le forme agevolative rappresentano per le casse erariali un mancato guadagno. La diminuzione delle entrate dovuta alla sempre più diffusa applicazione di agevolazioni fiscali rischia di compensare l'aumento del gettito derivanti delle tasse ambientali. Ed allora, quelle che a *prima facie*, sembrano gli strumenti più immediati e di più facile applicazione e, in qualche misura, anche facilmente giustificabili costituzionalmente, presentano comunque un lato oscuro. La perdita di gettito è un rischio, un pericolo che l'ordinamento si assume. È un rischio latente, perché non è immediatamente visibile ma nel medio-lungo periodo v'è il serio pericolo di avere un Paese più povero e un'economia al collasso.

17. (segue): aspetti positivi. Conclusioni

Le agevolazioni fiscali ambientali attuate nel rispetto dei principi costituzionali di uguaglianza sostanziale e capacità contributiva nonché nel rispetto delle disposizioni europea hanno comunque assunto una certa stabilità nel sistema.

Il principale pregio delle politiche agevolative è che esse riescono, meglio dei tributi ambientali, a promuovere alcuni settori rivelatori di interessi nazionali e sovranazionali. L'utilizzo di agevolazioni finalizzate allo sviluppo sostenibile permette di attivare comportamenti virtuosi in grado di agire da volano anche per la realizzazione di interessi socialmente rilevanti nonché per la diffusione di una diversa consapevolezza e coscienza ecologica[391].

Le agevolazioni trovano, alle condizioni esaminate, piena legittimità nella tutela di valori costituzionali diversi rispetto quelli posti a base dell'imposizione: tali istituti sono costituzionalmente legittimi, nella misura in cui la deroga ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva, con l'affievolimento del dovere di concorrere alla spesa pubblica, trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi costituzionali.

[391] Così, R. ALFANO, *op.cit.,* p. 337.

Recentemente, nel 2022, la Commissione Europea ha dovuto esaminare la compatibilità degli aiuti di Stato con le misure agevolative ambientali. Questo indica che, anche a livello europeo e in particolare dopo il *Green Deal*, esiste una chiara posizione sulla necessità di utilizzare le agevolazioni fiscali in modo oculato e contenuto, sempre nel rispetto della concorrenza e del libero mercato.

Si assiste ad un cambio di rotta della Commissione nell'utilizzo della leva fiscale per finalità ecologiche. Se a partire dagli anni Novanta gli Stati europei venivano sollecitati ad introdurre tributi *ad hoc*, con la Comunicazione del 2022, invece, la Commissione ipotizza e incoraggia, come possibili strumenti a sostegno della tutela dell'ambiente, sgravi o esenzioni tributi già esistenti.

E allora, forse, l'uso degli strumenti agevolativi che, volutamente, sono stati affrontati con priorità rispetto ai tributi ambientali (perché rappresentavano lo strumento tradizionale nella protezione, tutela e valorizzazione del bene ambiente a discapito dei tributi ambientali) rappresentano oggi lo strumento principale per la tutela ambientale e per rispondere alla inadeguatezza dei mercati e rimediare alle esternalità ambientali negative. Le agevolazioni fiscali mostrano poi il pregio di orientare il comportamento dei contribuenti, spingendoli verso l'adozione processi maggiormente ecocompatibili o investendo in tecnologie ecologicamente più corrette.

La Commissione europea per un verso e il legislatore interno per altro, stanno dando vita ad una "seconda stagione" delle agevolazioni fiscali, ad una reviviscenza di quello strumento tributario che nel tempo era stato soppresso (o quasi) per favorire l'uso del tributo.

Questo "cambio di rotta" può forse ricollegarsi alla crisi economica a seguito della pandemia da COVID-19, che ha profondamente condizionato la politica economica di ogni Paese europeo ed ha spinto le istituzioni comunitarie, *in primis* la Commissione, a dar vita ad un regime temporaneo facilitato per la concessione degli aiuti, specie gli aiuti ambientali.

Gli aiuti ecocompatibili fungono da specchio della rinnovata posizione della Commissione nei confronti degli aiuti in genere e fiscali in particolare. La previsione di

molteplici fattispecie di aiuto è espressione della peculiare realtà economica accentuata dalla crisi mondiale, che sollecita necessariamente l'utilizzo di strumenti in grado di contribuire al rilancio dell'economia, a cui si aggiungono i finanziamenti che lo Stato riceve dell'U.E. per la ripresa post COVID-19, il che spiega l'utilizzo dei fondi del PNRR a sostegno di politiche agevolative in materia ambientale.

Bisognerà, nel tempo, comprendere se trattasi di un ritorno al passato, con la conseguenza di un preannunciato fallimento o di un rinnovato ripensamento sulle politiche fiscali ambientali, ove il finanziamento pubblico assumerà la via maestra per imporsi nella collettività sociale. È un'operazione complessa, e prima ancora che giuridica, sociale. Si espone all'ancora ignoto quesito di comprendere cosa succederà quando i finanziamenti termineranno. Si ricorda, infatti, che tutti i finanziamenti predisposti dal PNRR hanno natura temporanea, di tal che si pone il quesito: sarà ormai cambiata la mentalità sociale e quindi il contribuente, quandanche privo di sostegni pubblici, continuerà a seguire comportamenti eco-sostenibili o vi sarà una temuta ricaduta nel passato? In questa seconda evenienza, però, la ricaduta che non sarà a costo zero, visto le numerose risorse pubbliche impiegate nel settore ambientale.

SEZIONE III

I TRIBUTI AMBIENTALI

18. Premessa

Dopo aver svolto alcune considerazioni sulle agevolazioni ambientali fiscali come strumento privilegiato in passato (ma che, come è stato detto, sta tornando in auge) occorre svolgere compiute osservazioni sul fenomeno dei tributi ambientali.

Tra gli strumenti di politica economica da adottare a tutela dell'ambiente si è sviluppata, nell'ambito dei Paesi economicamente avanzati, l'esigenza di creare e introdurre degli strumenti di tassazione ambientale come misure idonee a contrastare il diffondersi dei fenomeni di contaminazione delle risorse naturali[392]. Il tributo ambientale (quale alternativa all'agevolazione fiscale) rappresenta uno strumento per gestire le politiche pubbliche e fiscali in materia ambientale[393]. Trattasi di uno strumento certamente può penetrante rispetto agli strumenti agevolativi, dal momento che comporta un sacrificio del contribuente e indice negativamente sul suo patrimonio, riducendolo coattivamente. Per questo, lo strumento del tributo ambientale è stato nel tempo, ciclicamente, ora valorizzato ora ridimensionato.

---

[392] In letteratura si segnalano, tra i tanti, F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *I tributi* e *l'ambiente (profili ricostruttivi),* Milano, 1996*;* R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione* e *l'ambiente,* Trattato di Diritto Tributario*,* Padova, 1994; G. STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale,* Boll. trib. inf., 1999, p.149*;* F. GALLO – F. MARCHETTI, I *presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, p.115; R. ALFANO, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Torino, 2012; S. DORIGO e P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente: attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013.

[393] In tal senso F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, p. 115 ravvisa che secondo l'OCSE sono da considerare strumenti economici per la tutela dell'ambiente "tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati". In particolare, stando a tale nozione, l'OCSE distingue almeno cinque categorie di strumenti economici volti alla tutela ambientale, e precisamente: a) tasse (o imposte) e tariffe, che possono avere funzione dis/incentivante o di gettito o entrambe; b) sussidi, che hanno funzione di aiuto finanziario per incoraggiare misure o attività volte alla riduzione dell'inquinamento; c) depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti; d) penalità, e altre misure di deterrenza (fideiussioni, performance bonds) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti; e) permessi negoziabili, e altri interventi sul mercato, volti a limitare le produzioni inquinanti ovvero a favorire processi di innovazione produttiva verso procedure con minore impatto ambientale.

Sotto il profilo strettamente economico, il tributo ambientale assolve alla funzione di internalizzare le esternalità ambientali[394]. L'inquinamento viene considerato come diseconomia esterna dei processi produttivi, il cui costo non viene ricompreso tra i fattori che determinano il prezzo dei beni e dei servizi prodotti; pertanto, l'introduzione del prelievo tributario sulla produzione assolverebbe alla funzione di includere tra i costi di produzione il costo fiscale legato all'utilizzo dell'ambiente (inteso come valore economicamente rilevante).

In precedenti interpretazioni del tributo ambientale, la sua funzione economico-ambientale era considerata estranea al presupposto del tributo, assumendo solo un ruolo di finalità extrafiscale e configurandosi come un tributo di scopo. Sebbene la funzione extrafiscale sia una delle modalità con cui la fiscalità ambientale può operare, non può essere l'unica via percorribile. Finché, come accadeva in passato, il tributo ambientale viene analizzato esclusivamente in relazione alla sua funzione politico-sociale, il bene ambiente resterà marginale rispetto al presupposto del tributo. Questo approccio comporta una tutela dell'ambiente indebolita e impedisce lo sviluppo di una piena fiscalità ambientale, poiché rimane confinata entro i limiti del diritto tributario tradizionale.

L'obiettivo della ricerca è valutare la fondatezza di questa affermazione, ovvero se la funzione ambientale nel contesto tributario sia rilevante "solo" come finalità extrafiscale o se, al contrario, esistano margini – e in quali circostanze – per integrare la funzione ambientale nel presupposto stesso del tributo. In tal caso, la finalità ambientale non sarebbe soltanto l'obiettivo cui il tributo è destinato, ma costituirebbe il presupposto e la causa del tributo. Si analizzerà, inoltre, come questo si rapporti con il principio di capacità contributiva.

[394] Sull'argomento R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente,* Trattato di Diritto Tributario, Padova, 1994, pp. 449-514.

19. **La nozione di tributo ambientale nel diritto comunitario**

Lo studio dei tributi ambientali non può, in alcun modo, prescindere dalle indicazioni europee sul tema. Ed invero, qualsiasi approccio alla materia deve tenere in considerazione la nozione di tributo ambientale sviluppatasi in sede comunitaria.

In questa sede si vogliono indagare gli studi europei volti ad individuare la definizione generale di tributo ambientale.

Basti pensare che il tributo ambientale viene, per la prima volta, definito in sede europea, e più precisamente dalla Comunicazione della Commissione del 26 marzo 1997 COM (97) 9 def. dal titolo "*Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*".

Tale comunicazione interviene in un contesto europeo in cui era ormai definitivamente acclarata l'oggettiva difficoltà di attuare una politica comune per la realizzazione di un tributo ambientale, non v'era, infatti, una politica fiscale unitaria, e l'unica forma di intervento comune era sollecitare i singoli Stati all'introduzione di tributi ambientali nell'ambito della propria politica fiscale interna. Nei primi anni Novanta seppur v'erano sollecitazioni europeistiche per la promozione della fiscalità ambientale – specie nell'uso dei tributi ambientali – rimaneva assolutamente difficile trovare una linea comune in materia, specie a fronte della necessaria unanimità per le decisioni concernenti in campo fiscale; pertanto, anche a livello europeo, si preferiva sollecitare l'introduzione di (generiche) imposte ambientali nell'ambito dei singoli ordinamenti, piuttosto che delineare una politica comunitaria[395].

Un punto di svolta si ebbe proprio con la Comunicazione del 1997[396], in questa occasione la Commissione, oltre a sollecitare l'uso da parte degli Stati membri della fiscalità ambientale e a ribadirne la competenza esclusiva degli stessi, delinea in maniera chiara il quadro giuridico applicabile ai tributi ambientali, partendo proprio dalla loro definizione giuridica.

---

[395] Così R. ALFANO, *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, cit., pp. 26-27.

[396] Più precisamente COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione COM (97) del 26 marzo 1997, "*Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*" e con lo scopo preciso di fornire agli Stati membri indicazioni utili per l'istituzione e l'utilizzo di strumenti di fiscalità ambientale.

La Commissione europea ha individuato tre elementi fondamentali, detti indicatori, di un tributo ambientale. Essi sono: l'imponibile (che, nel linguaggio europeo, corrisponde al "presupposto"), ossia la base imponibile sulla quale il tributo è applicato, che deve avere un impatto ambientale negativo scientificamente verificabile; l'azione incentivante, attraverso cui la tassazione può fungere da stimolo economico per promuovere il miglioramento ambientale; e lo scopo dichiarato, ovvero l'obiettivo politico del legislatore di migliorare la qualità dell'ambiente.

La Commissione precisa, inoltre, che, mentre l'azione incentivante e lo scopo dichiarato sono fattori esteriori, non oggettivi, dipendendo dalle aspettative e dai giudizi soggettivi della collettività, solo l'imponibile è un vero indicatore efficace. Per cui, secondo la Commissione europea, per aversi un tributo ambientale è dunque necessario che l'imponibile sia un'unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui sia abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato[397].

Il presupposto del tributo deve quindi sostanziarsi nell'utilizzazione impropria dell'ambiente, nel consumo di una risorsa naturale o di una fonte di energia ovvero nella produzione di emissioni inquinanti, con chiari e diretti effetti negativi sull'ambiente, tralasciando quindi l'eventuale finalità ecologica[398].

Risulta evidente che si assiste ad un'evoluzione notevole del concetto di tributo ambientale, che, se originariamente era rilegato alla mera extra fiscalità, a seguito dell'intervento della Commissione europea, assume una piena autonomia; infatti, il danno ambientale viene internalizzato nel presupposto del tributo. Invero, affinché si possa configurare un tributo ambientale è necessario l'esistenza di una relazione causale

[397] Così, F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 118, si precisa che Per impatto negativo sull'ambiente va inteso un deterioramento di beni ambientali finora liberi, oppure, una riduzione della offerta di tali beni. L'unità fisica di riferimento potrebbe essere una unità di sostanza emessa, oppure, una unità sostitutiva o consequenziale per emissioni (per esempio 1 litro di benzina consumato in un motore standard oppure un veicolo con certe caratteristiche di emissioni), oppure una unità di specifiche risorse naturali (ad esempio di acqua dolce).
[398] Così, R. ALFANO, *op.cit*., p. 29

fra l'unità fisica, che determina uno specifico deterioramento o danno scientificamente dimostrato dell'ambiente, e l'imponibile (presupposto) del tributo[399].

La Commissione provvede poi a distinguere i tributi ambientali in due macrocategorie: i tributi sulle emissioni, che rappresentano prestazioni impositive direttamente collegate all'inquinamento provocato a livello atmosferico, idrico, terreste o acustico[400]; e tributi sui prodotti, che colpiscono le materie prime, i fattori produttivi incorporati e i prodotti di consumo.

Questa classificazione si ripercuote sulla diversa base imponibile: mentre nelle imposte sull'inquinamento l'imponibile è una unità fisica di uno specifico elemento inquinante (ad esempio SO2) e viene calcolata misurando le emissioni inquinanti effettive o potenziali; nelle imposte ambientali sui prodotti, l'imponibile è un'unità fisica di una risorsa, di un bene o di un prodotto che ha una qualche relazione con il deterioramento o danno dell'ambiente in senso generale.

In definitiva, l'importanza della comunicazione della Commissione si rileva nella misura in cui nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale si è posto l'accento su due aspetti fondamentali ed innovativi: da un lato, si è finalmente espressa la necessità di collocare il bene ambiente all'interno (e non più all'esterno) del presupposto tributario e di attribuirgli dunque natura di elemento essenziale e strutturale

[399] La Commissione, prendendo atto delle diverse terminologie utilizzate nei veri Stati membri, precisa, che con l'espressione tributi ambientali si intende l'unione due lemmi concettuali differenti, per un verso i termini "tasse e imposte" *«sono usati per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione, il cui gettito è versato direttamente all'erario o destinato a fini specifici*», e per altro verso, un tributo essere considerato "ambientale" « *dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. Potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili. Fornisce un esempio la tassazione differenziale dei carburanti, in funzione di criteri ambientali, a seconda, cioè del piombo contenutovi. In linea di principio, è compito specifico del singolo Stato membro fornire la prova dell'effetto ambientale stimato del tributo in sede di valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario*». Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione COM (97) del 26 marzo 1997, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, nella sezione dedicata alle "definizioni".

[400] Sull'inquinamento acustico interessante citare la questione sull'IRESA (Imposta Regionale Sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili), istituita a decorrere dal 2001 ed è un tributo di scopo che ha come obiettivo la riduzione dell'inquinamento acustico nelle aree limitrofe agli aeroporti. Il gettito di questa imposta è destinato al completamento dei sistemi di monitoraggio capillare del rumore e disinquinamento acustico, al miglioramento generale della vivibilità dei territori coinvolti dalle attività aeroportuali e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle aree aeroportuali. È dovuta a ogni regione o provincia autonoma per ogni decollo ed atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili.

della fattispecie tributaria; dall'altro lato, si è rilevata l'importanza della misurabilità scientifica del danno ambientale[401], che deve essere appunto matematicamente esprimibile mediante una specifica unità fisica ad esso riferibile[402], in questo senso si pone l'accento non tanto sulla tutela ambientale quanto piuttosto sul deterioramento scientificamente dimostrato dell'ambiente[403].

Questa prospettiva di analisi ha finalmente reso possibile la ricostruzione in termini di presupposto ambientale del tributo, senza per questo abbandonare necessariamente la possibilità che il prelievo assuma anche una funzione ambientale.

Alla luce della ricostruzione offerta dalla Commissione europea si può concordare sul fatto che è un tributo ambientale in senso proprio (o in senso stretto)[404] quel prelievo caratterizzato dalla presenza di un nesso causale tra il prelievo impositivo e la quantificazione del deterioramento ambientale (derivante da un fatto scientificamente provato).

D'altro canto, però, occorre segnalare che la comunicazione in esame ignora l'indagine sul criterio di giustificazione e distribuzione del prelievo utilizzato dai diversi sistemi fiscali dei singoli Stati membri[405]. Il tributo ambientale, dal punto di vista comunitario, viene considerato come un «*versatile strumento di politica fiscale»*[406] del quale la Commissione suggerisce l'impiego agli Stati membri al fine di realizzare gli obiettivi di sostenibilità della crescita economica che la Unione europea intende perseguire nel rispetto del quadro giuridico comunitario.

---

[401] Più correttamente, sull'unità fisica che determina o può determinare il deterioramento dell'ambiente (il danno ambientale).
[402] Così R. ALFANO, *op.cit.,* p.30
[403] Segnando, così, la distinzione tra tributi in senso proprio e tributi con funzione ambientale.
[404] A cui si contrappone la figura dei tributi con funzione ambientale, di cui *infra*, paragrafo 23.
[405] Nel silenzio della Commissione sarebbe indifferente che il tributo risponda al criterio della capacità contributiva (che trova in Italia la sua più consistente codificazione), o a quello del beneficio, diffuso negli Stati del Centro Europa. Tuttavia, appare opportuno segnalarlo fin da subito, il nostro ordinamento giuridico non può prescindere dalla giustificazione costituzionale del principio della ripartizione delle spese secondo capacità contributiva.
[406] In questi termini si esprime P. SELICATO*, Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga*", Rass. Trib., 2005, p. 1157.

20. Il principio comunitario "chi inquina paga" e i suoi riflessi in materia fiscale

Nella ricostruzione della nozione di tributo ambientale sviluppatasi in sede comunitaria, non si può prescindere dal rilievo che assume il principio comunitario del "chi inquina paga" in materia fiscale. Ed invero nella sezione I del capitolo II, al paragrafo 4.4.,[407] è stato già delineato, in linea generale, il significato del principio comunitario, prescindendo – volontariamente – dall'esaminare le sue ripercussioni in ambito tributario. In questa sede, dopo aver delineato la nozione comunitaria di tributo ambientale, appare necessario indagare i riflessi fiscali del principio del "chi inquina paga".

Disciplinato all'articolo 191, par. 2 TFUE, rappresenta uno dei quattro principi fondamentali che devono guidare le politiche ambientali dell'Unione Europea: «*La politica dell'Unione in materia ambientale mira a elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga».*

Il principio in esame, sia la grande varietà delle applicazioni giuridiche che comporta, sia per la formulazione ampia che presenta, si presta a coprire una serie piuttosto ampia di interventi ambientali, fra i quali però, quelli di carattere fiscale appaiono destinati a rivestire nelle politiche comunitarie e nazionali un ruolo sempre più centrale.

Fin dalla sua comparsa in atti ufficiali dell'allora Comunità europea il principio «chi inquina paga» è stato inteso come criterio per far sostenere al soggetto inquinatore il costo sociale dell'inquinamento. Nel corso degli anni, grazie alla attenzione sempre crescente verso i problemi dell'ambiente, il principio «chi inquina paga» si afferma e assume il carattere di principio orizzontale che deve informare di sé tutte le azioni e i metodi di tutela. Tale principio, intimamente connesso con la necessità di riconoscere ed attribuire un valore economico all'ambiente, è stato ritenuto fonte di legittimazione

[407] A cui si rimanda per le nozioni basi.

di appositi tributi aventi come obiettivo la tutela dell'ambiente e di particolari agevolazioni fiscali per finalità ambientali[408].

Nell'ambito delle politiche ambientali, il principio in esame può essere assunto sia come strumento di prevenzione e di correzione del danno ambientale, inteso come tecnica di tutela attuata *ex ante* attraverso norme che fissano livelli di inquinamento insuperabili; sia come reazione riparatorio all'effetto inquinante attuata *ex post*, mediante forme di risarcimento del danno (mediante la c.d. internalizzazione delle diseconomie esterne)[409] che possono assumere una connotazione penalistica – amministrativa (come le sanzioni) ma anche una connotazione prettamente tributaria, con la introduzioni di tributi.

In quest'ultima direzione si sviluppa la lettura del principio "chi inquina paga" dal punto di vista fiscale: può avere un impatto notevole nella definizione del presupposto di un tributo a carattere ambientale, legittimando l'assunzione delle condotte inquinanti a fatti-indice di una autonoma capacità contributiva. Invero, il principio potrebbe acquisire come dato economico a presupposto del tributo la necessità di internalizzazione dei costi relativi allo sfruttamento delle risorse energetico-ambientali[410].

La prima critica mossa alla lettura tributaristica del principio in esame è che, così interpretato, il principio – invece che colpire l'inquinatore – rappresenterebbe una sorta di autorizzazione ad inquinare (in dottrina si è parlato di vera e propria "licenza di inquinare"[411]). Il tributo, dunque, sarebbe da intendersi quale corrispettivo per

---

[408] Così, A. BUCCISIANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, Dir. Prat. Trib., 2016, p. 590.
[409] Cfr. C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario 'chi inquina paga' nei tributi ambientali*, in Rass. Trib. 2003, p. 1620.
[410] Cfr. F. PICCIAREDDA e P. SELICATO, *op.cit*., p. 76.
[411] Sul punto si veda F. OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979, p.22, l'Autore evidenzia come una delle tipiche obiezioni mosse alla tassa ambientale è l'equiparazione della stessa all'acquisto di una licenza di inquinare. «*Sul piano legale la tassa è effettivamente una licenza di inquinamento. Purché paghi, l'impresa potrà scaricare a suo piacere senza incontrare alcun ostacolo. Ma scartando l'ipotesi di un imprenditore autolesionista, è quasi inutile ricordare che l'azienda non può non tenere conto di tutte le voci di costo, e che pertanto i due poli di alternatività, o pagare la tassa o ridurre l'inquinamento, sceglierà quella più conveniente. Il vero problema è costituito dall'aliquota del prelievo, che, rapportata ai costi di depurazione dell'impresa, deve essere tale da rappresentare un reale incentivo a ridurre la portata inquinante degli scarichi*» ed ancora: «*la tassa può essere considerata come una licenza ad inquinare anche*

l'inquinamento arrecato, e pertanto, l'inquinatore, sarebbe in certo qual modo "legittimato" ad inquinare.

Ma a ben vedere, chi esercita attività o assume comportamenti contrari al mantenimento di un adeguato *standard* ambientale è tenuto non solo a sostenere i costi della rimozione (o della riduzione ad un livello accettabile) degli effetti dell'inquinamento prodotto ma anche a porre in essere le azioni di precauzione e di correzione alla fonte. Sotto questo profilo, pertanto, il principio in questione non costituisce un'autorizzazione ad inquinare verso un corrispettivo, né ha il carattere di una sanzione ma rappresenta un criterio preventivo di efficienza distributiva, codificato nell'ordinamento comunitario[412]. All'interno di questo quadro giuridico, pertanto, il principio "chi inquina paga" può essere ritenuto la fonte di legittimazione, da un lato, di appositi tributi aventi come obiettivo la tutela dell'ambiente e, dall'altro, della previsione di particolari agevolazioni fiscali per finalità ambientali.

La legittimazione degli Stati membri dell'Unione europea ad introdurre tributi (coerenti con la politica fiscale e con i principi fondamentali del diritto comunitario) che, a vario titolo, includano nella fattispecie imponibile il fattore ambientale può ricavarsi proprio dal principio del "chi inquina paga". Il quale funge anche (e soprattutto) da criterio di individuazione del soggetto passivo dell'imposta (il c.d. inquinatore) e di determinazione di una autonoma forza economica rinvenibile nella fruizione o nel consumo del bene ambiente scarso o deteriorato[413]. In questo senso l'utilizzo di risorse ambientali scarse costituirebbe il fatto-indice di una autonoma capacità contributiva, non più nell'ottica ristretta di un prelievo indiretto su tali consumi o di uno strumento di discriminazione qualitativa della soggettività tributaria passiva con riferimento all'imposizione diretta, ma nella più vasta prospettiva di determinare (attraverso la misurazione del livello dei consumi individuali di beni ambientali) la ricchezza complessiva del contribuente[414].

---

sul piano sostanziale soltanto quando l'altezza del prelievo è inferiore al livello necessario per determinare la minima riduzione dell'inquinamento».

[412] Cfr. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga",* Rass. Trib., 2005, p. 1164.

[413] Sul punto di rimanda a R. ALFANO, *op.cit.,* p. 18.

[414] Cfr. P. SELICATO, *op.cit.,* p.1164.

In questa nuova lettura capacità contributiva e principio del chi inquina paga devono essere letti in simbiosi, anche perché – risulta utile ribadirlo già in questa sede – è possibile che si crei un attrito con i principi costituzionali di giustificazione del prelievo fiscale (in Italia, con il principio di ripartizione secondo capacità contributiva). In altri termini, i tributi ambientali potrebbero essere, per un verso, conformi al principio europeo del "chi inquina paga" ma, per altro verso, e dal punto di vista interno, non rispondenti al principio di capacità contributiva, quanto meno rispetto alle tradizionali interpretazioni dottrinali.

Per rendere coerente il principio del chi inquina paga alla capacità contributiva, il primo deve trovare giustificazione nel secondo, in quanto l'accertamento sotto il profilo quantitativo e qualitativo del livello capacità inquinante del contribuente può/deve assurgere a elemento utile per individuare la ricchezza complessiva del contribuente.

Per rendere possibile una siffatta interpretazione è necessario però sposare la c.d. lettura evolutiva della capacità contributiva, ossia quella lettura che prescinde dai tradizionali fatti-indice di capacità contributiva (patrimonio-reddito-consumo), ma che abbraccia ogni possibile manifestazione di capacità economica riconducibile al soggetto passivo. Da questo punto di vista la produzione attività inquinante o il consumo di beni inquinanti realizzano delle diseconomie esterne (come lo sfruttamento del patrimonio ambientale, l'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata) generando in capo all'inquinatore un (ingiustificato) arricchimento, che può (anzi deve) essere considerato un indice di maggiore capacità contributiva del soggetto che la compie.

21. La nozione di tributo ambientale nel diritto internazionale

Interessante esaminare la nozione di tributo ambientale elaborato nel diritto internazionale, ed in particolare, l'elaborazione fornita dall'OCSE[415].

[415] OCSE è l'acronimo di Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, un'organizzazione internazionale di studi economici per i paesi membri, paesi sviluppati aventi in comune un sistema di governo di tipo democratico ed un'economia di mercato. L'organizzazione svolge prevalentemente un ruolo di assemblea consultiva che consente un'occasione di confronto delle esperienze politiche, per la risoluzione

Si rileva che l'OCSE non ricollega allo strumento fiscale un'importanza preminente nella tutela e sostenibilità dell'ambiente. Lo strumento tributario è considerato come uno dei tanti strumenti che possono essere applicati nella politica sociale di tutela dell'ambiente[416]. Secondo l'OCSE sono da considerare strumenti economici per la tutela dell'ambiente *«tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati*»[417].

Nello schema OCSE non si prevede l'utilizzo dello strumento tributario come misura direttamente volta alla tutela del bene ambiente considerato di per sé come bene protetto. Tale riduttiva considerazione dello strumento tributario può agevolmente comprendersi, considerando l'estrema difficoltà in sede OCSE di pervenire ad una visione unitaria dei tributi ambientali utilizzati dai Paesi aderenti a fronte di una disomogeneità a livello OCSE dell'utilizzo dei prelievi fiscali[418].

Secondo le elaborazioni dell'OCSE, sembra possibile affermare che, nella maggior parte dei casi, non esistono veri e propri tributi ambientali, ma solo tributi con

---

dei problemi comuni, l'identificazione di pratiche commerciali ed il coordinamento delle politiche locali ed internazionali dei paesi membri. L'Ocse conta attualmente 36 paesi membri (Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Repubblica di Corea, Repubblica Slovacca, Regno Unito, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia, Ungheria. L'Organizzazione inoltre intrattiene rapporti con numerosi paesi non membri, organizzazioni internazionali ed altri soggetti istituzionali internazionali.

[416] In particolare, l'OCSE distingue almeno cinque categorie di strumenti economici volti alla tutela ambientale, e precisamente:

1) tributi (tasse o imposte) che possono avere funzione dis/incentivante o di gettito o entrambe;
2) sussidi, che hanno funzione di aiuto finanziario per incoraggiare misure o attività volte alla riduzione dell'inquinamento;
3) depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti;
4) penalità, e altre misure di deterrenza (fideiussioni, performance bonds) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti;
5) permessi negoziabili, e altri interventi sul mercato, volti a limitare le produzioni inquinanti ovvero a favorire processi di innovazione produttiva verso procedure con minore impatto ambientale.

Da questa classificazione si ricava che la tassazione ambientale è posta sullo stesso piano degli altri strumenti economici (sussidi, depositi cauzionali, permessi negoziabili) e sostanzialmente marginale, per di più equiparandosi - in termini di efficacia ambientale - gli strumenti tariffari a quelli tributari.

[417] Cfr. OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989. Cfr. anche Ministero dell'ambiente, Spesa pubblica ambientale e incentivi economici, in "Relazione sullo stato dell'ambiente", Roma, 1997.

[418] Cfr. F. GALLO - F. MARCHETTI*, op.cit*., p.116.

una funzione ambientale. A differenza di quanto sostenuto a livello europeo, la nozione di "tributo ambientale" a livello internazionale coincide essenzialmente con tributi che perseguono finalità ambientali. In altre parole, il tributo ambientale è visto soprattutto come uno strumento politico-sociale di tutela dell'ambiente, restando separato dal presupposto tributario. Nel contesto OCSE, quindi, i tributi ambientali sono considerati tributi di scopo, volti a perseguire anche obiettivi extrafiscali legati alla protezione ambientale, ma rientrano comunque nei canoni del sistema tributario tradizionale.

In ambito internazionale, quindi, la tassazione ambientale, al pari di altri strumenti economici, è stata intesa come mezzo di reperimento di risorse finanziarie o solo come tributo incentivante. È stata, inoltre, equiparata ad altre misure di internalizzazione dei costi ambientali, in grado di agire, provocando un aumento dei prezzi, anche sulle scelte del consumatore finale.

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

A livello internazionale, si rileva che, sebbene il principio del "chi inquina paga" sia spesso associato alla sua origine europea, in realtà è stato definito per la prima volta nella Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE *"Guiding principle concerning international economic aspects of environmental policies*" nel 1972[419]. In questa

[419] Si fa riferimento alla raccomandazione dell'OCSE del 26 maggio 1972. In base a questa raccomandazione, tale principio implica che l'inquinatore debba sostenere i costi necessari a mettere in atto

occasione vengono elaborati i due elementi fondamentali del principio in esame: *in primis* l'inquinatore non deve ricevere sussidi rivolti a coprire i costi di controllo dell'inquinamento, perché tali sussidi avrebbero effetti distorsivi sulle attività di investimento e sul commercio internazionale; *in secundis*, i prezzi dei beni e dei servizi la cui produzione e/o consumo genera effetti ambientali negativi dovrebbero riflettere i costi delle attività di prevenzione e controllo dell'inquinamento. In ogni caso, non vuol dire che chi paga è autorizzato ad inquinare, bensì che chi inquina deve sopportare i costi delle misure attuate al fine di ridurre il proprio inquinamento.

22. La nozione di tributo ambientale nell'ordinamento italiano

L'analisi dei principi elaborati in sede comunitaria ed internazionale è prodromica alla definizione nozionistica del fenomeno impositivo del tributo ambientale. Ed invero, il presente paragrafo s'interroga su come il diritto positivo italiano abbia recepito gli stimoli dell'OCSE e dell'Unione europea in materia di tassazione ambientale.

Il primo dato di partenza è che il legislatore italiano non ha accolto, almeno in un primo momento, le indicazioni comunitarie sulla tassazione ambientale. E ciò sotto (almeno) due direzioni. *In primis* dal punto di vista quantitativo, infatti, si rammenta che fra tutti gli oggetti della tutela ambientale comunemente individuati (emissioni inquinanti, prodotti inquinanti, consumo dei beni ambientali scarsi) passibili di regolamentazione, il legislatore tributario italiano ha preso in considerazione quasi esclusivamente il problema della gestione dei rifiuti[420]. Per quanto questi rappresentino un centrale problema in materia ambientale, tuttavia, essi non possono esaurire il campo dei tributi ambientali. *In secundis*, dal punto di vista qualitativo, sembra che il legislatore italiano si sia orientato più alle indicazioni dell'OCSE che a quelle della Commissione europea. Ricordiamo che, mentre quest'ultima propugnava la necessità della istituzione di tributi ambientali in senso proprio, l'OCSE, per contro, riteneva

le misure di controllo dell'inquinamento stabilite dalle autorità al fine di garantire che le condizioni dell'ambiente siano accettabili.

[420] Così. F. GALLO e F. MARCHETTI, *op.cit*., pp.120,121.

sufficiente la creazione di tributi a finalità ambientale, ove il bene ambiente rimaneva estraneo alla fattispecie impositiva.

Queste primissime osservazioni evidenziano come il legislatore italiano abbia dimostrato, almeno in una prima fase e comunque fino agli anni 2000, una certa diffidenza nell'introduzione di fattispecie tributarie ambientali.

Fino agli anni 2000 circa mancava una cultura fiscale dell'ambiente in Italia, il processo di sensibilizzazione alla fiscalità ambientale è un fenomeno che può dirsi recente, collocandosi degli ultimi 10-15 anni circa. Il cambiamento di rotta è stato influenzato principalmente dalla dottrina tributaristica, che ha promosso un superamento dell'idea di fiscalità vista "solo" come uno strumento per finanziare determinati servizi ambientali o per raccogliere risorse destinate all'ambiente. La dottrina ha portato all'adozione di modelli di tributi ambientali propriamente detti, basati su una relazione diretta e causale tra l'unità fisica che causa un deterioramento (sostenibile) dell'ambiente e la fattispecie tributaria.

L'evoluzione dei livelli di analisi ed elaborazione delle problematiche di fiscalità ambientale riflette, a ben vedere, il travagliato passaggio da una prospettiva di finalità extrafiscale ad una, più marcatamente europea, di tributo ambientale in senso proprio.

La dottrina tributaria italiana, fino a poco tempo fa, classificava i tributi ambientali in ragione della funzione dis/incentivante o di finanziamento e reperimento di risorse, proponendo due grandi categorie: da un lato, tributi con funzione dis/incentivante, specificamente rivolti a colpire e scoraggiare condotte umane e attività fortemente produttive di emissioni o beni inquinanti e di consumo dei beni naturali scarsi, o sollecitare e promuovere attività, al contrario, a scarso impatto, mediante agevolazioni, esenzioni e crediti d'imposta; dall'altro, tributi con funzione di reperimento di risorse necessarie per il finanziamento dei servizi ambientali, eventualmente concorrenti con altri strumenti non fiscali, come prezzi pubblici sinallagmatici rispetto all'attività svolta, oppure tributi finalizzati al finanziamento di opere di risanamento ambientale, da realizzarsi appunto mediante l'istituzione di

imposte di scopo, in tutto o in parte, destinate a tali opere e sottratte perciò alla fiscalità generale.

Dal punto di vista economico[421], veniva poi tracciata la distinzione tra tributi ambientali redistributori e tributi ambientali incentivanti; i primi hanno lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di inquinamento, addossando i costi sugli inquinatori; i secondi, invece, colpiscono l'attività inquinante, si pongono come obiettivo quello di indurre gli inquinatori a ridurre attività nocive per l'ambiente, magari investendo in tecnologie *green*.

Questa classificazione oggi non può dirsi più soddisfacente e per quanto il concetto di tassazione ambientale è di difficile inquadramento, atteso che in esso convivono forme di intervento variegate e diverse, tanto con riguardo alla tipologia dello strumento fiscale utilizzabile (tasse, imposte, tariffe e contributi) quanto con riguardo alla finalità perseguita (disincentivante, incentivante e redistributiva); appare più corretto distinguere il fenomeno della fiscalità ambientale in due macrosettori: tributi ambientali in senso stretto e tributi con funzione ambientale.

23. Tributi con finalità ambientale

Come è stato più volte evidenziato nel corso della trattazione la forma originaria con cui il fenomeno della tassazione ambientale è stato regolato nell'ordinamento interno italiano è stato mediante la creazione di prelievi fiscali con funzione ambientale. La tutela ambientale era considerata come una mera finalità politico-sociale a carattere esclusivamente extrafiscale[422].

L'originaria applicazione del tributo con finalità ambientale – come già osservato in precedenza – si inserisce nell'alveo della primogenita elaborazione della fiscalità ambientale elaborata in sede OCSE e poi superata dalla politica fiscale comunitaria elaborata in seno alla Commissione europea con la nota Comunicazione del 1997.

[421] Si rimanda a A. URICCHIO, *Tributi ambientali e fiscalità circolare*, Dir. Prat. Trib., 2017, p.1856.
[422] Sull'utilizzo dell'extrafiscalità nella tassazione ambientale si veda *supra* capitolo I, sezione 2, paragrafo 17.

I tributi con funzione ambientale sono quelle forme di prelievo imperianti esclusivamente su canoni tributari tradizionali, in cui il bene ambiente resta escluso dalla fattispecie tributaria, il bene ambiente rileva solo per la finalità extrafiscale[423]. Sono tributi (di scopo) che si caratterizzano per l'intento di colpire o controllare fatti o situazioni poco raccomandabili. L'utilizzo di siffatto strumento fiscale ha tradizionalmente la funzione di reperimento di risorse finanziarie destinate ad essere utilizzate per la salvaguardia dell'ambiente, ovvero di misura economica (concorrente con altre) di indirizzo delle scelte dei consumatori. In questa ottica il tributo ambientale o con finalità ambientale extrafiscale, si qualifica principalmente come misura economica di intervento sulle c.d. diseconomie in materia ambientale (esternalità ambientali), indotte dal fatto che gli effetti di inquinamento ambientale di determinate condotte economiche provocano aumenti di costo per i terzi e non per coloro che le pongono in essere, e costituiscono, quindi, costi sociali[424].

Il motivo per cui è stata prediletta questa via – a discapito dei tributi ambientali in senso proprio – può essere dovuto a plurimi aspetti. Innanzitutto, il tributo con funzione extrafiscale è un tributo che, in virtù del suo effetto dis/incentivante è di più semplice accettabilità per il contribuente[425], quindi un tributo accettato (o più facilmente accettabile) è un tributo più efficace, specie con riguardo ai margini di evasione fiscale. Inoltre, l'uso della extrafiscalità si spiega per ragioni prettamente politiche: l'extrafiscalità ha assunto maggior rilevanza in concomitanza con il declino delle concezioni ispiratrici della finanza neutrale e lo sviluppo delle teorie interventiste.

Occorre poi precisare che ogni tributo può avere una connotazione extrafiscale, quindi perseguire oltre lo scopo primario (che è quello della funzione acquisitiva consistente nel procurare all'Ente pubblico le risorse necessarie al proprio funzionamento e per la realizzazione dei suoi obiettivi, cioè, tipicamente, per finanziare la spesa pubblica) uno scopo diverso ed ulteriore ma secondario.

---

[423] Così si esprime R. ALFANO*, op.cit*., p.33.
[424] Così, L. FERLAZZO NATOLI – A. BUCCISANO, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 434 ss.
[425] Cfr. A.E. SCALA, *I principi fondamentali in materia costituzionale in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, p. 328.

Per lungo tempo i tributi ambientali sono stati qualificati come extrafiscali, la cui funzione di sostanziava nella tutela delle risorse naturali per permettere uno sviluppo ecosostenibile. In altre parole, la tutela dell'ambiente è stata identificata solo con lo scopo del tributo e non come suo presupposto[426].

La concezione del tributo con funzione ambientale preoccupava la dottrina tributaristica dal momento che un ancoraggio così forte all'extrafiscalità rendeva difficile – se non impossibile – l'accoglimento dei tributi ambientali in senso stretto, patrocinati dalla Commissione europea[427].

Infine, sempre con riguardo a questa categoria di tributi, occorre rammentare il possibile conflitto con il divieto di imposte di scopo, ex art. 39 R.D. 18 novembre 1923 n. 2440, meglio nota come legge sulla contabilità generale dello Stato. Siffatta legge viete l'assegnazione di qualsiasi provento per spese od erogazioni speciali.

La *ratio* della norma è il rispetto dell'unità di bilancio, per cui non è possibile differenziane la destinazione delle entrate statali che devono necessariamente confluire nell'unica cassa erariale.

In verità, il contrasto è più apparente che reale, infatti, è bene evidenziare che il divieto in esame è posto da una norma di legge ordinaria di carattere generale, per cui non si esclude che una norma di pari rango, successiva e speciale, possa derogarlo, attribuendo al tributo una particolare destinazione del gettito[428]. Ed infatti, il divieto dei tributi di scopo non è stata d'ostacolo alla più recente legislazione sui tributi ambientali (come: tassa sui rifiuti solidi urbani, imposta regionale sulle emissioni sonore degli

[426] A queste conclusioni giunge R. ALFANO, *op.cit*., p. 36.

[427] In questo senso si veda F. GALLO e F. MARCHETTI, *op.cit*., p.118 ove si afferma che: «*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 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. Si tratta di un effetto economico (cosiddetta interiorizzazione delle esternalità ambientali) estraneo alla fattispecie giuridico-tributaria, a cui viene anche attribuita la predetta finalità extrafiscale».*

[428] Cfr. C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario 'chi inquina paga' nei tributi ambientali*, in Rass. Trib. 2003, p. 1626.

aeromobili); anzi, si ravvisa una sempre più crescente tendenza all'introduzione di vincoli di destinazione per determinati prelievi fiscali[429].

24. Tributi ambientali in senso stretto

In contrapposizione ai tributi con funzione ambientale vi sono i tributi ambientali in senso stretto, ossia quei tributi che – come già visto – sono caratterizzati da una relazione diretta causale tra il presupposto e l'unità fisica che produce o può produrre un danno all'ambiente.

L'intuizione di collegare il danno ambientale al prelievo fiscale si deve alla Commissione Europea, nella già menzionata Comunicazione del 1997.

L'aver correlato la fattispecie impositiva in una correlazione causale fra presupposto ed unità fisica, rileva l'intenzione di sopraelevare il bene ambiente ad elemento interno della fattispecie tributaria: l'ambiente non si sostanzia più in un valore costituzionale extrafiscale ma può assurgere a vero indice di capacità contributiva, autonomamente valutabile.

Sulla base delle indicazioni della Commissione un tributo per poter essere qualificato come "ambientale in senso proprio" deve essere caratterizzato dall'esistenza di un nesso di causalità necessaria, da una relazione diretta (quasi osmotica) tra il presupposto e il fatto materiale – l'unità fisica – che determina un deterioramento dell'ambiente scientificamente accertato e sostenibile; un deterioramento cioè che, per giustificare l'imposizione, deve essere non assoluto, ma relativo, perciò sopportabile, possibilmente reversibile, eventualmente riparabile[430]. Sul punto è necessario precisare che l'aver correlato la fattispecie impositiva ad ipotesi di danno ambientale reversibile evidenzia una specifica direzione della politica ambientale fiscale. Infatti, il deterioramento - e quindi la base imponibile fiscale - deve riscontrarsi come "deterioramento sopportabile" con la conseguenza che il depauperamento ambientale deve essere reversibile e quindi ripristinabile in favore della collettività. Se così non

[429] Si rimanda a L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 189.
[430] Si rimanda a F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 2010, p.304.

fosse – quindi in ipotesi di danno irreversibile – non avrebbe senso l'imposizione fiscale, ma piuttosto si dovrebbe agire per la via penalistica dell'illecito ambientale.

Il danno ambientale reversibile rileva, in prima battuta, la volontà di escludere dal sistema di tassazione ambientale le ipotesi di deterioramento permanente dell'ambiente ma scavando a fondo v'è una non celata volontà di creare un rapporto di sostenibilità tra i principi di tassazione e lo sviluppo economico[431].

Esempi di tributi ambientali in senso stretto sono quelli che colpiscono direttamente l'emissione di rumori o di gas inquinanti, nonché l'estrazione o la produzione di sostanze che impoveriscono e provocano danno all'ambiente.

È chiaro che anche nei tributi ambientali in senso stretto sono orientati alla tutela dell'ambiente (sarebbe assurdo il contrario) ma, in questo caso, la salvaguardia dell'ambiente non è una mera finalità che il tributo intende perseguire, ma è un effetto auspicabile (o meglio, "un obiettivo collaterale"[432]) dal momento che aumentando il costo di un bene o di un'attività inquinante i consumatori finali sono spinti verso altri beni, a basso impatto ambientale[433]. Quindi si ravvede una capacità di orientare il soggetto passivo verso comportamenti rispettosi per l'ambiente.

Come già detto, il bene ambiente si pone all'interno della fattispecie tributaria (e non più all'esterno). E pertanto «*il fattore ambientale può trasformarsi da oggetto di tutela a presupposto dell'imposizione, valutabile alla stregua dei normali canoni costituzionali*[434]».

All'interno della categoria dei tributi ambientali in senso proprio si distinguono: i tributi ambientali connessi all'inquinamento di risorse e tributi ambientali sui prodotti inquinanti. Nei primi viene colpita una base imponibile individuata nell'unità fisica di una specifica sostanza inquinante, qualificabile per mezzo di un calcolo delle emissioni

---

[431] Per approfondimenti si veda G. D'ANDREA, *La nozione di tributo ambientale,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 107.

[432] Espressione utilizzata da P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in F. PICCIAREDDA- P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente,* Milano, 1996, p. 117.

[433] Cfr. F. MARCHETTI, *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, Fin. loc., 2003, p. 34.

[434] Così rileva P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in F. PICCIAREDDA- P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente,* Milano, 1996, p. 117.

che produce. Nei secondi, invece, la base imponibile è rappresentata dall'unità fisica di una risorsa ambientale, di un bene, di un prodotto che presenta una relazione con il deterioramento ambientale o con l'inquinamento[435].

Appare quindi assolutamente evidente la differenza rispetto ai tributi con funzione ambientale, quali hanno invece un presupposto di tipo tradizionale di manifestazione di ricchezza (ad esempio, il consumo, il patrimonio, il reddito), con l'unica differenza che agli stessi è stata impressa dal legislatore la precipua finalità di incentivare o disincentivare lo svolgimento di attività o l'uso e la produzione di beni che interessano l'ambiente. Nei tributi ambientali in senso stretto, invece, l'ambiente assurge esso stesso a fatto-indice di capacità contributiva, che in quanto economicamente valutabile (sul punto, non mancano prese di posizioni diverse) deve essere assunto dal legislatore come presupposto, parametro e limite del tributo. Nei tributi ambientali in senso stretto quindi il tributo assorbe nella sua stessa struttura l'attività inquinante, collegandovi direttamente il prelievo.

Pertanto, è opportuno fin da subito evidenziare che l'adesione all'uno od all'altro modello ha ripercussioni in relazione alla compatibilità (o meno) con il principio di ripartizione dei carichi fiscali secondo capacità contributiva.

I tributi ambientali in senso stretto presentano diversi vantaggi: permettono di tutelare l'ambiente e valorizzare lo stesso concetto di fiscalità. La tutela dell'ambiente si rinviene nel fatto che l'inserimento nella fattispecie impositiva dell'effettivo indice di danno ambientale persegue evidenti *ratio* di tutela dell'ambiente; come è stato già detto, l'assumere a presupposto del tributo un "fatto dell'ambiente" non esclude che il tributo possa perseguire al contempo finalità ambientali (extrafiscali) che accompagnano la *ratio* del tributo ambientale. Quanto alla valorizzazione della fiscalità, si osservi che il collegamento diretto tra il danno ambientale e l'ammontare del tributo consente di ricostruire il tributo ambientale sulla base di un effettivo presupposto

[435] Si rimanda a S. DORIGO – P. MASTELLONE, *op.cit.,* p. 157.

ambientale; questo, colloca la fiscalità al centro delle politiche sociali-ambientali e non più solo alla periferia[436].

25. **Tributi ambientali: tra fini fiscali ed extrafiscali**

Le considerazioni svolte nei paragrafi precedenti si possono perfettamente riassumere nella considerazione che il tributo ambientale ha assunto ed assume tanto fini fiscali (tributi ambientali in senso stretto) quanto fini extrafiscali (tributi con funzione ambientale). Anche se – è bene precisarlo ancora una volta – anche i tributi ambientali in senso stretto possono perseguire (e il più delle volte perseguono) anche finalità extrafiscali, che non contraddicono la loro natura di tributo in senso stretto.

Tuttavia, così come un tributo "fiscale" può perseguire anche finalità extrafiscali (ed è il caso dei tributi ambientali in senso proprio), anche i tributi extrafiscali, perseguono innate finalità fiscali, già solo perché la sua applicazione procura risorse a favore dello Stato. Infatti, come ha osservato la dottrina più attenta[437] un tributo non ha mai una funzione esclusivamente finanziaria, poiché, comunque, produce effetti economici e sociali (previsti e voluti ovvero casuali e inattesi), così come un tributo non può avere una funzione esclusivamente extrafiscale.

Da qui la considerazione che tra i fini fiscali ed i fini extrafiscali non esiste alcuna contrapposizione ma, anzi, una sostanziale convergenza, nel senso che i secondi non possono mai prescindere dalla capacità contributiva e che anche il fine extrafiscale, come quello fiscale, altro non è che una diversa e particolare espressione della solidarietà.

È diffuso il convincimento che il sistema tributario contemporaneo svolga, allo stesso tempo, una funzione fiscale ed una extrafiscale: oltre a procurare i mezzi finanziari necessari a sostenere lo svolgimento dei compiti dello Stato, serve alla

[436] Sul punto si veda S. DORIGO – P. MASTELLONE, *op.cit.,* p. 159.
[437] Si richiama Cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 102, che ritiene «*del tutto illusoria l'esistenza di tributi esclusivamente fiscali. In misura maggiore o minore, accidentalmente o volutamente, effetti extrafiscali si ricollegano praticamente ad ogni tributo. Così come, per contro, nessun tributo potrà mai essere soltanto extrafiscale, se non altro per la sua intrinseca suscettibilità a procurare un'entrata all'erario*».

realizzazione di finalità economiche e sociali di vario ordine[438]. Per cui, la finalità extrafiscale cui il tributo è orientato, se per un verso funge da criterio distintivo tra i due modelli di tributi pocanzi esaminati, per altro verso è un connotato proprio di tutta la materia della tassazione ambientale. L'utilizzo dell'extra fiscalità nel prelievo fiscale non è certo una novità apportata dalla tassazione ambientale[439] (sebbene esso rappresenti uno dei settori nei quali l'utilizzo del tributo per fini extrafiscali è particolarmente frequente). In tale ottica, il prelievo viene visto non soltanto come strumento per realizzare il concorso alle spese pubbliche richiesto dall'art. 53 della Costituzione ma anche come mezzo per realizzare altre finalità, rispetto alle quali esso assume un carattere strumentale. La funzione extrafiscale del tributo serve per influenzare, condizionare ed indirizzare i singoli nel loro comportamento economico e sociale, per il perseguimento di fini di interesse pubblico (costituzionalmente rilevante).

Anticipando alcune conclusioni che saranno svolte nel prosieguo nella trattazione (*infra* paragrafo 26) si segnala che l'art. 53 Cost. non impedisce di operare valutazioni diversificate della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica per soddisfare le esigenze di politica economica e sociale perseguite dal legislatore. In tal senso, pertanto, è possibile individuare una minore attitudine alla contribuzione in un soggetto il quale, pure in presenza di una identica misura della base imponibile, ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente di quella svolta da altri. Specularmente, è possibile colpire con un tributo di maggiore entità il contribuente che abbia prodotto una base imponibile di identica misura attraverso un'attività più dannosa per l'ambiente[440].

---

[438] Per un'indagine più approfondita si rimanda a F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, Riv. dir. fin. sc. fin., 1997, p. 486 ss., il quale rileva che nell'epoca moderna «*più si accresce la funzione fiscale, vale a dire più sono necessarie risorse per far fronte ad una spesa pubblica crescente, più si accentua la funzione extrafiscale; un prelievo fiscale in aumento, infatti, interferisce in modo più marcato e diffuso sulle situazioni dei singoli, condiziona le posizioni ed influenza le scelte delle famiglie e delle imprese, e diventa sempre più strumento, accanto agli altri, per raggiungere le finalità dell'ordinamento*».

[439] Sul punto, tra i tanti, si segnalano F. MOCHETTI, *la capacità contributiva*, cit., p. 262 ss. Per un esame critico più approfondito si veda l'opera di S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie,* Enc. Giur., Voi. XIII (Roma, 1989), ID, *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994, I, pag. 401.

[440] Così, P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. dir. trib. inter., 2004, p.274.

Questo perché come ha recentemente precisato la Corte Costituzionale, non esistendo nel nostro ordinamento dei "principi tiranni"[441], tutti i principi costituzionali – tra cui anche quello principio di capacità contributiva – sono passibili del giudizio di bilanciamento con altri principi costituzionali di pari grado e livello, il principio di capacità contributiva, infatti, in quanto disposizione costituzionale da interpretare (anche) alla luce di altre norme contenute nello stesso sistema giuridico, non può non tener conto del particolare favore che deve essere garantito laddove intervenga nei settori giuridici costituzionalmente protetti, tra cui vi rientra senza dubbio alcuno la materia ambientale.

26. La giustificazione dei tributi ambientali: la capacità contributiva

Venendo ora al tema più spinoso la dottrina tributaria si è a lungo interrogata – e probabilmente ancora il dibattito non è sopito – sul rapporto che debba istaurarsi tra capacità contributiva e tributi ambientali.

Il problema della riconducibilità del tributo ambientale nel perimetro della capacità contributiva è certamente il profilo centrale dello studio. Come si è a lungo osservano nel capitolo I, la dottrina tributaristica maggioritaria (probabilmente del passato) si limita ad intravedere l'esistenza di una capacità contributiva solo in presenza di indici che denotino una attitudine o una forza economica, che si individua nell'esistenza di reddito, patrimonio o di un consumo.

A fronte della tradizionale ricostruzione si elevano voci in dottrina sulla necessità di interpretare il perimetro dell'art. 53 comma 1 Cost., con maggiore elasticità che consente di includervi anche altri indici di capacità contributiva che si colleghino con l'essenziale principio del concorso dell'intera collettività all'obbligo del riparto delle spese pubbliche. Ed in effetti, se l'interprete si limitasse a delimitare la nozione di capacità contributiva esclusivamente sull'esistenza di forza economica in senso stretto, il principio di capacità contributiva concepito dai Padri costituenti risulterebbe svilito nella sua essenza, la quale, viceversa, non può che accogliere, in considerazione della

[441] Tra le tante, si cita Corte cost. sent. del 9 maggio 2013 n. 85 in cui, la Corte costituzionale ha coniato un principio destinato a rimanere nella nostra storia giuridica: "*Non esistono diritti tiranni*".

sua necessaria neutralità qualunque elemento da cui si desuma l'esistenza di un'attitudine a concorrere alle spese pubbliche[442].

La lettura per così dire "evolutiva" della capacità contributiva prende atto della necessaria interpretazione in senso dinamico del concetto di ricchezza (ripudiando l'interpretazione per così dire statica). L'esigenza di una lettura dinamica è frutto della necessità di adattarsi alle continue e inarrestabili metamorfosi che si registrano nella società[443] (e di cui i tributi ambientali rappresentano un caso emblematico).

Nel caso dei tributi ambientali, infatti, occorre porre a presupposto del prelievo elementi diversi che individuino nuovi parametri di riferimento: possono essere assunti quali indici di capacità contributiva le abitudini di vita di ciascuno, ivi comprese quelle a forte rilevanza ecologica, la diversa utilizzazione dell'ambiente, la presenza di comportamenti che causino costi naturali, le propensioni al consumo di fonti energetiche, l'utilizzo di beni scarsamente ecocompatibili[444].

Prima di investigare i rapporti tra imposizione ambientale e sistema costituzionale italiano alla luce del principio di capacità contribuita e, conseguentemente, verificarne la compatibilità, occorre precisare che il possibile attrito con la capacità contributiva si pone in relazione ai tributi ambientali in senso proprio (quelli che, come abbiamo visto, sono stati propugnati dalla Commissione europea). Invero, in relazione ai tributi con funzione ambientale (tributi che si occupano di ambientale solo sul piano della destinazione del gettito frutto della loro applicazione)

---

[442] Così M. PROCOPIO, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, Dir. Prat. Trib., 2013, pp. 1174 – 1175.

[443] Un caso emblematico del passato è l'IRAP, ritenuta da moltissimi autori incostituzionale in quanto l'esistenza della capacità contributiva è rappresentata da un'attitudine a produrre reddito e non invece dall'esistenza del reddito medesimo. Sul punto è stata interrogata la Corte cost. che con sentenza n. 156 del 2001 ha affermato il seguente principio: «non può dirsi irragionevole, né comunque lesivo del principio di capacità contributiva, atteso che il valoro aggiungo *prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva che viene, mediante l'irap, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita ai fini di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzazione dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. (…) L'imposta compisce, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità contributiva in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione*».

[444] Si veda R. ALFANO, *op.cit.,* p. 38.

non si pone alcun conflitto con l'art. 53 Cost. dal momento che questa tipologia di tassazione fa riferimento a presupposti classici nei quali l'ambiente assume una rilevanza esterna, rispetto ad essi, non si dovrebbe porre alcuna questione concernente la conformità con il principio di ripartizione delle spese secondo capacità contributiva.

La questione si pone con maggiore evidenza in relazione ai tributi ambientali in senso stretto. Il punto nodale riguarda il fatto che il presupposto del tributo (lo svolgimento di attività inquinanti o il consumo di beni ambientali scarsi) non manifesta, almeno in via immediata, una forza economia qualificata, riconducibile ai tradizionali indici di ricchezza reddituali o patrimoniali.

La questione della compatibilità con l'art. 53 Cost. risulta essenziale poiché dalla sua risoluzione dipende la possibilità dell'ingresso nel nostro ordinamento tributario di tributi ambientali in senso stretto.

27. La capacità contributiva nei tributi ambientali in senso stretto

Un aspetto centrale dei tributi ambientali in senso proprio si sostanzia nell'individuazione della capacità contributiva proprio nella scelta del presupposto di fatto che esprima attitudine (economica) alla contribuzione. Sarebbe riduttivo, se non fuorviante, giustificare il fatto impositivo nel mero "fatto di inquinare".

I tributi ambientali in senso stretto si caratterizzano per una relazione diretta causale tra il presupposto e l'unità fisica che produce o può produrre un danno all'ambiente.

Senza voler ritornare su temi trattati nel capitolo I vale la pena ricordare che il tema della capacità contributiva, fin dall'entrata in vigore della Costituzione, ha sollevato non pochi dibattiti in dottrina, e ad oggi il dibattito non è del tutto sopito, anzi è più vivo che mai, proprio perché i tributi che potremmo definire di nuova generazione (tributi ambientali, web tax, etc.) non colpiscono forme tradizionali di ricchezza, per cui ci si interroga sulla relativa legittimità.

Come già detto, sono due le teorie che si fronteggiano in merito alla ricostruzione dell'effettiva portata della capacità contributiva nel nostro ordinamento.

La prima teoria valorizza la funzione dell'art. 53 Cost. di limite alla discrezionalità del legislatore: la capacità contributiva rappresenta il limite invalicabile e fondamento giuridico del prelievo, la cui legittimità passa attraverso l'inclusione nel suo presupposto di un elemento patrimoniale attivo, cioè un indice di ricchezza nella disponibilità del contribuente e individuato nel reddito, patrimonio e consumo.

L'approccio che potremmo definire tradizionale-conservatore esprime la vocazione alla tutela della posizione proprietaria del contribuente, valorizzando la portata semantica dell'espressione "capacità contributiva" letta in collegamento con le "spese pubbliche", il cui finanziamento è chiamato a giustificare. Infatti, il finanziamento alle spese pubbliche impone che i contribuenti abbiano una certa disponibilità finanziaria; ed allora, in tanto l'individuo può vedersi attribuito un dovere di concorrervi in quanto a sua volta disponga di risorse che egli a ciò può destinare[445]. Di conseguenza, il presupposto d'imposta non può che avere ad oggetto quei fatti, quelle situazioni o quelle circostanze che manifestino in capo al contribuente un connotato di tipo reddituale o patrimoniale. La tesi in esame traslata nell'ambito dei tributi ambientali comporta la tendenziale inammissibilità del tributo ambientale in senso proprio. L'ambiente, infatti, non ha una valenza reddituale o patrimoniale, per cui le imposte ambientali sarebbero incostituzionali per violazione con l'art. 53 Cost.

Orbene, coloro che interpretano la capacità contributiva in termini di ricchezza idonea a consentire al soggetto di far fronte al proprio dovere di contribuzione negano l'esistenza dei tributi ambientali in senso proprio. Per i fautori della tesi tradizionale il problema neppure si pone o, meglio, è facilmente risolvibile.

All'intero dei sostenitori della tesi tradizionale v'è poi chi distingue due tipologie di tributi ambientali: i tributi ambientali connessi all'inquinamento di risorse e tributi ambientali sui prodotti inquinanti. Nei primi viene colpita una base imponibile individuata nell'unità fisica di una specifica sostanza inquinante, qualificabile per mezzo di un calcolo delle emissioni che produce. Nei secondi, invece, la base imponibile è rappresentata dall'unità fisica di una risorsa ambientale, di un bene, di un

[445] Cfr. S. DORIGO – M. MASTELLONE, *op.cit*., p. 210.

prodotto che presenta una relazione con il deterioramento ambientale o con l'inquinamento. In relazione alla capacità contributiva, i primi sarebbero inammissibili perché incostituzionali, i secondi (ossia i tributi che colpiscono il consumo di prodotti inquinanti o di beni ambientali scarsi), invece potrebbero ammettersi, dal momento che il conflitto con la capacità contributiva sarebbe meno evidente, essendo in presenza di presupposti (uso di una risorsa ambientale scarsa, di un prodotto o bene) suscettibile di valutazione economica che legittimerebbe l'applicazione del tributo.

Pertanto, secondo questa lettura, sarebbero compatibili con la capacità contributiva unicamente quelle imposte (ambientali) che colpiscono attività produttive di ricchezze, che – incidentemente – hanno un certo impatto sull'ambiente. Si ammettono, ad esempio, le imposte di fabbricazione o di consumo, tali cioè da colpire manifestazioni tradizionali di ricchezza (attività produttiva che importa l'emissione di sostanze inquinanti, il consumo di beni o servizi che, rispetto ad altri, deteriorano l'ambiente). Infatti, in questo modo il prelievo fiscale rimane ancorato a fatti e situazioni produttive di reddito o comunque immediatamente collegate alla realizzazione ad un vantaggio patrimoniale, che poi è quello che giustifica costituzionalmente il prelievo.

Seguendo questo approccio non v'è alcuno spazio per i tributi ambientali connessi all'inquinamento di risorse (si pensi alle emissioni inquinanti) in quanto il prelievo colpisce fatti che non rientrano tra gli indici tradizionali di ricchezza, non sono indici economicamente valutabili. Si fa riferimento a tutti quei tributi nei quali il deterioramento assurge direttamente a presupposto d'imposta; per i quali, quindi, non c'è una relazione diretta con l'arricchimento che il soggetto abbia potuto ottenere dall'espletamento di attività inquinanti.

Pertanto, sposando la nozione di capacità contributiva secondo la tradizionale (e ormai recessiva) interpretazione i tributi ambientali in senso stretto non possono trovare cittadinanza nel nostro ordinamento, a meno che (e solo secondo alcuni) non siano costruiti secondo il modello nell'imposta di consumo[446]. In questo caso il legislatore

[446] In questo caso il presupposto nell'imposta non il consumo di un bene scarso ma il consumo produttivo di inquinamento, pertanto, la valutazione economica del presupposto si riferisce al consumo in ragione dell'effetto inquinante prodotto.

potrebbe colpire l'uso con un'imposizione maggiore rispetto all'uso di prodotti non (o meno) dannosi per l'ambiente, senza che si ponga un problema di compatibilità con la capacità contributiva, dal momento che il presupposto coincide con il consumo ed è dunque suscettibile di essere valutato in termini economici[447]. Tutte le volte in cui, invece, non è possibile una valutazione in termini economici del presupposto di fatto (uso di beni ambientali scarsi, produzioni o emissione di sostanze inquinanti), non sarebbe possibile la configurazione di un'imposta ambientale.

Rispetto a tali fenomeni, l'unico mezzo mediante il quale il legislatore può intervenire è fuoriuscire dall'ambito della fiscalità, riconducendo i prelievi nell'alveo delle misure sanzionatorie e risarcitorie.

A questa ricostruzione si contrappone la tesi c.d. progressista, che mira a slegare la capacità contributiva dagli indici tradizionali di ricchezza. Ed invero, quella che prima poteva essere definitiva teoria minoritaria, nel corso nel tempo riceve sempre più consensi tra gli studiosi di diritto tributario[448], tanto da imporsi nel pensiero giuridico attuale con grande predominanza.

La tesi in esame evidenzia una diversa funzione della capacità contributiva, intesa come un vero e proprio criterio di riparto, nel senso che essa mira all'individuazione di un ragionevole criterio di riparto delle spese pubbliche. Il legislatore sarebbe libero di chiamare alla contribuzione anche fatti privi di un connotato economico o comunque con un connotato economico non prevalente.

Le due teorie sono radicalmente diverse: la prima valorizza la capacità contributiva come un metro di partecipazione del singolo alla contribuzione alle spese pubbliche, secondo un criterio solidaristico, la seconda, invece, sposa logiche più egualitaristiche, nel senso di colpire ogni situazione di vantaggio che il singolo può ritrarre da un comportamento o da un'attività, anche se non è misurabile secondo

[447] Cfr. S. DORIGO- P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 212.
[448] Tra i tanti, si vedano: A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, Riv. dir. trib., 1998, p. 453; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP,* Rass. Trib., 1998, p.627; ID. *I profili critici della tassazione ambientale*, 2009, p. 303.

logiche reddituali o patrimoniali, purché comunque suscettibili di valutazione economica-monetaria.

Risulta evidente che il diverso approccio ha conseguenze sull'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto; ed invero, la teoria c.d. progressista ritiene assolutamente compatibili con il sistema giuridico-costituzionale i tributi ambientali: il fatto di consumare l'ambiente o di appropriarsi di risorse ambientali scarse, o ancora di danneggiare le risorse ambientali comuni rappresenta una condizione di maggiore capacità contributiva del soggetto tassabile alla luce della lettura innovativa dell'art. 53 Cost. L'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata viene, quindi, considerata un sintomo della capacità economica del soggetto che la compie.

Questa prospettiva è coerente con il carattere pubblico diffuso del bene ambiente[449]: il vantaggio individuale che il fruitore del bene ambiente ottiene dalla sua attività inquinante a scapito della collettività può costituire un fatto-indice di capacità contributiva valutabile ex art. 53 Cost[450].

Il consumo bene ambientale, poi, può essere considerato come il consumo di bene "di lusso" ed infatti data la scarsità e deteriorabilità del bene tutti gli atti o le attività che comportano un inquinamento o comunque un effetto negativo sull'ecosistema può essere paragonato alla stregua del consumo di un bene di lusso, determinando, in capo al singolo, una maggiore manifestazione di capacità contributiva.

E quindi, per un verso, si supera il necessario collegamento dell'art. 53 Cost. con gli indici di natura prettamente patrimoniali- reddituali; per altro verso, si

[449] L'ambiente è tradizionalmente incluso tra i beni pubblici, presentando i requisiti della non esclusività e non rivalità. Per approfondimenti sul tema si rinvia a I. MUSU, *Introduzione economica all'ambiente*, Bologna, 2000, p.27.

[450] «*Il vantaggio, infatti, costituisce un indice di ricchezza effettivo, riferibile al soggetto passivo e perfettamente misurabile, che non trae il proprio fondamento dall'utilizzazione da parte del soggetto inquinatore dei servizi pubblici necessari per la rimozione del danno arrecato all'ambiente o per la sua riduzione a livelli sostenibili né corrisponde al costo di tali servizi o al risarcimento del danno subito dalla collettività a seguito dell'azione inquinante ma individua e colpisce direttamente una particolare forza economica del soggetto passivo caratterizzata dalla sua connessione ad un particolare valore (il dominio sul bene-ambiente) dotato di una propria autonomia e un'agevole misurabilità*». In questo senso si esprime P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 290.

l'individua uno specifico peso economico legato allo sfruttamento dell'ambiente. Il privato, con le proprie attività inquinanti, genera un costo per la collettività, che subisce un depauperamento corrispondente ai maggiori oneri da sopportare per rimuovere o limitare gli effetti negativi prodotti dall'inquinamento; specularmente, il privato da queste attività ottiene comunque un vantaggio, corrispondente all'incremento di ricchezza rispetto al valore delle risorse naturali scarse che ha sottratto all'uso comune. Infatti, chi inquina lo fa a discapito della collettività e delle generazioni future, il bene ambiente non dovrebbe essere oggetto di un consumo egoistico dei singoli.

Sussiste quindi un nesso eziologico tra gli indici di ricchezza (intesi in senso lato) ed il soggetto passivo inquinatore, in quanto, come è stato detto, il vantaggio ricavato dal contribuente ha uno specifico valore economico (quello determinato sulla base della capacità del soggetto inquinatore di fare propria l'esternalità), nei cui confronti può dirsi realizzato il requisito dell'appartenenza, richiesto dall'art. 53 Cost. come elemento essenziale di ogni presupposto impositivo[451].

28. La tesi progressista e i nuovi indici di capacità contributiva

Le considerazioni finora svolte aprono a riflessioni molto più profonde del sistema tributario. Volendo condividere la tesi c.d. progressista sulla capacità contributiva si possono svolgere alcune considerazioni che prescindono dal fattore ambientale.

Come è stato detto, la tesi progressista abbandona l'approccio solidaristico per sposare logiche più propriamente egualitarie. Nello specifico, il dato di partenza è che le disuguaglianze sociali, nel mondo moderno, si misurano non più solo sulla base del reddito o del patrimonio, bensì oggi la ricchezza la si valuta per il tramite di altri indici di benessere, i quali manifestano il vantaggio comparativo di un soggetto rispetto ad un altro[452]. La tradizionale ricchezza monetaria del contribuente, in qualunque forma si manifesti (reddito, patrimonio, consumo) risulta oggi insoddisfacente per calcolare l'effettiva ricchezza del singolo.

[451] Cfr. ancora, in questo senso P. SELICATO, *op.cit*., p. 295.
[452]Così S. DORIGO- P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 217.

Questo approccio, che può sembrare innovativo, in realtà trovava un primo bagliore nel pensiero di Adamo Smith[453], il quale, sosteneva - già due secoli fa - che la ricchezza di uno Stato non si misura dall'oro che possiede ma dalla sua capacità di organizzare il lavoro e dalle dimensioni del suo mercato. Smith può essere considerato il fautore *ante litteram* di un'idea di ricchezza svincolata dai canoni tradizionali e basata, per contro, sulla capacità degli imprenditori di realizzare con la loro organizzazione miglioramenti ed economie nello svolgimento delle proprie attività produttive[454].

Tale concezione, nell'ambito del diritto tributario, significa che l'attitudine alla contribuzione deve cambiare prospettiva e abbracciare più ampi e generici fatti di rilevanza economico-sociale. Il prelievo tributario deve quindi essere rapportato ad ogni fatto economicamente rilevante che il legislatore, nella sua discrezionalità, ritiene idoneo, con i soli limiti del rispetto degli indispensabili requisiti di uguaglianza, razionalità e coerenza.

La capacità contributiva, secondo questo nuovo indirizzo, può esprimersi anche in manifestazioni non tipizzate. Tali indici, definiti "nuovi indici di capacità contributiva" possono individuarsi in fattori assolutamente eterogenei, tra i quali: la longevità, l'accesso ai servizi sanitari e non da ultimo, l'ambiente.

Il legislatore nel vagliare le diverse possibili modalità di contribuzione alle spese pubbliche può sottoporre a prelievo entità non patrimoniali e non reddituali ma capaci di esprimere posizioni economicamente valutabili, suscettibili – in concreto – di potenzialità economica; quindi, è possibile selezionare diversi indici, espressivi di valori non necessariamente patrimoniale. In ogni caso, tali "nuovi" indici devono essere sottoposti ad un sindacato di coerenza normativa interna e di ragionevolezza, non possono mai contrastare con altri principi e diritti costituzionalmente garantiti[455].

In questo senso si collocano tutti i tipi di imposizione basati su indici di ricchezza non tradizionali, come quelle sulle *new properties* o sullo sfruttamento di

[453] A. SMITH, *An inquiry into nature and causes of the wealth of Nations*, London, 1776.
[454] Cfr. P. SELICATO, *op.cit*., p. 293.
[455] Così R. ALFANO, *op.cit*., p. 70.

internet (la cosiddetta *bit tax*), così come tutte le posizioni individuali dalle quali scaturiscono situazioni di controllo della produzione e del mercato: le nuove tecnologie, l'ideazione di nuovi modelli e processi produttivi, l'organizzazione dei fattori produttivi o lo sfruttamento di risorse ambientali scarse rappresentano sintomi di ricchezza suscettibili di imposizione.

In questo nuovo quadro sociale, economico e giuridico l'inquinamento può essere considerato come indice, a pieno titolo, di forza economica, o, quanto meno, quale indice di forza economica maggiore rispetto ad un presupposto omologo, ma privo di effetti negativi sull'ambiente o con effetti inquinanti minori[456].

L'inquinamento (in senso lato inteso come danno arrecato all'ambiente) assurge a nuovo indice di capacità contributiva ed elemento della base imponibile di commisurazione del prelievo. Si perfeziona, così, un modello di imposta ambientale in senso proprio, da collegare ad attività produttive (o di consumo), in modo da orientare le scelte imprenditoriali (o dei consumatori) in senso ecocompatibile.

29. Inconferenze delle critiche sull'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto

Sebbene di recente conio e coerente con le nuove manifestazioni di ricchezza, la tesi "estensiva" - che ammette e giustifica costituzionalmente i tributi ambientali in senso stretto - è stata severamente criticata da una parte della dottrina[457]. Il presente paragrafo vuole esaminare le critiche a cui si prestano i tributi ambientali in senso stretto per valutarne la correttezza e l'attendibilità.

La prima critica che è stata sollevata deriva dalla costatazione che il principio comunitario del "chi inquina paga" non esprimerebbe alcuna preferenza per un determinato strumento tributario piuttosto che un altro. Difatti, la norma comunitaria prescrive semplicemente che l'inquinatore sia assoggettato ad una prestazione

[456] In questo senso si esprime A. BUCCISIANO, *op.cit.* p.123.
[457] Si richiamata la posizione assunta da S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., pp. 218- 228.

pecuniaria (prevedendo dei requisiti minimi di entità) ma senza imporre che la misura venga introdotta per il tramite di un tributo[458].

Il secondo dubbio sull'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto concerne proprio la riferibilità del fattore ambiente nel presupposto del prelievo. Il dato di partenza delle teorie evolutive è chi usa (o, meglio, abusa) dell'ambiente acquisisca sempre e comunque una posizione di privilegio, economicamente valutabile, nell'ottica di una maggiore capacità contributiva. Il prelievo fiscale si fonda e si giustifica sulla maggiore competitività che il soggetto ritrae dall'uso del fattore ambientale inquinante. Tuttavia, si osserva criticamente che il più delle volte vale l'esatto contrario: l'appropriazione di beni ambientali costituisce la conseguenza di una minore disponibilità di risorse tecniche o di possibilità di segno opposto. Il fatto di inquinare non denota una maggiore capacità contributiva, anzi, rileva che il soggetto non è capace (economicamente) di accedere a attività, operazioni *green friendly*, le quali – come noto – sono più costose. Frequentemente, il ricorso a condotte più inquinanti è la soluzione meno costosa[459]. Così opinando, la conseguenza è che il contribuente, per adempiere all'obbligazione tributaria, dovrà "attingere" da altre risorse, slegate dalla condotta che ha inciso sull'ambiente e da cui deriva l'imposta; risorse che, peraltro, dovrebbero già aver formato oggetto di valutazione come autonomi indici di capacità contributiva al momento della loro percezione. Il rischio – sempre aderendo a questa ricostruzione – è che il contribuente sia chiamato a concorrere alle spese pubbliche in misura maggiore del proprio reddito o patrimonio, per effetto di una (illegittima) valorizzazione di altri indici di vantaggio consistenti nell'uso di beni ambientali[460].

Una terza critica che si solleva è legata alla funzione disincentivamene. Si evidenzia che i tributi ambientali vogliono dissuadere i contribuenti dal realizzare

[458] Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, Riv. dir. trib., 2008, p. 1090.

[459] A supporto di questa argomentazione S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 220 richiamano l'esempio delle economie degli stati del terzo mondo, protese a forme di sviluppo maggiormente inquinanti, proprio in ragione della carenza di risorse economiche e di investimenti in attività ecosostenibili che richiedono una stabilità finanziaria di non poco rilievo.

[460] In questo senso si esprimono S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., p.229. Gli Autori aggiungono che «*la ricchezza appartenente al contribuente, dopo essere stata verosimilmente già sottoposta a prelievo al momento della sua apprensione al patrimonio del medesimo, sarebbe esposta ad un numero indefinito di ulteriori prelievi, con il rischio di essere interamente confiscata dall'Erario*».

condotte dannose per l'ambiente e lo si fa prevedendo un prelievo a titolo di imposta in capo a coloro che realizzano il presupposto del deterioramento dell'ecosistema. Si osserva, tuttavia, la funzione disincentivante, nel diritto tributario, potrebbe essere perseguita per il tramite di diversi istituti giuridici che – a differenza delle imposte ambientali – sono di più facile applicazione, sollevando minori dubbi interpretativi quanto alla giustificazione costituzionale (si pensi alle agevolazioni fiscali). In questo senso, la scelta del tributo ambientale non solo la più difficile da giustificazione costituzionalmente ai sensi dell'art.53 Cost., ma sarebbe altresì la meno adatta a fronte di un ventaglio di alternative (come le agevolazioni fiscali, o anche le tasse ambientali) più efficaci e di più facile applicazione[461].

Una quarta osservazione che viene proposta attiene al danno ambientale. Si osserva che le teorie che ammetto le imposte ambientali in senso stretto non sembrano in grado di offrire adeguata risposta all'esigenza di oggettiva misurabilità del danno ambientale, assunto a presupposto del tributo. L'innegabile punto di partenza è che la scienza legata all'ambiente è per sua natura incerta nel *quantum* di un potenziale danno ambientale, ma spesso anche nell'*an*. La scienza è tutt'altro che univoca sia nell'ammettere che una determinata situazione di fatto possa cagionare un danno ambientale, sia nell'individuare univoci parametri di determinazione del *quantum* di danno. Ma ancora, v'è da considerare che in materia ambientale le certezze scientifiche sono effimere e soggette all'inarrestabile processo di evoluzione, talvolta così repentino da non poterle fronteggiare mediante l'intervento legislativo.

L'incertezza del danno nell'*an* e nel *quantum* si riflette nell'incertezza della prestazione del contribuente, nel senso che, se si assume che la misura del tributo dipende dall'entità di un danno ambientale, occorre poter determinare con certezza a quanto quest'ultimo ammonti, per poi consentire di individuare l'entità della prestazione di cui il contribuente è obbligato. In mancanza di una determinazione certa, il tributo che si fonda su tale danno è illegittimo, in quanto contrastante con il principio

[461] Sulle molteplicità di strumenti fiscali adattabili per favorire la tutela dell'ambiente si rinvia a G. STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, Boll. trib., 1999, p.1493.

di certezza e del legittimo affidamento: «*il rischio è quello di delineare un modello di imposta incapace di funzionare già in partenza*[462]».

Ed ancora, ulteriore critica viene avanzata nei confronti del superamento della concezione tradizionale della capacità contributiva. Si sostiene la concezione per così dire innovativa/ progressista (cioè, quella che abbraccia una concezione di capacità contributiva che, sebbene economicamente connotata, sia priva di un riferimento necessario ad incremento di reddito o di patrimonio per il soggetto), non funga più da limite alla discrezionalità del legislatore tributario, il quale sarebbe ritenuto libero di selezionare fatti ritenuti rappresentativi della attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche nel solo rispetto dei canoni della ragionevolezza e dell'equità. Il rischio temuto è quello di far risorgere concezioni tributaristiche basate di stampo autoritativo.

Ulteriore rischio temuto è che il prelievo produca, nella sostanza, un effetto espropriativo. Difatti, prescindere dalla componente legata al reperimento da parte del contribuente dei mezzi per l'adempimento (a fronte di un tributo il cui ammontare sia parametrato a fatti indice di capacità contributiva che nulla potrebbero avere a che fare con la ricchezza nuova del singolo) significa comprimere in modo eccessivo il patrimonio del contribuente, con effetti analoghi a quelli espropriativi, in violazione dell'art. 41 comma 3 Cost[463].

In definitiva, a fronte di tutte le critiche esposte, parte della dottrina ritiene che le imposte ambientali in senso stretto difficilmente possono trovare terreno fertile nel nostro ordinamento tributario, e ciò non solo per le ragioni attinenti al modo con cui si può ricostruire allo stato attuale la nozione di capacità contributiva, ma anche per tutti gli elementi sopraindicati, che fanno sorgere dubbi in merito all'effettiva tenuta della tesi sostenuta dai fautori delle imposte ambientali.

---

[462] Così, ancora, cfr. S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., p. 223.

[463] Critica evidenziata da S. DORIGO e P. MASTELLONE, *op.cit*., pp.226-227. Gli Autori precisano, inoltre, che moltiplicare i prelievi a titolo d'imposta per ritenute situazioni di vantaggio o di privilegio nelle quali il contribuente si trova, senza che ad essa si connetta un flusso di ricchezza per farvi fronte, significa esporre il residuo patrimonio del medesimo ad una pluralità di ablazioni che rischiano, in aggiunta a quelle già effettuate al momento dell'afflusso di esso nella disponibilità del contribuente stesso, di realizzare un effetto espropriativo.

30. Superamento delle critiche, aspetti positivi e conclusioni

A fronte di queste critiche è possibile individuare, oggi più che in passato, opportune argomentazioni a sostegno del superamento delle stesse, per giungere, poi, ad un pieno accoglimento della legittimità dei tributi ambientali in senso stretto.

Quanto alla prima critica che è stata sollevata, vero è che il principio del "chi inquina paga" non esprime alcuna preferenza per lo strumento tributario in generale e per l'imposta ambientale in particolare; ma, in verità, l'indicazione comunitaria ha come unico scopo quello di lasciare libero il legislatore nella scelta della misura (tributaria o non) ritenuta più adeguata. Appare opportuno rilevare che la politica comunitaria non può che agire con prescrizioni elastiche, non è una novità che all'interno dell'Unione europea convivono ordinamenti giuridici con natura, storia e struttura giuridica troppo diversa per essere trattati come un *unicum*. Le indicazioni europee, pertanto, non possono che essere elastiche in modo da poter essere adattate nell'ordinamento interno nella maniera più efficacie e più appropriata. Tuttavia, fatta questa premessa, a ben vedere, non è del tutto vera l'affermazione secondo cui per l'Unione europea sia del tutto indifferente lo strumento giuridico per il raggiungimento della tutela ambientale. Vero è che il principio del "chi inquina paga" non lascia trasparire alcunché, ma esso deve pur sempre essere letto alla luce delle indicazioni europee in materia ambientale, ed in tal senso, non può essere ignorata la Comunicazione della Commissione del 26 marzo 1997 COM (97) 9 def. dal titolo "*Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*" ove la Commissione dà una specifica e chiara indicazione: la fattispecie impositiva a presidio dell'ambiente deve presentare una correlazione causale fra presupposto ed unità fisica. L'ambiente, quindi, non si sostanzia più in un valore costituzionale extrafiscale ma deve assurgere a vero indice di capacità contributiva.

Pertanto, alla luce della lettura sinergica del principio del "chi inquina paga" e della Comunicazione del 1997 lo strumento più adatto (nonché, probabilmente, l'unico) che riesce ad internalizzare il presupposto ambientale nel prelievo tributario è l'imposta. Dunque, per quanto apparentemente l'indicazione comunitaria sembra essere elastica e flessibile, in realtà così non è, perché c'è una chiara indicazione verso l'uso di strumenti fiscali ed in particolare verso l'uso del tributo.

Quanto al superamento della seconda critica, si prende atto della verità di fondo: non si può negare che, il più delle volte, le condotte inquinanti o l'uso di prodotti dannosi per l'ambiente sia frutto non di una libera e volontaria scelta o propensione verso condotte che possano danneggiare l'ecosistema, ma, piuttosto, essa sia una sorta di scelta "imposta" per ragioni di ristrettezza economica. La soluzione inquinante è spesso quella economicamente più costosa, che richiede un sacrificio economico e organizzativo di maggior rilievo. Purtuttavia, posta questa – tendenziale – verità di fondo, la critica sollevata è fuorviante. Ed invero, la scelta di una (maggiore) tassazione non è collegata alle ragioni sociali, politiche, economiche di una determina scelta (nel caso in esame la scelta di effettuare operazioni od attività inquinanti); il legislatore, nell'individuazione del presupposto di fatto del tributo, non guarda alla meritevolezza e alle ragioni sottese a quel determinato comportamento.

In tal senso si può richiamare il caso emblematico dell'esenzione, riduzione o maggiorazione delle tasse automobilistiche (c.d. bollo auto) a seconda della capacità inquinante del veicolo. Difatti, secondo le ultime scelte legislative[464] saranno premiate con una tassa più bassa quelle auto dalle emissioni di anidride carbonica (CO2) più contenute, mentre verranno penalizzate con un importo del bollo più alto i modelli con valori di CO2 più elevati. In questo caso, il dato che il legislatore valuta è la capacità inquinante del veicolo e non le scelte del singolo contribuente di non sostituire un veicolo ad alto impatto inquinante con un veicolo a impatto ambientale ridotto o neutralizzato, le ragioni del singolo, ben possono essere legate a esigenze di incapacità economica a sostenere l'acquisto di un veicolo di nuova generazione (quindi si riscontra una minore capacità contributiva) ma, ciononostante, il contribuente è maggiormente tassato a causa dell'impatto negativo che produce con la sua condotta (di non sostituire il veicolo altamente inquinante).

Orbene, ciò che rileva non è tanto la ragione sottesa a quel determinato comportamento (meritevole o non), piuttosto si guarda al risultato: il vantaggio ottenuto.

[464] Cfr. Art. 1, commi 816 e 817 Legge 29 dicembre 2022, n. 197; nonché l'art. 1 commi 321 e 322 della Legge del 27 dicembre 2006 n. 296per come modificata dall'art. 39 del D.L. del 30 dicembre 2019, n. 162.

Ed infatti, nel caso dei tributi ambientali, l'inquinatore ottiene un vantaggio, *rectius* una pluralità di vantaggi*: in primis* un vantaggio di tipo economico, rappresentato dalla riduzione di spesa. La soluzione più inquinante è quella meno costosa, pertanto, v'è un vantaggio economico che l'inquinatore ottiene dalla differenza quantitativa tra il costo che avrebbe dovuto sostenere nell'acquisto di un prodotto *green* e il costo effettivamente pagato per l'acquisto del bene inquinante. *In secundis,* si ottiene un vantaggio competitivo, infatti se l'inquinatore opera nell'ambito del mercato, la sua condotta inquinante – e la conseguenziale riduzione di spesa che ottiene – viene traslata nel mercato, producendo una riduzione dei prezzi dei prodotti e servizi che offre ai consumatori; questo crea il rischio di affermarsi come impresa *leader* del mercato, a discapito dell'imprenditore che adotta politiche eco-sostenibili.

Sulla funzione disincentivante, poi, v'è da dire che la critica sollevata dalla dottrina (secondo cui il tributo ambientale non sarebbe lo strumento idoneo, in termini sia di struttura che di giustificazione costituzionale, rispetto all'obiettivo disincentivante) non risulta essere pienamente convincente. Vero è che nel panorama giuridico esistono una pluralità di strumenti, tributari e non, che possono essere attivati per la tutela dell'ambiente, ed è altrettanto vero che la funzione dis/incentivante si coglie maggiormente in misure quali le agevolazioni fiscali o sanzioni civili/amministrative/penali, ciò, però, non toglie che anche il tributo possa perseguire efficacemente logiche disincentivanti alla stregue delle altre misure.

E poi, a ben vedere, l'obiettivo finale non è tanto prediligere uno strumento a discapito di un altro, ma piuttosto si mira ad una co-esistenza di una pluralità di strumenti giuridici, fiscali e non, che nel loro insieme (in una logica di simbiosi e reciproco raffrontamento) possano al meglio fronteggiare il fenomeno dell'inquinamento ambientale.

Ed ancora, quanto alla contestazione dell'impossibilità oggettiva di commisurazione del danno e del fatto che, quindi, l'imposta così congegnata sarebbe incostituzionale per violazione del principio di certezza, affidamento e non da ultimo per violazione della capacità contributiva, rileva *in primis* osservare che anche i sostenitori della tesi dell'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto concordano

nel ritenere che il prelievo si pone in termini di attuazione dei valori costituzionali ove sia conforme con i criteri di razionalità ex artt. 3 e 53 della Costituzione e ciò è possibile nella misura in cui «*l'entità del prelievo sarà parametrata, sulla base di oggettive risultanze tecnico-scientifiche, all'inquinamento determinato dal prodotto oggetto del consumo*[465]».

Ed invero, ciò è possibile tutte le volte in cui il prelievo concerne un'imposta di consumo dei prodotti inquinanti. L'entità dell'imposta viene direttamente collegata all'effetto inquinante, che, infatti, si pone direttamente come elemento giustificativo dell'entità del prelievo. Nei casi dell'imposta sui consumi (intesa come tributo ambientale)[466], quindi, è possibile ancorare la misura del prelievo all'inquinamento determinato dal prodotto oggetto del consumo, mediante paramenti oggettivi sulla base dei rilievi dell'entità dell'inquinamento. Del resto, secondo gli studi condotti in sede europea, per danno ambientale s'intende danno un oggettivamente determinabile (mediante l'individuazione di un'unità fisica che ne esprima l'entità in termini quantitativi e qualitativi) e reversibile, tale cioè che i relativi effetti appaiano comunque correggibili e non irrimediabili[467]. Pertanto, il danno dovrebbe essere, per definizione, determinabile.

L'imposta sul consumo dei prodotti inquinanti si caratterizza per l'assunzione dell'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta. Si badi che il presupposto dell'imposta non è il consumo, ma il consumo produttivo di inquinamento. La valutazione economica del presupposto non riguarda il consumo in sé e per sé considerato, ma il consumo per l'effetto inquinante da esso prodotto. La giustificazione razionale della maggiore tassazione attribuibile al consumo inquinante rispetto a quello a basso impatto ambientale è rinvenibile nei principi di rango costituzionale, come quello ex art. 32 Cost., che rendono il tributo conciliabile con l'art. 53 Cost (nell'ottica,

[465] In questi termini si esprimono F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, p. 143.
[466] Occorre tener ben a mente la differenza tra imposta sui consumi costruita secondo il modello dell'imposta ambientale in senso proprio dalla mera imposta sui consumi con finalità ambientale. Nel primo caso il tributo non può esistere senza la valutazione economica del danno ambientale, nel secondo caso si.
[467] Si ricorda infatti che il deterioramento ambientale deve dunque essere non assoluto, ma relativo e sopportabile, perché, diversamente, i prelievi richiesti a fronte di effetti non più sostenibili e riparabili avrebbero necessariamente natura sanzionatoria.

non da ultimo, di un bilanciamento). La valutazione che, dunque, il Legislatore è chiamato a compiere nella determinazione dell'entità del prelievo attiene, non già agli effetti delle condotte inquinanti, in termini di risanamento ambientale, ma esclusivamente alla determinazione scientifica (quantitativa e qualitativa) del danno ambientale.

Così come con riguardo alle imposte sulle emissioni inquinanti, sia che queste vengano in essere nell'ambito di un processo produttivo, sia che emergano nell'ambito di una normale attività umana, la giustificazione costituzionale del maggior prelievo attribuibile in ragione dell'inquinamento prodotto risiede nel fatto che il presupposto del tributo ambientale si configura come il vantaggio (suscettibile di valutazione economica) che il soggetto ritrae dall'opzione per la scelta inquinante. Tale vantaggio (scientificamente quantificabile tramite l'individuazione dell'unità fisica di misurazione del danno ambientale), sarà valutabile, nell'ambito dell'attività produttiva, in termini di maggiori utili d'impresa o minori costi e, nell'ambito di una comune attività umana, in termini di maggiore utilità fruita. Il presupposto del tributo si commisura attribuendo specifico valore economico, tecnicamente misurabile, alla situazione di vantaggio[468].

Queste brevi considerazioni rimarcano come il tributo ambientale, sia esso costruito secondo il modello dell'imposta sul consumo di prodotti inquinanti, sia esso costruito secondo il modello dell'imposta sulle emissioni inquinanti, non può prescindere da una valutazione oggettiva dell'entità dell'inquinamento, che, – almeno con riguardo a questi settori - appare possibile sulla base delle risultanze tecnico-scientifiche.

[468] È stato correttamente detto in dottrina che: «*La misurabilità economica del presupposto-emissione inquinante è garantita non dalla diretta valorizzazione, di fatto impossibile, dell'emissione stessa, ma dalla determinazione dell'entità degli svantaggi che essa può arrecare all'ambiente anche in termini di comparazione con altre emissioni meno o niente affatto inquinanti*[468]». Ed ancora che: *una tale imposta si giustifica dal punto di vista costituzionale perché trattasi di un'attività antropica da cui derivino diseconomie esterne genera fisiologicamente in capo a chi le pone in essere una certa capacità contributiva, consistente proprio nell'acquisizione e nell'utilizzo di risorse naturali scarse e limitate*». (Cfr. R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei,* cit., pp. 76-77).

Ciò posto, la dottrina ancora scettica sull'ammissibilità dei tributi ambientali in senso stretto sostiene che la misurabilità oggettiva dell'entità dell'inquinamento non sia sempre possibile; e, ove il danno non sia commisurabile secondo criteri scientifici oggettivi, l'imposta sarebbe incostituzionale. Tuttavia, questa conclusione non pare sia coerente con l'odierno sistema tributario. L'esatta e puntuale misurazione della capacità contributiva è più un'utopia che realtà. Vi sono situazioni in cui è oggettivamente impossibile calcolare con esattezza l'ammontare della capacità contributiva, in tutti questi casi il legislatore compie un'operazione di apprezzamento differenziato della capacità contributiva, ammettendo, talvolta, forme di capacità contributiva figurativa.

La Corte costituzionale ha individuato, in ripetute occasioni, indici di capacità contributiva fondati su fatti rivelatori od espressivi di ricchezza in senso lato, portatori di una forza economica idonea a fornire al contribuente i mezzi finanziari necessari per l'assolvimento del tributo, in quanto rappresentativa di per sé di un'attitudine giuridico-economica alla contribuzione.

Si pensi, ad esempio, all'IRAP tacciato di incostituzionalità in quanto assoggetta il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito in caso in cui l'ammontare di retribuzioni e di interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta. La Corte costituzionale, prendendo posizione sul punto, ha dichiarato infondata la questione richiamando la sua giurisprudenza secondo cui «*rientra nella discrezionalità del legislatore con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente del reddito individuale*[469]». Il caso dell'IRAP è sintomatico del fatto che il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, abbia individuato un nuovo indice di capacità contributiva, (diverso da quelli utilizzati

[469] In questo senso cfr. Corte cost. sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985.

ai fini di ogni altra imposta), trattasi del c.d. valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate[470].

Anzi, è stato osservato[471] che nei tributi ambientali in senso stretto non sorgono nemmeno le preoccupazioni emerse con riferimento al contenuto non strettamente patrimoniale del presupposto dell'IRAP, in quanto con riferimento al fattore ambientale si individua individuarsi in capo ad un soggetto determinato la titolarità di un'autonoma fonte di ricchezza che sebbene diversa da quelle di tipo tradizionale, colloca, in ogni caso, il soggetto che ne è titolare in nella posizione di vantaggio che costituisce, l'indice di capacità contributiva.

Ed ancora, si pensi ai redditi fondiari, per i quali verrebbe compromesso il requisito dell'effettività della capacità contributiva[472], difatti, la tassazione dei redditi fondiari, determinati su base catastale, si fonda su metodi di determinazione e misurazione della capacità contributiva non in grado di rappresentare la reale forza economica dell'immobile. La rendita catastale identifica la redditività media ritraibile, in condizioni normali, da tutti gli immobili che possiedono le stesse determinate caratteristiche oggettive, prescindendo, pertanto, dalle posizioni economiche e reddituali dei soggetti sottoposti a tassazione.

Nessuno, tuttavia, dubbia della legittimità costituzionale dei redditi fondiari. Sul tema è infatti intervenuta la Corte costituzionale, che con sentenza del 18 marzo 1965 n. 16 sancisce la piena legittimità della tassazione fondiaria, argomentando che, quando l'oggetto dell'imposta è costituito da una cosa produttiva «*la base della tassazione è*

---

[470] Cfr. Corte cost. sentenza 21 maggio 2001, n. 156 ove si legge che: «*la scelta di siffatto indice [...] non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, inteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'Irap, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce, con carattere di realità, un fatto economico diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione».*

[471] Si rinvia a P. SELICATO, *op.cit*., p. 292.

[472] Il requisito dell'effettività indica la necessità che la capacità contributiva si configuri come reale e concreta, pertanto verificabile nella sua dimensione effettuale e pragmatica: il tributo deve incidere su una ricchezza che non deve essere in alcun modo né immaginata o presunta.

data dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale».

Ed ancora, guardando ad una tipica imposta indiretta sui consumi, si può citare il caso dell'IVA. Se si considera imposta sui consumi quella che ha a presupposto la destinazione al consumo secondo lo schema della "neutralità" elaborato nel diritto eurounitario per l'IVA, appare chiaro che il consumo non evidenzia, per il consumatore, altra ricchezza, diversa da quella destinata al consumo. Per le vendite al dettaglio il problema è superato dalla presupposizione dell'incorporazione dell'imposta nel prezzo (artt. 18 e 27 D.P.R. n. 633/1972), ma, a ben vedere, non tutti i passaggi al consumo di beni e servizi sono soggetti alla disciplina della vendita al dettaglio. Ciononostante, in dottrina non è mai stato affrontato il tema dell'effettività o attualità della ricchezza manifestata da consumi finanziati a credito (ad es., pagamenti effettuati con carta di credito) concesso anche in considerazione di redditi futuri del finanziato[473].

Ancora, si potrebbe citare il settore delle accise. Appare evidente che la pregressa utilizzazione di beni (gas od energia elettrica, ad es.) per soddisfare bisogni del consumatore contribuente non evidenzia la necessaria sussistenza di alcuna ricchezza, passata o presente.

Questi esempi rendono evidente che, in plurime occasioni il legislatore apprezza la capacità contributiva in modo differente, infatti non sempre viene ancorata a oggettivi indici, misurabili e predeterminabili, ma talvolta essi possono essere meramente potenziali (come l'attitudine del bene a produrre un reddito economico nel caso dei redditi fondiari).

Pertanto, anche nel caso in cui il tributo ambientale in senso stretto si fondi sull'impossibilità oggettiva di commisurazione del danno ambientale, secondo indici predeterminabile, certi e oggettivi, ciò non significa che il legislatore possa predeterminate, anche in via equitativa un ammontare di prelievo che ritenga idoneo,

[473] Così, A. FEDELE, *op.cit.* p.13.

razionale e ragionevole per fronteggiare il danno ambientale non scientificamente provato.

Del resto, ove il danno fosse scientificamente provato, l'uso del prelievo coattivo fiscale, probabilmente, sarebbe non del tutto idoneo. L'uso del diritto pubblico in generale e del diritto tributario in particolare ha senso ove il danno non si può determinare in modo esatto. Se il danno ambientale fosse determinato in modo certo e oggettivo allora probabilmente si potrebbe agire per le vie civilistiche del risarcimento danno.

Ed infine, i dubbi sulla tesi ricostruttiva della capacità contributiva in senso evolutivo appaiono oggi fortemente ridimensionati. Non a caso l'imposizione tradizionale della capacità contributiva è stata ormai da tempo fatta oggetto di critiche da parte della più cospicua dottrina, che un tempo si soleva definire minoritaria, ma che oggi, invece, sta raccogliendo sempre più consensi.

In primis si vuole smentire la constatazione che l'adesione ad una ricostruzione di capacità contributiva ancorata a "nuovi indici" di ricchezza, diversi dai tradizionali (patrimonio, reddito, consumo) possa far risorgere concezioni tributaristiche basate di stampo autoritativo; ed invero, non è una novità che la tendenza del legislatore contemporaneo è quella di smussare sempre di più il carattere autoritativo del diritto tributario approdando a logiche sempre più egualitarie anche nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, la riforma fiscale del 2024 ne è un esempio[474].

In secundis occorre ribadire che il legislatore, nella valutazione degli indici da assurgere a parametro di capacità contributiva non è svincolato dai parametri costituzionali, dovendo, piuttosto, rispettare sempre e comunque il parametro della ragionevolezza ex art. 3 Cost. In altri termini, le scelte attinenti gli indici di capacità contributiva che caratterizzano ciascun tributo vanno valutate alla luce dei principi costituzionali eventualmente coinvolti, secondo la logica propria del giudizio di

[474] Basti pensare a tutti gli istituti toccati dalla riforma tributaria che tendono ad una sempre più marcata collaborazione tra Fisco e contribuente: concordato preventivo biennale, obbligo di contradditorio preventivo e similari.

eguaglianza, che implica, appunto, un richiamo a tutti gli altri principi. La comparazione avviene secondo la tecnica del "bilanciamento", dunque, che l'esito del giudizio di ragionevolezza si risolve in accertamento dell'"effettività" (pertanto dell'"attualità") del singolo indice di capacità contributiva[475].

Perlopiù, il rischio (infondato) delle logiche autoritative cui il legislatore potrebbe essere indotto viene sempre gestito e controllato dall'operato della Corte costituzionale. In effetti, la giurisprudenza della Corte costituzionale, se in origine era restia all'accoglimento delle eccezioni di illegittimità per violazione dell'art. 53, comma 1, Cost. innanzi a lei sollevate, ritenendo necessario il controllo di legittimità costituzionale dell'operato del legislatore nell'individuazione degli indici di capacità contributiva solo nel caso in cui si superasse il limite dell'assoluta irragionevolezza, oggi la giurisprudenza più recente della stessa corte sembra aver progressivamente abbandonato questo orientamento. Si addiviene a pronunce di illegittimità costituzionale fondate su argomenti di congruità funzionale della comparazione e del raffronto con altri principi costituzionalmente protetti. Il controllo del Giudice delle Leggi è, pertanto, effettivo.

Ed ancora, l'adesione ad una concezione "relativa" di capacità contributiva risulta essere l'unica forma idonea a sorreggere il contesto geo-politico dei nostri giorni. Nella prospettiva della globalizzazione emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari, tra i quali l'esigenza dell'istituzione di nuovi tributi, retti da nuovi indici di capacità contributiva. Si pensi alle innovazioni proposte od attuate in materia di imposizione di "flussi di liquidità" o "sovraredditi", l'istituzione di "*web tax*" o di tributi ambientali (del resto, la presa di coscienza delle esternalità negative per l'ambiente delle attività umane si risolve anche nella progettazione di nuove forme di imposizione fiscale). In tutti questi casi l'identificazione della capacità contributiva con il reddito o, più genericamente, con la ricchezza, sembra non considerare le intere categorie dei nuovi tributi, cui la formula potrebbe essere riferita solo in termini di manifestazione indiretta della capacità stessa.

[475]Cfr. A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, Riv. dir. trib., 2023, p.1.

Oltre all'esigenza di trovare una risposta tributaria al sorgere dei nuovi modelli impositivi, la concezione progressista della capacità contributiva risponde ad un'ulteriore esigenza dei nostri giorni: fronteggiare la crisi del sistema tributario in generale[476] e del c.d. sistema distributivo in particolare.

Nel contesto di diffuso disagio la nuova forma di imposizione ambientale sembra poter costituire un valido strumento di politica fiscale per fronteggiare le disfunzioni di un criterio distributivo ormai obsoleto e adattare, anche con maggiore efficacia di quanto non accadesse nel passato, la nozione di capacità contributiva alle nuove esigenze politiche-economiche. Nel nuovo contesto geopolitico ogni possibile manifestazione di capacità economica riconducibile al soggetto passivo può (e deve) essere considerata dal legislatore come indice di capacità contributiva se definita dal medesimo in conformità a criteri accettabili di uguaglianza, razionalità e coerenza soggetti all'unico limite della non arbitrarietà[477].

Traendo le fila del discorso, oggi nel nuovo contesto sociale che vede per un verso la crisi dell'imposizione personale e progressiva[478], per altro l'evoluzione del concetto di ricchezza e l'emersione di nuovi valori economici, in un clima di mutamenti nelle relazioni sociali, giuridiche, politiche ed economiche, un prelievo ambientale in senso stretto, che assuma a proprio presupposto un fatto ecologicamente rilevante risulta assolutamente coerente.

In conclusione, è possibile affermare che lo studio dei tributi ambientali può e anzi deve essere affrontato nel contesto di una vera e propria riforma in senso

---

[476] Rileva P. SELICATO*, op.cit*. p. 286 che: «*riforma tributaria varata a seguito della Legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 ha manifestato da tempo (e con insistenza) i segni di un drastico cedimento, da un lato a causa dell'introduzione di sempre più numerose fattispecie di imposizione sostitutiva e forfetizzata (riguardanti soprattutto i proventi finanziari) che hanno ridotto considerevolmente l'area di applicazione della progressività; da altro lato per effetto dell'impiego dello strumento societario, attraverso il quale i redditi delle persone fisiche, prima "parcheggiati" nell'area dell'imposizione (proporzionale) societaria, venivano poi dispersi con l'uso di strumenti elusivi di vario genere. Anzi, ad avviso di autorevole dottrina, la "crisi" dell'imposta personale fu percepita già a pochi anni di distanza da quella riforma che voleva esserne la piena attuazione a causa della tardività dell'intervento legislativo rispetto al contesto culturale ed ideologico in cui ne maturò il disegno*».

[477] Così, ancora, P. SELICATO, *op.cit*., p.288.

[478] Si assiste ad una costante evoluzione, in corso nei sistemi fiscali di tutti i Paesi maggiormente industrializzati, verso il superamento del fondamentale principio della personalità, globalità e progressività dell'imposizione.

ambientale dell'intero sistema fiscale, non a caso è auspicabile il sorgere di una nuova branca del diritto tributario: la fiscalità ambientale.

31. Tributi ambientali nel diritto interno: tassa o imposta?

Merita attenzione un'altra questione di grande importanza e particolarmente complessa: quale sia il modello ideale e ottimale per definire una fattispecie tributaria a tutela dell'ambiente. Il dibattito si è a lungo concentrato sul tema delle imposte e sul loro legame con la capacità contributiva. Tuttavia, un modello alternativo che emerge in questo contesto è rappresentato dalla cosiddetta tassa ambientale.

La ricostruzione secondo il modello della tassa o dell'imposta presenta della diversità di non poco conto. Ed invero, il primo dato di partenza – che rende più complessa la questione giuridica – è che l'Unione europea, ed in particolare la Commissione (nella nota comunicazione del 1997 sui tributi ambientali) utilizza indistintamente il termine "imposte" e "tasse" come sostanzialmente sinonimi[479]. Dal punto di vista interno una simile conclusione è inaccettabile, e pertanto la dottrina si è interrogata sul (non secondario) problema della costituzione delle misure a sostegno della fiscalità ambientale secondo il modello della tassa o dell'imposta[480].

---

[479] È la stessa Commissione europea che lo afferma nella Comunicazione della Commissione europea COM (97) 9 def. emanata a Bruxelles il 26.03.1997, ove a pag. 3 nella sezione dedicata alle definizioni al punto 10 si legge: «*In materia di fiscalità ambientale, spesso gli stessi termini si riferiscono nei vari Stati membri a diversi concetti; il diritto comunitario non propone definizioni precise in materia. È peraltro palese che la valutazione di un provvedimento a norma del diritto comunitario avverrà sulla base delle caratteristiche ed degli effetti di esso, e non della denominazione nazionale. La presente comunicazione, di conseguenza, non definisce i vari tipi di strumento utilizzati negli Stati membri. I termini "tasse e imposte" sono usati per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione, il cui gettito è versato direttamente all'erario o destinato a fini specifici (per esempio accantonamento di fondi). I termini "tributo" e "prelievo fiscale" sono usati nel senso di "tasse e imposte", secondo la precedente definizione. I tributi assoggettati a norme specifiche, contenute in direttive comunitarie, sono disciplinati dalle rispettive direttive*».

[480] Per i profili nozionistici sulla distinzione tra tassa e imposta si rimanda al capitolo I, sezione 2, par. 13. Giova ricordare che l'imposta si concreta in un prelievo coattivo nel quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto una fattispecie per il cui verificarsi non rileva in alcun modo la correlazione tra l'attività dell'ente pubblico e l'utilità che da essa possa ritrarre il contribuente; la tassa, invece, consiste in una prestazione imposta (autoritativa, ma non necessariamente coattiva), nella quale il concorso alle pubbliche spese ha come presupposto un fatto per il cui verificarsi rileva il godimento di un bene pubblico o una specifica correlazione tra l'attività dell'ente pubblico ed il vantaggio che da essa possa ritrarre il contribuente. Anche il contributo consiste in una prestazione imposta, ma grava su chi ritrae un vantaggio specifico dall'esplicazione di un'attività pubblica (e per poter distinguere il contributo dalla tassa, il vantaggio specifico deve pervenire al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge la propria attività ovvero in favore della quale realizza

Orbene, l'approccio formatosi in ambito europeo appare – se non erroneo – quantomeno fuorviante, dal momento che, come già detto, nei documenti che si occupano di fiscalità ambientale i concetti di "tasse e imposte" vengono utilizzati in modo diverso rispetto a come interpretati nel nostro ordinamento interno.

Se volessimo trarre delle conclusioni dalla genericità delle forme adottate dagli organismi europei, si potrebbe affermare che l'Unione europea dimostra una certa flessibilità – che si traduce in una sorta di indifferenza – riguardo al modello tributario da utilizzare per la tutela ambientale. Come sottolineato più volte, l'Unione lascia ai legislatori nazionali il compito di determinare quale strumento tributario sia più adeguato al raggiungimento degli obiettivi ambientali, riconoscendo, in linea di principio, la potenziale idoneità di tutti gli strumenti tipici del diritto tributario.

A livello interno il tema della forma giuridica che "l'ottimale" tributo ambientale dovrebbe assumere è uno dei temi più dibattuti in dottrina, complici, per un verso, una certa inerzia da parte del legislatore tributario, per altro verso, le diverse ricadute che si hanno in relazione alla capacità contributiva[481].

Eliminando dal campo della nostra attenzione i possibili strumenti privatistici (canoni, prezzi privati, etc.) le possibili alternative tributaristiche si sostanziano in due possibili alternative: la prima predica l'uso delle imposte ambientali in senso stretto; la seconda, invece, intende costruire il sistema di fiscalità ambientale secondo la nozione di tassa ambientale.

In dottrina sembra prevalente la ricostruzione della tassazione ambientale secondo il modello dell'imposta, piuttosto che a quella delle tasse. I sostenitori di questa tesi traggono le loro argomentazioni proprio dall'insufficienza del modello delle tasse a soddisfare gli interessi della fiscalità ambientale.

---

un'opera pubblica). Su questi temi v.: M. INGROSSO, *Contributi*, Dig., disc. priv. sez. comm., p. 120; ID. *Contributi*, Boll. trib., 1987, p. 453 ss.; F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse,* Trattato di diritto tributario, A. AMATUCCI (diretto da), Padova, 1994, p. 303 ss.; ID., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, Rass. Trib., 2007, p. 1059 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 206 ss.

[481] Sul punto si rimanda a S. DORIGO – P. MASTELLONE, *op.cit.*, p. 156.

Ed invero, se il tributo fosse ricostruito secondo il modello della tassa avrebbe la funzione di finanziamento del servizio di risanamento ambientale, con la paradossale – e inaccettabile - conseguenza che si determinerebbe una sorta di "autorizzazione", di "licenza" all'inquinamento. La tassa sarebbe, poi, la controprestazione che l'inquinatore deve allo Stato per sopportare le spese dell'attività di risanamento.

È vero pure che la funzione di risanamento del danno ambientale indubbiamente esiste anche nelle imposte ambientali ma si risolve in un compito fondamentale dello Stato e degli enti regionali o locali deputati alla tutela dell'ambiente, da finanziare attraverso la fiscalità generale, e non dovrebbe essere riducibile ad una controprestazione specifica resa da tali enti a fronte del pagamento di un tributo.

Ed ancora, ulteriore limite all'utilizzo della tassa si deve dal momento che sarebbe più sfuggente il riferimento al presupposto di fatto. Infatti, il presupposto della tassa ambientale potrebbe essere individuato nella richiesta ed utilizzo del servizio di risanamento del danno ambientale, senza necessità di indagare la rilevanza economica di tale presupposto, con pericolose ricadute in tema di compatibilità con l'art. 53 Cost. Ed infatti, ciò comporta che almeno in astratto qualunque danno ambientale (o meglio, qualunque servizio di risanamento di un qualunque danno ambientale) potrebbe essere assunto a presupposto del tributo, a prescindere dalla sua rilevanza economica e, quindi, della coerenza al principio di capacità contributiva, intesa come capacità economica.

Ulteriore criticità è legata all'ammontare della tassa che, una volta parametrata all'opera di risanamento, potrebbe elevarsi a costi insostenibili per il privato. L'entità del prelievo deve essere sempre essere parametrata, in termini di corrispettività, con il servizio richiesto ed utilizzato dal contribuente.

Ed allora, la dottrina più critica sull'utilizzo delle tasse ambientali ha rilevato che: «*la ricostruzione in termini di tassa, intesa come prelievo commutativo, della fiscalità ambientale appare, per un lato, in parte distorsiva e, per un altro lato, riduttiva*[482]*»*.

[482] Si rimanda al pensiero di F. GALLO e F. MARCHETTI*, op.cit*. p. 136.

Sotto il primo profilo, l'effetto distorsivo – già evidenziato in precedenza – si ha nella misura in cui la tassa con funzione di risanamento ambientale non rispetta il principio comunitario del chi inquina paga, ma piuttosto (e qui che si realizza l'effetto distorsivo) autorizza il soggetto inquinatore ad inquinare, salvo poi sopportare le spese dell'attività di risanamento. L'attività di risanamento del danno ambientale non può e non deve essere finanziata con tasse corrispettive o commutative; essa deve trovare le risorse finanziarie nella fiscalità generale o quanto meno in tributi la cui misura non sia strettamente collegata al danno ambientale ed al costo per il suo risanamento; si deve trattare, dunque, non già di tributi commutativi (tasse) ma di tributi contributivi (imposte)[483].

Sotto il secondo profilo (effetto riduttivo), la tassa ambientale, essendo un tributo commutativo, lascerebbe scoperta l'ipotesi in cui a fronte di danni ambientali non sia realizzabile uno specifico servizio di risanamento[484], piuttosto, sarebbero necessarie una pluralità di attività da parte dell'ente. Tale circostanza non solo è limitativa ma addirittura rischiosa, perché rischia di escludere dalla fiscalità ambientale e dal controllo costituzionale le situazioni più inquinanti e come tali spesso più pericolose per l'ecosistema.

Tuttavia, limitando il campo di applicazione al tributo ambientale in senso stretto, sembra che sua la struttura sia più aderente al modello di imposta che di tassa. L'imposta, com'è noto, è dovuta da ciascun membro della collettività per la sola esistenza del presupposto (ossia per la manifestazione di una ricchezza fiscalmente rilevante) e non è collegata ad alcun beneficio ricevuto dall'ente pubblico. La tassa, invece, ha come caratteristica l'esistenza di un nesso *lato sensu* sinallagmatico tra prestazione ricevuta e somma da erogare all'amministrazione finanziaria.

Il tributo ambientale, a ben vedere, non presenta natura commutativa, in quando il tributo è dovuto all'ente pubblico al verificarsi di un presupposto di fatto (attività

[483] Così, ancora una volta, GALLO e F. MARCHETTI*, op.cit*. p. 137, ove si ribadisce che porre una tassa o qualunque altro prelievo corrispettivo o commutativo a fronte del servizio di risanamento di un danno ambientale significa legittimare tale danno, legittimare il comportamento inquinante del soggetto inquinatore.
[484] Come, ad esempio, emissioni inquinanti che compromettano la qualità dell'aria.

inquinante, prodotto inquinante) e il compito dell'ente che riceve la prestazione non è fornire un "controprestazione" a vantaggio di colui che ha erogato la somma, ma diversamente, deve effettuare una prestazione a favore di tutta la collettività, azione diretta ad evitare gli effetti negativi prodotti dai residui, scarti, di un'attività all'ambiente. Il tributo ambientale, quindi, secondo la più attenta ricostruzione non può che essere classificato tra le imposte[485].

A fronte di questa ricostruzione, s'elevano in dottrina[486] voci contrarie, che invece sostengono l'uso delle tasse ambientali a discapito dell'imposte.

La prima osservazione che emerge è che, negli ultimi anni, si sta assistendo a un marcato declino nell'uso dell'imposta a favore della tassa. Questo fenomeno interessa non solo l'ordinamento italiano, ma anche diversi paesi dell'Unione europea. Le ragioni di tale declino progressivo sono molteplici e includono: la crisi dell'imposizione sui redditi (personale e progressiva), la rigidità dell'imposta sul valore aggiunto (fortemente armonizzata dalle direttive comunitarie), il ridimensionamento dell'imposizione indiretta sugli affari, i vincoli di bilancio imposti dai trattati comunitari, la concorrenza fiscale tra Stati e l'impatto della globalizzazione, favorita in particolare dalle multinazionali e dai grandi operatori finanziari. Tutte queste circostanze hanno spinto le finanze pubbliche a ricorrere maggiormente a meccanismi di prelievo alternativi alle imposte.

Ed ancora, si assiste ad una forte tendenza a rivedere i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria alla luce delle logiche della consensualità, e la recente riforma fiscale (Decreto legislativo 12 febbraio 2024 n. 13 sull'accertamento) ne è un chiaro esempio[487]. Si opta verso forme di prelievo fondati sul principio dello scambio,

[485] Così, M. PROCOPIO, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, Dir. Prat. Trib., 2013, p 1172.
[486] Per tutti si veda L. DEL FEDERICO, Il *concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività,* Rass. Trib., 2013, p.1222.
[487] Si assiste allo sviluppo di moduli consensuali e di istituti negoziali nell'attuazione della norma tributari. Per alcuni istituti, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e la transazione fiscale, il contraddittorio preventivo, i profili consensuali risultano sempre più marcati, per altri, e segnatamente per gli interpelli, tali profili risultano meno evidenti; ma in ogni caso la tendenza di sviluppo dei moduli consensuali risulta espansivo. Il *favor* per la consensualità procede su due linee: si basa certamente sulle più moderne e recenti concezioni consensualistiche dell'azione amministrativa, che ormai permeano tutto il diritto amministrativo, ma al tempo stesso segue logiche tradizionalmente proprie e specifiche della

(o meglio) basati sui principi del beneficio e della controprestazione, ossia prelievi che rispondono alla logica del consenso, a discapito dell'uso di tributi redistributivi, basati sul principio del sacrificio, che per loro natura richiedono meccanismi coattivi ed imperativi.

E in questo senso tributi para-commutativi[488] sembrano meglio rispondenti alle esigenze dell'imposizione ambientale, nel senso che si configurerebbe una tassa ambientale che connette l'effettuazione di una prestazione patrimoniale in capo al contribuente al godimento di un bene pubblico (ossia l'ambiente) nonché alla realizzazione di opere ed interventi di prevenzione e risanamento dei danni ambientali ad esso legati[489]. I vantaggi legati ad una siffatta ricostruzione sono da rinvenire sia nella diretta attuazione diretta al principio "chi inquina paga", in ragione della loro peculiare giustificazione (consistente nella necessità di far fronte ad una spesa pubblica riferibile ad un determinato soggetto che l'ha causata o che ne ha tratto vantaggio, evitando di far gravare i corrispondenti oneri sull'intera collettività); sia nella specifica correlazione - giuridicamente rilevante a livello di fattispecie imponibile- tra prestazione pubblica e prelievo[490].

La ricostruzione nel tributo ambientale sotto il modello di tassa piuttosto che di imposta viene in dottrina più criticato[491] che condiviso.

Ebbene, si può però provare a replicare alle varie critiche che sono state sollevate.

---

fiscalità, e quindi recupera l'esperienza di vecchi istituti come il concordato preventivo biennale, che hanno una spiccata natura consensualistica.

[488] Per tributi paracommutativi s'intendono quei tributi il cui presupposto consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si ricollega al godimento di un bene pubblico o all'esplicazione di una attività dell'ente pubblico in favore del contribuente o di un gruppo, giuridicamente qualificato, del quale egli fa parte.

[489] Si rinvia sempre a L. DEL FEDERICO, *op.cit*., p. 1232.

[490] Ed ancora, L. DEL FEDERICO, *op.cit*., p. 1232.

[491] In dottrina le prese di posizioni in tal senso sono notevoli, si vedano: F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit, p. 137; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, cit., p. 1626; A.E LA SCALA*, I principi fondamentali in materia tributaria in senso alla Costituzione dell'Unione europea*, cit., p. 349.

Una prima critica, come visto, è quella secondo cui la tassa ambientale equivarrebbe ad una sorta di "licenza ad inquinare". Non si può negare che questa situazione (autorizzazione ad inquinare) si verrebbe a creare anche per il tramite della imposta ambientale. Invero, anche assimilare il fatto di inquinare ad una manifestazione di capacità contributiva significa dare per scontato l'ammissibilità di una tale condotta; il legislatore, infatti, se ritiene di fronteggiare le condotte inquinanti collegando ad esse una misura di natura tributaria (e non penale, ad esempio), significa che reputa possibili che queste condotte vengano poste in essere, ma che – semplicemente – prova a scoraggiarle per il tramite di un sistema di tassazione[492]. Così come l'autorizzazione ad inquinare si potrebbe avere anche con l'utilizzo di strumenti privatistici, si pensi, ad esempio, alle certificazioni verdi[493].

La seconda grande critica che viene, tradizionalmente, mossa alle tasse ambientali concerne il suo presupposto. Si sostiene che il tributo sia dovuto solo a fronte di un'opera di risanamento da parte dell'ente pubblico che incassa la tassa. A ben vedere, però, la finalità di finanziamento delle pubbliche attività di risanamento ambientale rappresenta una delle possibili finalità cui la tassazione è diretta.

Superate così le (principali) critiche mosse dalla più cospicua dottrina sull'inammissibilità della tassa ambientali, alcuni Autori[494] si sono spinti oltre, provando a muovere obiezioni alla ricostruzione della tassazione ambientale secondo il paradigma dell'imposta.

Si muove dalla premessa che il bene ambiente rientra nell'alveo dei beni pubblici; l'ambiente, oltre ad essere bene pubblico è anche bene comune, ciò significa che appartiene alla collettività e ai suoi enti esponenziali, l'ambiente, pertanto, non è

[492] Si rinvia a S. DORIGO – P. MASTELLONE, *op.cit.,* p. 235.
[493] Certificati Verdi (CV) sono titoli negoziabili, rilasciati dal gestore servizi energetici (c.d. GSE) in misura proporzionale all'energia prodotta da un impianto qualificato IAFR (impianto alimentato da fonti rinnovabili), entrato in esercizio entro il 31 dicembre 2012 (come previsto dal D. lgs. 28/2011). I CV sono rilasciati in numero variabile a seconda del tipo di fonte rinnovabile e di intervento impiantistico realizzato (nuova costruzione, riattivazione, potenziamento e rifacimento).Il meccanismo dei Certificati Verdi si basa sull'obbligo, posto dalla normativa a carico dei produttori e degli importatori di energia elettrica prodotta da fonti non rinnovabili, di immettere annualmente nel sistema elettrico nazionale una quota minima di elettricità prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili.
[494] Interessante è la ricostruzione effettuata da S. DORIGO- P. MASTELLONE, *op.cit.,* pp. 233-245 a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti.

passibile di appropriazione da parte dei singoli. Questa – innegabile – affermazione si pone in contrasto con la principale argomentazione dell'imposta ambientale, secondo cui il bene pubblico è passibile di appropriazione diretta e autonoma da parte del singolo (contribuente) tanto che esso può essere assunto come fatto-indice della propria capacità contributiva.

Invece, proprio il carattere di bene pubblico e comune (carattere che è assolutamente pacifico) legittima la valorizzazione della tassa[495] (piuttosto che l'imposta) dal momento che la tassa potrebbe essere intesa quale corrispettivo che l'ente pubblico rilascia per l'utilizzabilità del bene ambiente. Emerge dunque una diversa prospettiva: ricostruire il prelievo tributario (sottoforma di tassa) come un corrispettivo per la concessione d'uso che l'ente pubblico, titolare del bene ambiente, consente al privato.

Si evidenzia che una ricostruzione interpretazione vanta il pregio di coniugare la razionalità del prelievo ai principi maturati in seno alla dottrina costituzionalista e perlopiù senza dover "scomodare" interpretazioni innovative in tema di capacità contributiva, atteso che la dottrina prevalente (ma fortemente criticabile) ritiene estraneo dell'ambito applicativo della capacità contributiva il fenomeno delle tasse.

Ed ancora, ulteriori elementi a sostegno della ricostruzione secondo il modello di "tassa ambientale" è che questa sarebbe in grado di perseguire una pluralità di finalità (a dispetto di coloro che la collegavano unicamente alla funzione di risanamento ambientale). Ed invero, si evidenziano: una finalità di controllo (l'autorizzazione a tenere condotte di sfruttamento del bene ambiente comporta con sé una funzione di controllo del rispetto degli standards minimi da rispettare, nonché un'attività di verifica da parte dell'ente pubblico dell'effettivo possesso di tali standards); una funzione preventiva (dal momento che il rispetto degli standards tecnici e procedurali imposti dell'ente autorizzatore potrebbe ex sé ridurre ai minimi termini le forme di

[495] Questa ricostruzione valorizza, è bene sottolinearlo, la componente commutativa della tassa, intesa quale trasformazione del denaro del singolo in un'utilità, comportando un sostanziale bilanciamento tra le due prestazioni.

danneggiamento per l'ecosistema); ed ancora, una funzione risanamento e ripristino del danno ambientale.

Tramite la tassa ambientale paiono combinarsi in modo efficace l'elemento amministrativo del controllo dell'ente pubblico sull'uso dell'ambiente, la finalità di prevenzione del danno e quella di procurare risorse finanziarie da impiegare gli interventi pubblici di prevenzione e risanamento del danno ambientale[496].

Dal punto di vista tributaristico la tassa ambientale così intesa presenta tanto il connotato commutativo (la prestazione pubblica si connette al pagamento nei confronti del soggetto che si avvantaggia del bene ambiente) quanto il connotato parzialmente contributivo (nel senso che l'attività avvantaggia anche coloro che sono rimasti estranei alla fattispecie che hanno generato il pagamento del tributo).

E poi, la ricostruzione nei termini di tassa ambientale sposa appieno le nuove tendenze dell'ordinamento giuridico, sempre più teso a logiche di consensualità piuttosto che di autoritatività, ove la logica della coattività cede il passo a quella del beneficio.

Secondo i sostenitori di questa tesi il sistema delle tasse ambientali sembra meglio realizzare gli obiettivi della tutela dell'ambiente nel rispetto dei principi fondamentali del diritto tributario e anche di quello costituzionale.

Provando a posizione sul tema, sembra che entrambe le teorie esposte mostrino pregi considerevoli e lati deboli (che poi sono, rispettivamente, i punti di forza della tesi contraria), ma effettivamente non si può prescindere della considerazione che il tema della ricostruzione tra imposte e tasse è un problema attuale e spesso – forse – ignorato dalla dottrina. Invero, sembra che l'attenzione prevalente degli studiosi della materia si incentri, quasi esclusivamente, sulla concezione della tassazione ambientale, senza, tuttavia, porsi la questione – preliminare – di comprendere che natura abbia quel determinato prelievo. Probabilmente condizionata dalle politiche di matrice europea che non distinguono tra tassa e imposte si rischia, però, di affrontare il tema della tassazione

[496] Cfr. S. DORIGO- P. MASTELLONE, *op.cit.,* pp. 240-241.

ambienta senza avere chiaro i concetti base ed enucleare tutto dentro un "grande calderone" sotto il nome di "tassazione ambientale".

Si ha l'impressione che sia necessario superare le teorie che sostengono una logica di alternatività, ossia l'idea che "solo" la tassa o "solo" l'imposta rappresentino lo strumento ottimale nella lotta all'inquinamento. Ciò che sembra più appropriato, e che emerge da questa analisi, è che sia il modello della tassa che quello dell'imposta possano, sia in astratto che in concreto, essere strumenti adeguati nella sfida della fiscalità ambientale.

Questa soluzione si pone più in linea con la *ratio legis* del legislatore europeo, il quale nel tipizzare le imposte ambientali in senso stretto, evidenzia come altri strumenti possono essere adattatati alle logiche di tutela ambientale.

Ed infatti, a fronte di un sistema caratterizzato da una mutevolezza repentina in cui l'esigenza di tutela si pone sempre con maggior rilievo, le logiche di alternatività sembrano essere non coerenti ed inidonee a fronteggiare le esigenze di tutela. Piuttosto, il legislatore, purché nel rispetto dei principi costituzionali, debba poter essere libero nell'adozione dell'uno o dell'altro strumento fiscale.

Si voglia considerare anche un altro dato a supporto di questa argomentazione: il fenomeno dell'inquinamento è un fenomeno disomogeneo (si pensi alla questione dello smaltimento dei rifiuti solidi, all'inquinamento per le emissioni sonore, all'imposizione sui pesticidi, la carbon tax; cioè, tutta una serie di fenomeni economici che non si inquadrano in modo unitario e omogeneo e pongono i problemi di confronto). Il legislatore tributario, invece, è abituato a fronteggiare fenomeni omogenei, tendenzialmente calcolabili. Ed allora, a fronte di questa disomogeneità, appena opportuno estendere le maglie del diritto tributario a tutti i possibili strumenti che si possono porre a presidio della fiscalità ambientale.

32. Capacità contributiva in relazione alla tassa ambientale

In una prospettiva simile a quella adottata per il rispetto della capacità contributiva in relazione ai tributi, si intende ora analizzare lo stesso principio applicato alle tasse.

Al pari dell'imposta, anche la tassa, in quanto strumento idoneo alla realizzazione del concorso alle spese pubbliche, deve essere disciplinata nell'osservanza del principio di capacità contributiva.

Tale conclusione, in realtà, non è così pacifica, dal momento che tra gli studiosi della materia emergono due diverse linee di pensiero[497]: la prima ritiene che le tasse siano giustificate unicamente dal principio del beneficio[498]; la seconda (più condivisibile) ritiene che anche le tasse debbano essere rispondenti al principio di capacità contributiva.

La prima prospettiva è sposata da quella dottrina che relega al principio del beneficio i tributi commutativi, limitando l'applicazione della capacità contributiva alle sole imposte, o comunque ai tributi non collegati con un servizio divisibile, con un servizio goduto singolarmente, o con un vantaggio individuale del contribuente. Si va così a fondare la distinzione tra tributi commutativi, basati sul beneficio e tributi contributivi, basati sulla capacità contributiva. Secondo questa tesi v'è una innata inconciliabilità tra beneficio e capacità contributiva per cui i prelievi commutativi si basano prevalentemente sul beneficio e i tributi contributivi sulla capacità contributiva[499].

Si è assistito al tentativo di taluni Autori[500] di recuperare il principio del beneficio identificando la capacità contributiva con la manifestazione di godimento dei

---

[497] Il tema è stato a lungo studiato nella dottrina tributarista, si rinvia – tra i tanti -, per approfondimenti a: L. DEL FEDERICO, *tasse, tributi paracommutativi,* cit.; B. GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, Riv. dir. fin. Sc. fin., 1949, p.15; ID, *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, 1950, p.332.

[498] La teoria del beneficio si basa sull'idea che lo Stato offra ai cittadini beni e servizi e che questi siano chiamati a pagare in proporzione al vantaggio che ne deriva. Secondo il principio del beneficio le imposte devono essere distribuite in modo che per ogni singolo contribuente vi sia una tendenziale equivalenza tra le imposte pagate e le utilità ai servizi pubblici ricevuti. La teoria del beneficio si regge sulla logica del rapporto di equivalenza tra imposta pagata e utilità o servizi pubblici ricevuti.

[499] Giova ricordare che, tradizionalmente, i tributi si distinguono in tributi giustificati da un fatto relativo alla sfera giuridica del contribuente, espressivo di capacità contributiva (imposte dirette e indirette) e tributi commutativi, che trovano giustificazione in uno scambio di utilità (le tasse).

[500] Cfr. A. E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, p. 24, il quale fa l'esempio delle "spese relative al servizio di gratuito patrocinio", che "non sono certo finanziate da coloro che vi sono ammessi, ma proprio dai soggetti che mai potrebbero fruirne", ed ancora vd. E. ROSINI, *Dalle entrate tributarie alle entrate patrimoniali*, Fin. loc., 1998, p. 53 ss, «*in una visione liberista dei rapporti sociali il favore riservato al principio del beneficio è collegato all'idea che un sistema ad esso ispirato*

pubblici servizi: in ossequio alla prevalente concezione solidaristica della capacità contributiva, accade spesso che l'onere di determinati servizi (sociali, assistenziali, sanitari etc.) gravi proprio su coloro che meno beneficio ne traggono, in quanto meno li utilizzano.

Questa tesi è stata, in alcune occasioni, percorsa anche Corte costituzionale, che ha escluso per alcuni tributi l'applicabilità della capacità contributiva. È il caso, ad esempio, dei tributi giudiziari[501], ove si sancì che l'art. 53 ha «*riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente*[502]».

È bene chiarire che le pronunce della Corte costituzionale, che hanno escluso l'applicabilità del principio di capacità contributiva ai tributi prelevati a fronte di servizi divisibili, non hanno mai fatto riferimento specifico alle tasse in senso stretto, occupandosi del rimborso delle spese processuali genali, dei contributi previdenziali forensi, ovvero dell'imposta di bollo sugli atti giudiziari[503].

Quindi, in realtà, non si è mai registrata una presa di posizione da parte del Giudice delle Leggi sulla teoria del beneficio, e del resto, viene smentita dalla più cospicua dottrina, che mostra diffidenza rispetto alla suddetta tesi.

In realtà, ben più consolidate sono le posizioni di coloro che contestano la teoria del beneficio adducendo, quale principale argomento contrario, la costituzionalizzazione del principio di capacità contributiva: ove si agisca nell'alveo dei tributi (siano essi commutativi, siano essi contributivi) occorre, sempre e in ogni caso, far riferimento al principio di capacità contributiva. Solo previa verifica di compatibilità

---

consenta a ciascuno di sottrarsi al sacrificio richiesto dal finanziamento dei servizi rinunciando in tutto o in parte ad avvalersene».

[501] La Corte cost. in relazione ai tributi giudiziari ha affermato che l'organizzazione generale dei servizi giudiziari è sostenuta dallo Stato nell'interesse indistinto della collettività; risponde ad un principio di giustizia distributiva che il "costo del processo" sia sopportato in definitiva da chi ha reso necessaria l'attività del giudice, ed ha perciò occasionato la "spesa" implicata dal suo svolgimento il principio di capacità contributiva non si applica ai tributi giudiziari in quanto l'art. 53 Cost. «*non concerne quelle spese giudiziarie la cui entità è misurabile per ogni singolo atto, e che quindi possono gravare individualmente su chi vi ha dato occasione; ed è richiamabile solo per la spesa della organizzazione generale dei servizi giudiziari*».

[502] Cfr. Corte cost., sentenza 17 aprile 1969, n. 84.

[503] In questo senso L. DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività,* Rass. Trib., 2013, p.1243.

con il suddetto principio si può, eventualmente, effettuare una valutazione in termini di corrispettività e beneficio.

Ed infatti, mentre il principio della capacità contributiva ha ricevuto un pieno riconoscimento in giurisprudenza, lo stesso non può dirsi per la teoria del beneficio, che invece è rimasto priva di copertura costituzionale, per tale ragione essa «è *ammessa a condizione che non pregiudichi i fondamentali principi dell'uguaglianza sostanziale dei cittadini, della solidarietà sociale e della capacità contributiva*[504]».

In sostanza il beneficio può essere assunto come elemento qualificante nell'ambito della capacità contributiva, ed infatti i due principi non necessariamente devono porsi in antitesi ma possono combinarsi nella struttura dello stesso prelievo.

Una differenziazione, se si vuole ricercare, si può avere sul piano della *ratio* del prelievo tra: tra tributi caratterizzati esclusivamente dalla capacità contributiva e tributi caratterizzati anche dal beneficio, laddove questi siano correlati ad una prestazione pubblica, positivamente assunta a delimitare il presupposto e la fattispecie imponibile. Ed allora: o il tributo è veramente commutativo in senso tecnico giuridico, ed è quindi prelievo paritetico incentrato sul sinallagma negoziale, ed allora le commutatività lo colloca fuori dall'ambito applicativo dell'art. 53 Cost. o viceversa il tributo è configurato come prelievo autoritativo, si concretizza così il concorso alle pubbliche spese, in questo caso, non può mai essere sottratto alla garanzia costituzionale della capacità contributiva (tuttalpiù si potranno contemperare beneficio e capacità contributiva)[505].

Si è osservato in dottrina che: «*al pari dell'imposta, anche la tassa, in quanto strumento per realizzare il concorso alle spese pubbliche, deve essere disciplinata nell'osservanza del principio di capacità contributiva*[506]».

Pertanto, nella definizione dei caratteri di un tributo ambientale del tipo "tassa", al pari di quanto accade per l'imposta, non si può fare riferimento al principio del

[504] Così, L. DEL FEDERICO, *Tassa*, Dig., disc. priv. sez. comm., Torino, 1998, p. 321.
[505] Cfr. Così, L. DEL FEDERICO, *op.cit.,* p. 322.
[506] In questo senso P. SELICATO, *La tassazione ambientale*, cit., p. 282.

beneficio, ma si deve comunque avere riguardo a quello della capacità contributiva, ormai definitivamente codificato nella nostra Costituzione[507]. Di conseguenza, ove il legislatore intendesse intervenire nella politica ambientale con lo scopo di imporre una qualsiasi prestazione coattiva tributaria, essa a prescindere dalla natura giuridica di tassa o imposta deve – necessariamente - essere subordinata ad un fatto rivelatore di una effettiva capacità contributiva del soggetto passivo.

33. Fiscalità ambientale, capacità contributiva e riflessioni conclusive

Il riferimento espresso in Costituzione della tutela dell'ambiente e della biodiversità e il richiamo ai diritti delle generazioni future unito all'esigenza, sempre più marcata, dell'intervento del legislatore tributario nel tessuto ambientale consentono di rilevare che oggi la fiscalità ambientale riceva una diretta copertura costituzionale, in applicazione alle nuove disposizioni di cui agli artt. 9 e 41 Cost.[508].

Stiamo assistendo ad una mediazione (e, per certi versi, anche sperimentazione) da parte del legislatore tributario e degli studiosi della fiscalità ambientale degli strumenti del prelievo fiscale e degli incentivi, strumentali a logiche ambientali. Per dar concretezza ed effettività alla transizione ecologica si ritiene che debbano essere assunte tutte le misure fiscali idonee a perseguire l'obiettivo prefissato.

Importante, però, sottolineare che il dato di partenza da cui ha preso avvio la presente analisi (il principio della capacità contributiva) non deve mai essere trascurato nell'indagine di tutti i (possibili) prelievi fiscali di natura ambientale, perché da esso non si può mai prescindere.

Dalle considerazioni finora svolte emerge che tra i vari strumenti tributari funzionali alla transizione ecologica il legislatore italiano abbia poco preso in considerazione l'adozione dei tributi ambientali propri. Si osserva che con il progressivo rilievo dato anche nella UE alle politiche comuni di spesa e, in questo ambito, alla funzione solidaristica svolta dall'intervento finanziario europeo attraverso l'assunzione di un debito pubblico comune, il tributo è divenuto in misura sempre

[507] Cfr., ancora, P. SELICATO, *ult. op.cit,* p. 282.
[508] Cfr. A.F. URICCHIO, *Capacità contributiva e agenda del terzo millennio*, cit., p. 201.

maggiore soltanto "uno dei tanti strumenti" di cui dispone la finanza pubblica e, correlativamente, ha perso la sua funzione di protagonista, assumendo piuttosto un ruolo strumentale rispetto alla realizzazione di specifiche politiche pubbliche[509]. Il non uso, che poi si traduce nell'indifferenza verso tale strumento fiscale, è un male per la finanza pubblica perché in verità: «*l'unica soluzione che legittima la tutela del bene ambientale come rimedio alle diseguaglianze e come fonte di sviluppo della persona umana appare quella di legare la fiscalità all'attività inquinante in sé, rinvenendo nello svolgimento della stessa l'idoneità soggettiva a contribuire*[510]».

In secondo luogo, non sono nemmeno da trascurare i c.d. tributi ambientali impropri, ossia quelli in cui la funzione ambientale è posta all'esterno del tributo. Rientrano nel novero delle misure extrafiscali che valorizzano la destinazione di entrate tributarie al risanamento ambientale. In questa ottica il tributo (ambientale o con finalità ambientale extrafiscale), si qualifica principalmente come misura economica di intervento sulle c.d. diseconomie esterne in materia ambientale (le c.d. esternalità ambientali), indotte dal fatto che gli effetti di inquinamento ambientale di determinate condotte economiche provocano aumenti di costo per i terzi e non per coloro che le attuano, e costituiscono, quindi, dei costi sociali. I tributi con funzione ambientale, pur non dismettendo il fine proprio di procurare entrate, possono al contempo generare effetti positivi sull'ambiente (finalità extrafiscale).

La virtuosità dei tributi ambientali emerge proprio per la capacità di concorrere alla realizzazione di più fini, fiscali ed extrafiscali, ma tutti di pari grado costituzionale.

Così come non vanno neppure trascurate le tasse ambientali (in senso proprio). In quest'ottica, la tassa può essere piegata per l'attività di risanamento ambientale, secondo logiche di correspettività. Ed allora, il contenimento della spesa pubblica per risanamento e ripristino ambientale costituisce un'espressione dell'interesse all'equilibrio finanziario che è, a sua volta, comprensivo e assorbente di quello fiscale.

---

[509] A queste conclusioni giunge P. SELICATO, *La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation Eu* in Atti dei convegni lincei, *una nuova politica economica e tributaria per l'unione europea*, Bari, 2022, p. 184.

[510] Così M.A. ICOLARI, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile*, in *Ambiente e diritto*, 2020, p. 1 ss.

E, infine, la previsione di strumenti agevolativi (in particolar modo l'uso di crediti di imposta) che mostrano con evidenza la possibilità di incidere sui comportamenti virtuosi dei contribuenti.

È solo tramite l'uso sinergico di tutti questi strumenti che si può comprendere appieno la nuova dimensione ecocentrica del prelievo, proponendo un modello equilibrato tra uomo e ambiente, tra economia e natura, tra Stato e individui[511].

Gli strumenti della fiscalità ambientale consentono un collegamento tra tutela dell'ambiente e principio del principio di capacità contributiva dovendo i tributi ambientati, siano essi propri e impropri, ma anche le tasse ambientali (seppur con i limiti visti in precedenza) insistere su una manifestazione di capacità contributiva. Specularmente, anche le misure agevolative devono insistere sul principio di cui all'art. 53 Cost., giustificando la previsione di una misura agevolativa in presenza di una minore capacità contributiva; tuttavia, le misure agevolative (come, ad esempio, i crediti di imposta) ove derogatorie rispetto del principio in esame, perché, ad esempio, esclusivamente fondate su logiche di promozione di un comportamento ecosostenibile, devono comunque trovare legittimazione nel valore costituzionalmente garantito della tutela ambientale (art. 9 Cost).

A ben vedere la fiscalità ambientale, in qualsiasi forma si esprima, presenta dei tratti comuni. Emerge con evidenza l'apporto solidaristico degli strumenti tributari a tutela dell'ambiente; in tal senso lo strumento tributario assume rilievo come forma di remunerazione delle esternalità negative prodotte dall'inquinatore.

La fiscalità ambientale è sempre uno strumento rivolto alla rimozione disuguaglianze economiche che si creano a favore del soggetto che inquina per il vantaggio che costui ottiene a fronte del consumo incontrollato e gratuito di risorse ambientali.

Ed ancora, la fiscalità ambientale è nota per il suo carattere preventivo: l'effetto incentivante o disincentivante che il tributo ambientale produce sui comportamenti dei

[511] Cfr. A.F. URICCHIO, *Capacità contributiva e agenda del terzo millennio*, cit., p. 202.

singoli (operatori o consumatori) favorisce l'adozione di scelte economicamente più onerose per il singolo ma meno dannose per la collettività.

Ed infine, tutte le forme di fiscalità ambientale non possono prescindere dal rispetto del principio di capacità contributiva. La conformità a capacità contributiva è evidente quando la tassazione ambientale mira a colpire un fatto tradizionalmente espressivo di forza economica (es. consumo di prodotto inquinante), risulta essere meno evidente, ma comunque presente, ove la tassazione ambientale colpisca un fatto che può essere considerato espressivo di un nuovo indice di capacità contributiva (l'inquinamento come fatto di vantaggio, economicamente valutabile, del singolo rispetto alla collettività), il c.d. tributo ambientale in senso stretto. In questo caso, il legislatore, nel determinare le fattispecie imponibili, oltre agli indici che tradizionalmente si atteggiano come rivelatori di ricchezza (quali reddito, patrimonio, consumo, incrementi patrimoniali) può sottoporre a tassazione fatti o atti a contenuto economico che possano avere effetti negativi sull'ambiente, generando effetti virtuosi sotto il profilo della spesa nel rispetto dei principi di uguaglianza, non arbitrarietà e della razionalità.

Anche nel caso delle tasse ambientali, ossia quei prelievi che non solo colpiscono il soggetto inquinatore ma generano anche maggiori entrate per lo Stato (ad esempio per coprire i costi di risanamento ambientale), il presupposto del prelievo rimane legato a un evento che rivela una forza economica, rispettando pienamente il principio della capacità contributiva[512].

In definitiva la fiscalità ambientale trova ragion d'essere nel combinato disposto dell'art. 53 Cost. e 9 Cost.

Ambiente e tributi (sorretti di capacità contributiva) si coniugano in una perfetta sintesi che, solo in questo modo può affrontare, con successo, la sfida contemporanea della transizione ecologica verso nuove prospettive *green* e fiscalmente corrette.

[512] La capacità contributiva, com'è noto, funge da criterio di riparto della spesa pubblica e rappresenta al contempo un valore fondamentale della collettività volta a garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato.

SEZIONE IV

LA DISTRIBUZIONE DELLE COMPETENZE NORMATIVE

34. Premessa

La ricognizione effettuata nella sezione precedente ha mostrato come il sistema della fiscalità ambientale sia composto principalmente da agevolazioni fiscali (come crediti d'imposta), tributi con finalità ambientale extrafiscale, tasse ambientali, e, infine, tributi ambientali in senso stretto.

L'analisi della fiscalità ambientale non può considerarsi completa senza esaminare la questione della competenza nell'imposizione ambientale. La materia è oggetto di contesa tra diversi livelli: esiste una chiara competenza statale, a cui si affianca una crescente competenza regionale e locale, in linea con il federalismo fiscale. Inoltre, è importante considerare anche la competenza a livello europeo.

A ciò si aggiunga, come è stato già visto precedentemente[513], che la politica ambientale è intrinsecamente una politica multilivello, che richiede la programmazione e l'attuazione di strategie e azioni complementari e sinergiche da parte dei governi sovrannazionali, statali, regionali e locali.

Una volta riconosciuta la possibilità di sviluppare un sistema di misure fiscali ambientali compatibile con il quadro normativo costituzionale, emerge la questione di come tale sistema possa essere strutturato del territorio italiano.

La materia dell'ambiente presenta uno stretto legame con alcuni settori di competenza concorrente Stato-regioni, previste dall'art. 117 comma 3 Cost., in particolare con la materia della tutela dell'ambiente, governo del territorio e valorizzazione dei beni culturali e ambientali. Dunque, il Legislatore costituzionale distingue tra la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali (affidati alla legislazione statale) ed il profilo di valorizzazione dei beni ambientali (affidato alla competenza concorrente regionale)[514].

---

[513] Cfr. *Supra*, capitolo I, sezione I, paragrafo 2.

[514] Tale differenziazione, ma soprattutto l'attribuzione alla riserva statale di una materia (la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema) tradizionalmente affidata ai governi regionali, per l'indiscutibile maggiore

In effetti, l'implementazione di politiche nazionali su temi ambientali globali potrebbe avere effetti locali, sia positivi che negativi, riguardanti i costi di conformità, così come riduzioni dell'inquinamento e impatti sul paesaggio. Allo stesso tempo, le competenze decentrate in settori come la gestione del territorio, l'edilizia e i trasporti si sono dimostrate fondamentali per il conseguimento degli obiettivi fissati a livello nazionale e internazionale.

35. La competenza dell'Unione europea in materia di imposizione ambientale

È stato già ampiamente trattato, nel corso di tutta la stesura del II capitolo, l'influenza che l'Ue ha esercitato e continua ad esercitare in ambito ambientale in generale, ed invero, su questi temi non si vuole più ritornare. L'aspetto che in questa sede si vuole trattare attiene strettamente alla competenza legislativa dell'Ue nella fiscalità ambientale.

Dopo aver stabilito una sostanziale prevalenza delle competenze nazionali rispetto a quelle comunitarie, fermo restando la facoltà di intervento dell'Unione, a titolo di sussidiarietà, tutte le volte che l'azione sia meglio perseguibile con decisioni assunte a livello sovranazionale.

Il ruolo dell'Unione europea nella produzione delle norme in materia di fiscalità ambientale rileva sotto un duplice profilo: da un lato, l'Unione europea esercita un ruolo per così dire attivo, attraverso strumenti normativi tipici a contenuto precettivo, che, direttamente o indirettamente, condizionano la creazione di nuovi istituti e strumenti fiscali di tutela ambientale; dall'altro, svolge una funzione di contenimento rispetto all'attività legislativa degli Stati membri (mediante norme di principio proibitive vincolanti sull'intero territorio comunitario) e di vigilanza nei confronti dei Legislatori nazionali, per il rispetto dei limiti da esse posti (il cui esercizio è demandato alla Commissione europea e, in sede giurisdizionale, alla Corte di Giustizia). La funzione di

capacità di intercettazione dei bisogni ambientali territoriali a livello locale, ha suscitato in dottrina forti perplessità. In tal senso cfr. C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio,* cit., p. 1632 e S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, Riv. Dir. finanz. e sc. fin., 2008, pp. 552-572. Gli A. osservano che l'esigenza di coinvolgere i governi locali nei processi decisionali primari relativi all'ambiente discenderebbe dal fatto che tali decisioni dispiegano i propri effetti, in primo luogo, sulle realtà locali interessate.

contenimento e controllo è particolarmente idonea ad incidere sulle politiche nazionali e sull'azione legislativa degli Stati membri, anche attraverso procedure di infrazione e misure sanzionatorie a carico di quest'ultimi.

L'individuazione delle competenze normative in materia di fiscalità ambientale presenta un certo grado di complessità, perché l'argomento in oggetto coinvolge più materie e si presta a ricadere in ambiti diversamente disciplinati sotto il profilo dell'attribuzione delle potestà legislative.

Dal combinato disposti degli artt. 11 e da 191 a 193 TFUE emerge la competenza concorrente dell'Unione europea in materia ambientale.

L'Unione europea dispone delle competenze per intervenire in tutti gli ambiti della politica ambientale, come ad esempio l'inquinamento dell'aria e dell'acqua, la gestione dei rifiuti e i cambiamenti climatici. Il suo campo d'azione è, tuttavia, limitato dal principio di sussidiarietà e dal requisito dell'unanimità in seno al Consiglio per quanto riguarda le questioni di natura fiscale, la pianificazione del territorio, la destinazione dei suoli, la gestione quantitativa delle risorse idriche, la scelta delle fonti di energia e la struttura dell'approvvigionamento energetico.

Nelle materie concorrenti gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria competenza o ha deciso di cessare di esercitarla. Opera in questo ambito il principio di sussidiarietà, disciplinato all'art. 5 del trattato sull'Unione europea (TUE), che mira a garantire che le decisioni siano adottate a un livello che sia il più vicino possibile al cittadino, verificando che l'azione da intraprendere a livello dell'Unione europea (UE) sia giustificata rispetto alle possibilità offerte dall'azione a livello nazionale, regionale o locale. In altre parole, l'Unione europea non interviene, se non nei settori di sua esclusiva giurisdizione, a meno che la sua azione non sia considerata più efficace di quella intrapresa al livello nazionale, regionale o locale. Orbene, l'Ue ha facoltà di intervento se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente raggiunti dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale. In generale, si può sostenere che, in applicazione del criterio della sussidiarietà, tutte le volte che la

protezione ambientale può essere assicurata, in modo puntuale e preciso dallo Stato membro, senza un intervento sovranazionale, la misura di diritto interno deve essere preferita a quella comunitaria, mentre, quando l'ambito europeo è ritenuto più adeguato per conseguire gli scopi indicati dalla politica ambientale comune, l'Unione deve agire, con efficacia vincolante sul territorio europeo.

Il TFUE non attribuisce alle Istituzioni europee competenze fiscali tali da permettere la creazione di tributi propri, definendone gli elementi essenziali e curando l'accertamento e la riscossione[515]. l'imposizione non è un elemento prioritario del sistema europeo, espressione di sovranità sovrannazionale, finalizzata alla raccolta delle risorse necessarie per l'esercizio delle funzioni proprie. Le istituzioni europee non hanno poteri direttivi di intervento, né possono incidere sulla politica economica generale attraverso un proprio bilancio o una leva fiscale. Il sistema finanziario dell'Unione si basa, prevalentemente, su un modello di fiscalità derivata[516].

In ogni caso, però, dall'art. 117, comma 1, Cost., si ricava che la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni deve essere esercitata nel rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Ed infatti, nell'ambito della fiscalità dell'Unione, l'art. 117 Cost. ribadisce la vincolatività dei principi europei che possono incidere sulla struttura e sull'evoluzione delle fiscalità nazionali. Fra i vincoli comunitari rilevanti in materia tributaria e in materia ambientale, fondamentale appare il principio del "chi inquina paga", di cui all'art. 174 TFUE, il quale costituisce fonte di legittimazione per l'esercizio delle potestà normative degli Stati membri in materia di fiscalità ambientale e, al contempo, ne rappresenta un'importante limitazione, che impedisce di fatto ai governi locali di adottare misure con esso contrastanti.

Altri importanti principi inviolabili, che meritano esplicita menzione, proprio per la particolare idoneità a condizionare fortemente la produzione normativa delle nazioni in materia di fiscalità ambientale: divieto di introdurre dazi doganali e tasse di effetto equivalente, il divieto di discriminazione fiscale e il divieto di aiuti di Stato e il

[515] Cfr. R. ALFANO, *op.cit*., p. 137.
[516] Così, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, p. 29.

principio di libera circolazione, di cui si è dato ampiamente voce nel corso della trattazione.

Come detto, la fiscalità europea non potrebbe mai spingersi fino all'istituzione di imposte europee, e ciò perché la materia fiscale è una materia gelosamente custodita in capo agli singoli Stati membri; la fiscalità, rientra in quella quota di sovranità che gli Stati non vogliono dismettere, ma anzi, tendono a custodire e proteggere da ogni possibile ingerenza. Il potere impositivo rappresenta un elemento basilare e irrinunciabile che gli Stati membri non intendono in alcun modo comprimere. Ed infatti, la previsione della regola dell'unanimità in seno alle decisioni del Consiglio ne è una prova.

Ad ogni modo, conciliare la sovranità fiscale dei singoli Stati membri con le esigenze europee di non discriminazione ed armonizzazione delle legislazioni nazionali non è un'operazione facile. Si cerca un costante equilibrio, che poi si sostanzia in un ricercato compromesso tra esigenze europee di costruzione di un vero e proprio mercato interno ed esigenze degli Stati membri di preservare la propria autonomia fiscale, tributaria e di bilancio.

Ed allora, volendo trarre delle conclusioni, sebbene l'Ue non abbia in materia di fiscalità ambientale una competenza diretta ciò non significa che essa sia influente, anzi, tutt'altro. La fiscalità ambientale è un fenomeno recente e la sua origine è sicuramente europea, è "istituzionalmente" europea essendo stata imposta ufficialmente agli Stati membri con il Trattato di Lisbona, dopo essere stata a lungo affermata in documenti ufficiali della Commissione, ma con valenza più politica che giuridica[517]. I riflessi in Italia dell'impulso europeo alla fiscalità ambientale si concretizzano, sia a livello nazionale che regionale, la tassazione ambientale i cui esempi più rilevanti sono: la tassazione sui rifiuti, il contributo speciale in discarica, la tassazione sulle emissioni sonore degli aeromobili. Si tratta pur sempre pur sempre di applicazione territoriale di scelte impositive statali. Da queste dipende il riparto di imposizione nei diversi livelli di governo della finanza pubblica, con diretto coinvolgimento della fiscalità ambientale.

[517] Così A. DI PIETRO, *Relazione di sintesi* in *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, (a cura di) A. DI PIETRO, Bari, 2016, p.557.

Il *dominus* della scelta politica di imposizione è sempre lo Stato, al quale compete la scelta del livello territoriale di imposizione, del modello di imposizione ambientale e la graduazione dello spazio di intervento normativo regionale o locale.

36. La ripartizione delle competenze tra Stato e regioni: l'ambiente

L'individuazione degli spazi di autonomia normativa che la Costituzione assegna nella ripartizione delle competenze tra Stato, Regioni ed Enti locali in materia di fiscalità ambientale solleva due problematiche principali. In primo luogo, è necessario esaminare la competenza specifica in materia ambientale. In secondo luogo, bisogna affrontare la questione della ripartizione generale della potestà normativa in ambito tributario tra Stato e Regioni. Dopo aver considerato questi aspetti, sarà necessario verificare se l'emanazione di norme fiscali ambientali richieda, oltre alla potestà normativa, ulteriori condizioni.

Quanto alla materia ambientale, *ante* riforma la Carta costituzionale non conteneva alcun riferimento espresso all'ambiente. La Costituzione, tuttavia, ha stabilito la competenza esclusiva dello Stato, a cui si può affiancare quella regionale purché nel rispetto degli *standard* di tutela fissati dal legislatore nazionale. Si è, tuttavia, verificato un conflitto di competenze legislative in materia ambientale, spesso sottoposto al sindacato del Giudice delle leggi[518]. La Corte costituzionale si è quasi sempre espressa in favore di un prevalente interesse alla tutela unitaria ed uniforme, sull'intero territorio nazionale, dell'ambiente. Invero, la Corte ha ribadito che nell'ambito dei principi generali fissati dalla legge dello Stato, il dettato costituzionale non vieta alle Regioni di farsi parte attiva in una serie di materie connesse sia dal punto di vista legislativo che amministrativo per quanti si tratti di un intervento a carattere suppletivo e transitorio[519].

[518] Si possono citare, a mero titolo esemplificativo, Corte cost. sentenza 26 luglio 2020 n. 407; Corte cost. sentenza 20 dicembre 2020 n. 536; Corte cost. sentenza 4 luglio 2003 n. 226 e 227, Corte cost. sentenza 7 novembre 2007 n. 367; Corte cost. sentenza 18 aprile 2008 n. 105; Corte cost. sentenza 5 marzo 2009 n. 62.

[519] Cfr. R. ALFANO, *op.cit*. p. 101; ed anche S. CIVITARESE MATTEUCCI, *Alcune riflessioni sui rapporti tra potestà normativa statale e regionale legislativa a margine della recente giurisprudenza costituzionale sulla tutela dell'ambiente,* Giust. Cost., 2009, p. 5132.

Volendo trarre una prima conclusione sembra che l'art. 117 Cost. riservi allo Stato una competenza legislativa esclusiva su tutto il territorio nazionale, nella previsione di *standards* minimi di tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, ed affidi, invece, i settori della gestione dell'ambiente, della organizzazione dei servizi ambientali e del governo del territorio alla competenza esclusiva delle Regioni.

37. La ripartizione delle competenze tra Stato e regioni: la fiscalità

Quanto al settore fiscale, la novella del 2001 attribuisce allo Stato una competenza esclusiva in materia di "Sistema tributario e contabile dello Stato e perequazione delle risorse finanziarie" (art. 117 comma 1 lett. e) ed alle regioni una competenza normativa concorrente che comporta prevalentemente un ruolo di "armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art. 117 comma 2 Cost.).

Si assegna, così, alle Regioni e agli enti locali minori un'autonomia finanziaria di entrata e di spesa, che si esprime prevalentemente nell'imposizione fiscale, mediante la quale si possono finanziare, integralmente, le funzioni pubbliche loro attribuite, con l'intento di separare quanto più possibile i bilanci regionali da quelli statali, realizzando l'autosufficienza economica[520].

In generale, si può affermare che, nel ridisegnato art. 117 Cost., legge statale e legge regionale sono pienamente equiparate e costituiscono entrambe, a pieno titolo, modalità di esercizio della funzione legislativa[521].

---

[520] Così S. SCARASCIA MUGNOZZA*, op.cit*., p.60.

[521] Risulta importante distinguere (per le Regioni a statuto ordinario) i "tributi propri" dai "tributi impropri" delineati dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost. I "tributi impropri" sono quelli (come l'Irap o l'imposta di soggiorno) istituiti con legge statale, pur se denominati regionali, riscossi nel territorio dell'ente ed il cui gettito è attribuito all'ente stesso. Tali tributi non sono qualificabili come "tributi propri" ai sensi dell'art. 119 Cost. e, pertanto, non possono essere modificati con legge regionale. Pertanto, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per l'esercizio della potestà normativa tributaria esclusiva delle regioni, non è sufficiente il radicamento del presupposto nel territorio dell'ente o la devoluzione del gettito nelle relative casse; l'istituzione o la modifica dei "tributi impropri" può avvenire con legge regionale, solo entro i confini delineati dai principi di coordinamento della finanza pubblica, stabiliti con apposita legge statale. In tali casi è indispensabile l'intervento del Legislatore nazionale, attraverso l'emanazione di un'apposita legge-quadro che definisca e determini gli spazi ed i margini entro cui le regioni possano esercitare la propria potestà impositiva tributaria. Diversamente "tributi propri" rispetto ai

Dalla ripartizione, operata dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost., sembra risultare che lo Stato possa legiferare soltanto: sul proprio sistema tributario e, perciò, sui tributi erariali e in materia di coordinamento del sistema tributario, limitatamente alla determinazione dei principi fondamentali. Alle Regioni, invece, viene attribuita competenza legislativa: sul proprio sistema tributario, entro i limiti delle norme di coordinamento del sistema tributario (art. 119, comma 2, Cost); sul sistema tributario degli Enti locali presenti nel proprio territorio, entro i limiti delle norme di coordinamento del sistema tributario; in materia di coordinamento del sistema tributario, entro i limiti dei principi fondamentali dettati dallo Stato[522].

Dal nuovo assetto costituzionale si deduce l'esistenza di più livelli di sistemi tributario: quello primario di livello statale a cui si affianca un livello, anch'esso primario, attribuito alle singole regioni, ed infine un livello secondario attribuito agli Enti locali.

Se questo è vero, è altrettanto vero che nel corso degli anni, l'innovatività della riforma è stata fortemente ridimensionata. Invero, il sistema di ripartizione di competenze in materia tributaria resta fortemente caratterizzato dalla priorità d'intervento accordata alla finanza statale, restando alle regioni ordinarie una competenza esclusiva circoscritta alle materie rientranti nella propria sfera che non siano già state disciplinate con legge statale ed alle regioni speciali una competenza astrattamente più ampia ma fortemente limitata dagli stringenti principi generali dell'ordinamento tributario.

Gli unici spazi d'azione conferiti alle Regioni in ambito tributario sono riferibili, principalmente in due manovre di intervento: la prima riguarda l'istituzione di tributi regionali, introdotti mediante legge regionale, nel rispetto dei principi statali di

quali le Regioni hanno un potere esclusivo di autonomia tributaria, pur in assenza di un'apposita legge quadro statale di coordinamento della finanza pubblica, purché siano rispettati la Costituzione ed i principi costituzionali. Per le regioni a statuto speciale, invece, l'esercizio delle loro potestà normative in materia tributaria, deve unicamente conformarsi ed agire nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento tributario, sul presupposto che le modifiche apportate dalla riforma del titolo V della Costituzione non debbano e non possano contrarre la già riconosciuta autonomia delle Regioni a statuto speciale.

[522] Cfr. A. DAGNINO, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 324.

coordinamento della finanza pubblica; la seconda concerne l'istituzione di tributi regionali inerenti alle materie di competenza esclusiva o concorrente, il cui presupposto sia sempre connesso al territorio regionale.

Ed allora, a fronte di una potestà legislativa statale in campo tributario pressoché illimitata, l'analoga potestà regionale risulta ristretta ai soli tributi locali. Ulteriore fattore di restrizione si rinviene nel riferimento ai "principi fondamentali" in materia di coordinamento del sistema tributario: l'omessa definizione degli stessi si traduce in un impedimento per le Regioni, alle quali è precluso l'esercizio della potestà fiscale in assenza dei necessari criteri di coordinamento[523].

Allo stato dell'arte, dunque, la potestà legislativa in materia fiscale ambientale è di competenza statale e ciò in considerazione anche del dominio ad esso attribuito sugli esistenti tributi regionali e locali, istituiti con legge statale. Le Regioni non possono apportare modificazioni ai tributi regionali istituiti con legge statale, (come ad esempio l'Irap) se non nei limiti in cui ciò non sia espressamente consentito dalla stessa legge statale istitutiva del tributo.

38. Le potestà degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale

Come è stato già evidenziato l'art. 119[524] della Costituzione prevede che «*I Comuni, le Province, le Città metropolitane hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa*». Essi «*stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*».

Gli Enti locali, come è noto, non possiedono potestà legislativa[525], occorre, allora chiarire il significato dell'espressione "stabiliscono e applicano", riferita ai tributi propri. L'espressione, in assenza di una autonoma potestà normativa, non può che intendersi nel senso che gli Enti locali possono stabilire ed applicare tributi propri disciplinati con leggi delle Regioni. Non può, dunque, ritenersi che gli Enti locali

[523] Cfr. S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op.cit*., p.65.
[524] Per approfondimenti sul tema si rinvia a F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione,* Rass. Trib., 2002, p. 587.
[525] La competenza in materia di tributi locali, non essendo espressamente contemplata dall'art. 117, deve ritenersi attribuita alla competenza esclusiva delle Regioni ai sensi del comma 4 art. 117.

abbiano il potere di introdurre nuove forme di tributi. Invero, si può affermare che gli Enti locali non godono, né godranno in futuro, della potestà di istituire nuovi tributi in generale, né di tributi ambientali in senso stretto né tributi di scopo con funzione ambientale.

Gli enti locali possono semplicemente gestire tali forme impositive (quanto ad accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi e contenzioso) e possono, altresì, essere destinatari del gettito, soggetti attivi e titolari di potestà regolamentare; tuttavia, la disciplina normativa essenziale dovrà essere approvata con legge nazionale o con legge statale.

Ed invero, per quanto Province e Comuni, sebbene il nuovo art. 119 li annoveri tra gli enti territoriali dotati di autonomia finanziaria il principio di riserva di legge cristallizzato nell'art. 23 Cost. esclude l'estendibilità a tali soggetti di un'autonoma potestà normativa. Ne discende che la sola potestà di cui gli enti minori dispongono è quella regolamentare, in ragione della quale possono dettare, in parte, la disciplina applicabile a tutti i tributi statali e imposte proprie regionali. L'uso dello strumento fiscale rimane ad essi precluso dalla riserva di legge ex art. 23 Cost.

L'*iter* verso un pieno federalismo fiscale è ancora in corso ed incerta è la sua realizzazione. Appare interessante osservare che il disegno di un sistema fiscale regionale ecologico era stato ipotizzato in Italia a partire dagli anni 70'[526], inizialmente con specifico riferimento alla materia urbanistica[527], poi con attenzione sempre più crescente verso l'inquinamento e le problematiche ambientali in generale.

Negli anni '80, il processo si è accentuato e le esigenze di gestione del territorio, armonioso sviluppo delle città ed ambiente salubre hanno assunto un ruolo fondamentale nelle politiche locali e prioritario rispetto all'obiettivo di crescita economico-produttiva. Sono state così ipotizzate nuove forme di imposizione ecocompatibili.

[526] Cfr. M. MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, Milano 1985, p. 109 ss.
[527] Cfr. G. GERA, *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1979, p. 649 ss.

Il primo e più significativo intervento normativo che si colloca nell'ambito delle iniziative di riforma del sistema tributario italiano in senso federalista è la legge delega del 5 maggio 2009, n. 42 che si propone come obiettivo principale quello di dare piena attuazione all'art. 11 Cost. La legge 42/2009 prevede per le regioni e gli enti locali il graduale passaggio dall'attuale sistema di finanza derivata ad un'effettiva autonomia di entrata e di spesa e la graduale sostituzione, per tutti i livelli di governo, del criterio della spesa storica con il criterio del costo *standard*, per garantire la massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico da parte degli elettori. Viene ribadito (rispetto a quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 cost. ed alle interpretazioni della Corte costituzionale) che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire nuovi tributi regionali e locali e determinare variazioni di aliquote o agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possano applicare nell'esercizio della propria autonomia nell'ambito dei tributi propri. Attualmente, a seguito dell'emanazione della legge delega n. 42, in materia di tributi propri derivati, le Regioni possono dunque modificare le aliquote o introdurre detrazioni esenzioni e deduzioni nei limiti espressamente fissati dalla legislazione statale e della normativa comunitaria.

Il sistema delineato dalla legge delega n. 42 è piuttosto prudente nell'individuazione degli spazi da assegnare ai tributi delle regioni, soprattutto di quelle a statuto ordinario, alle quali spetta unicamente la facoltà di statuire agevolazioni ed esenzioni, detrazioni e deduzioni, in materia di tributi propri derivati, nei limiti tassativamente posti dalla legge statale e la facoltà di istituire tributi propri aventi ad oggetto presupposti non disciplinati con legge statale e caratterizzati dalla tendenziale corrispondenza fra prelievo e beneficio arrecato, quindi strutturati secondo lo schema tipico della tassa o del tributo di scopo. Sono dunque possibili agevolazioni ed incentivi fiscali collegati alla tutela dell'ambiente e/o paesaggio, sia su tributi "propri" a vocazione ambientale istituiti con legge regionale, sia su tributi derivati, entro i limiti posti per questi ultimi dalla legge statale.

L'attuale quadro legislativo di riferimento pota ad escludere, in linea di massima, la possibilità di istituire tributi propri regionali o locali legati in maniera esclusiva alla materia ambiente, in quanto la competenza è esclusiva dello Stato. V'è, tuttavia, una possibilità di poter istituire tributi riferibili ad altre materie di competenza concorrente Stato-Regioni o di esclusiva competenza regionale, che abbiano, al contempo, un lato collegamento all'ambiente.

In definitiva, dal punto di vista della legislazione nazionale, ad oggi, vero è che l'autonomia impositiva è ferma ai tributi propri (nazionali), mancando un effettivo decentramento finanziario, ma sono in atto alcune prospettive di riforme. Recentemente, è stato presentato alle Camere un disegno di legge[528], sul pluralismo differenziato, che potrebbe dar aprire le porte all'introduzione di tributi ambientali regionali proprio.

39. La fiscalità ambientale nel federalismo fiscale

Dal connubio della materia fiscale con quella ambientale risulta un quadro di competenza delineato secondo la regola della competenza esclusiva dello Stato, affiancata da una competenza residuale, e fortemente circoscritta, delle regioni. Le politiche ambientali hanno, infatti, una chiara connotazione multilivello, le analisi condotte sui tributi ambientali sono prevalentemente concentrate sul governo nazionale, mentre la dimensione locale è spesso poco valorizzata[529].

Si tratta, tuttavia, di un limite su cui è bene porre l'attenzione, perché diversi tributi ambientali presentano importanti elementi di collegamento con il territorio e con la teoria del federalismo fiscale, potendo, altresì, divenire una concreta opportunità da considerare in una futura agenda della riforma della finanza multilivello.

In dottrina, già diversi autori[530] hanno individuato nei tributi regionali forme fortemente idonee ad includere nel proprio presupposto caratteristiche del territorio e

[528] Si fa riferimento al disegno di legge presentato dal Ministro per gli affari regionali e le autonomie, comunicato alla presidenza il 23 marzo 2023 *Disposizioni per l'attuazione dell'autonomia differenziata delle Regioni a statuto ordinario ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione* Disegno di legge collegato alla manovra di finanza pubblica, ai sensi dell'articolo 126-bis del Regolamento.
[529] A. ZATTI, *La fiscalità ambientale multilivello: sviluppi e incongruenze nel caso delle regioni italiane,* Riv. dir. fin. sc. fin., 2023, p.170.
[530] Tra i tanti, cfr. R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente,* cit., pp. 449-514; P. SELICATO, *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, Riv. dir. trib.

del contesto sociale, che tengano conto delle diverse peculiarità e delle specifiche vocazioni delle realtà locali in essi rappresentate (ad esempio agricola, turistica o ambientale).

I tributi ambientali locali, infatti, potrebbero acquisite un duplice ruolo. In primo luogo, sarebbero capaci di garantire risorse aggiuntive per funzioni, spese e interventi compensativi concentrati del territorio, favorendo un collegamento con i benefici ottenuto e i costi generati. In secondo luogo, potrebbero generare entrate che possono essere utilizzate per ridurre altre forme tradizionali di entrate, in una logica di riforma fiscale verde su base locale.

La competenza esclusiva dello Stato in materia ambientale, con esclusione delle Regioni (o meglio, attribuendo loro un ruolo limitato) rappresenta, dunque, il vero limite dell'efficacia delle politiche ambientali, specie per ciò che riguarda la possibilità dell'istituzione di tributi ambientali a livello territoriale.

Le tematiche e le istanze ambientali si prestano ad essere fortemente rappresentate negli schemi di fiscalità regionale, perché, sebbene involvano problemi di rilevanza ed interesse nazionale e sovranazionale, trovano poi riscontro concreto ed effettivo prevalentemente a livello locale, perché l'ambiente ha una dimensione strettamente legata al territorio; evidentemente ogni territorio ha delle peculiarità diverse, dei problemi diversi e anche un'esposizione ad eventi ambientali indipendenti.

A fronte di tali considerazioni appare opportuno approfondire il tema della possibile "regionalizzazione" o "localizzazione" della fiscalità ambientale.

Ampia dottrina si sta schierando a favore di un ampliamento della potestà fiscale ambientale degli enti locali: la titolarità ad istituire e applicare imposte

inter., 2004, p.210; M. AULENTA, *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti territoriali*, Riv. dir. fin. Sc. fin., 2017, p. 267; A. ZATTI, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari,* Riv. dir. fin. sc. fin, 2011, p.37; ID. T*assazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Riv. dir. fin. sc. fin, 2012, pp.352-409; ID. *La fiscalità ambientale multilivello: sviluppi e incongruenze nel caso delle regioni italiane*, Riv. dir. fin. sc. fin, 2023, pp.159- 209.

implementerebbe le entrate, sicché sarebbe più agevole realizzare l'autonomia finanziaria proclamata all'art. 119 Cost.

Per tali ragioni risulta interessante prendere atto di quelle che potrebbero essere le nuove prospettive ed auspicabili linee evolutive del sistema tributario.

In via preliminare è importante evidenziare che uno degli obiettivi della transizione ecologica è la coesione sociale dell'ambiente, mediante l'annullamento del divario territoriale**.**

L'ambiente, infatti, presenta sicuramente una dimensione europea e nazionale, è evidente che l'imposizione ambientale ha ad oggetto fenomeni di carattere "globale", dagli effetti non circoscrivibili nel tempo e nello spazio (come le emissioni inquinanti dei prodotti energetici), per questo a lungo si è ritenuto preferibile che l'intervento sia riservato in via esclusiva allo Stato; tuttavia, non bisogna trascurare la componente territoriale dell'inquinamento. ciò accade tutte le volte in cui l'evento dannoso ha una portata più ridotta, perché circoscritta ai confini di un ente territoriale (si pensi alle emissioni sonore degli aeromobili); in questo caso la gestione più efficiente del fenomeno è la gestione a livello territoriale, cioè a livello più prossimo con la comunità coinvolta dal fenomeno di inquinamento. Esempio emblematico è la TARI, ove lo smaltimento dei rifiuti avviene a livello locale, e la relativa competenza è comunale.

La "territorialità" del bene ambiente giustificherebbe l'opportunità che gli enti territoriali più vicini alla collettività possano introdurre degli appositi tributi ambientali sulla base delle esigenze e necessità che quella determina collettività risconta in quel determinato territorio. A riprova dell'opportunità di attribuire competenze legislative alle regioni, in un'ottica di federalismo fiscale, si può rammentare che l'autonomia finanziaria incentiva una responsabilizzazione degli enti territoriali, in questo senso il controllo che la popolazione locale eserciterebbe sulla destinazione del gettito delle imposte locali per un verso accresce meccanismi di trasparenza nei rapporti tra cittadini ed ente pubblico, per altro verso incentiva l'adempimento fiscale[531].

[531] In questo senso si veda: S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale,* Riv. dir. fin. Sc. fin., 2009, p. 583.

Come si diceva però la strada verso il riconoscimento di una potestà legislativa regionale in materia di fiscalità ambientale è ancora lontana. La mancanza dei principi di coordinamento, oltre ad ostacolare l'esercizio di un'autonomia riconosciuta espressamente dalla Costituzione, preclude l'applicazione del tributo come strumento economico di tutela e di promozione del patrimonio nazionale. Le regioni, infatti, non possono istituire tributi ambientali in senso stretto, né gli è consentito introdurre tributi di scopo con funzione ambientale, e neanche tributi ambientali a carattere commutativo (tasse ambientali). L'unico, residuale, ambito di competenza riconosciuto alle Regioni concerne l'istituzione delle agevolazioni fiscali con funzione ambientale, seppur nei limiti degli spazi consentiti dalla legge statale istitutiva del tributo regionale sul quale le disposizioni incidono[532].

In definitiva sarebbe auspicabile che in tema di fiscalità ambientale prevalga una interpretazione flessibile e non eccessivamente rigida, che partendo proprio dalla trasversalità del valore ambiente, valorizzi il ruolo che gli strumenti tributari possono giocare per la sua tutela, anche e soprattutto in una prospettiva multilivello.

È possibile procedere ad una sintetica ricognizione dei principali prelievi legati all'ambiente che operano a livello regionale e locale.

40. Imposta di soggiorno

Una primissima applicazione in tal senso è rappresentata dall'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che ha previsto la possibilità per i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, di istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità e in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e

[532] Così A. DAGNINO, *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale,* Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 329.

recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Sebbene, apparentemente, non sembri rientrare nel novero dei tributi ambientali, la più recente dottrina[533] ha ricondotto questo prelievo entro i confini della tassazione ambientale, evidenziando che l'imposta è anche frutto di un maggior sfruttamento del bene ambientale che può essere considerato presupposto per una maggiore contribuzione alle spese pubbliche. Sicché «*la natura di tributo ambientale dell'imposta di soggiorno deriva dalla destinazione del gettito diretta a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali, nonché dei relativi servizi pubblici locali*[534]».

Si tratta di un tributo di scopo collegato ad una particolare tipo di consumo turistico, che può comportare, ed anzi comporta nella maggior parte dei casi, anche uno sfruttamento del bene ambiente, per cui, appare corretto l'inquadramento nella categoria dei tributi ambientali in senso funzionale.

41. Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili

Ulteriore esempio è l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (c.d. IRESA). L'IRESA è stata introdotta con l'art. 90 della L. 21 novembre 2000, n. 342, con cui si è previsto, a decorrere dall'anno 2001, un'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili. Nella previsione della L. n. 342/2000, il tributo è destinato ad applicarsi in tutte le Regioni e le Province autonome. L'imposta, di fatto, non ha ricevuto una concreta applicazione fino al 2013 a causa della mancanza delle disposizioni attuative che dovevano essere adottate attraverso un decreto ministeriale.

Trattasi di un prelievo a prevalente funzione ambientale visto che si applica ad ogni decollo e atterraggio, differenziando la somma dovrà in base al peso e alla classe

[533] Sulla riconducibilità della tassa di soggiorno nell'ambito della tassazione ambientale cfr. A. GUIDARA, *Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti*, Riv. dir. trib., 2023, p. 620; e anche D. MENDOLA, *Note sull'imposta di soggiorno, nel quadro dei tributi ambientali, tra presupposto impositivo astrattamente economico e novellata responsabilità del gestore della struttura ricettizia*, Riv. tel. dir. trib. 2023.
[534] Cfr. TAR BRESCIA, sez. 1 sentenza 6 ottobre 2021 n. 842.

acustica degli aeromobili civili. La ripartizione del gettito dell'imposta viene effettuata al proprio interno da ciascuna Regione sulla base dei programmi di risanamento e di disinquinamento acustico presentati dai Comuni dell'intorno aeroportuale ed elaborati sui dati rilevati dai sistemi di monitoraggio acustico realizzati in conformità al decreto del Ministro dell'ambiente del 20 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 225 del 24 settembre 1999[535].

Il suo gettito è finalizzato prioritariamente (pertanto, non esclusivamente) al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico, alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico, nonché all'erogazione di sovvenzioni ed indennizzi alle popolazioni residenti nelle zone limitrofe agli aeroporti, le quali subiscono danni per l'elevato tasso di rumorosità[536].

Il presupposto del tributo, dovuto ad ogni Regione o Provincia autonoma, è costituito dal decollo e dall'atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili. Soggetto passivo dell'imposta è l'esercente l'aeromobile civile, il relativo versamento deve essere effettuato entro il quinto giorno del mese successivo, in ragione del numero complessivo dei decolli e degli atterraggi effettuati nel trimestre precedente. L'ammontare dell'imposta dipende dalle caratteristiche dei singoli aeromobili civili in relazione ai rispettivi livelli di emissioni sonore.

Quanto alla sua qualificazione giuridica l'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (detta, anche, IRESA) presenta le caratteristiche di un tributo ambientale in senso proprio, ed appare conforme al principio comunitario "chi inquina paga", l'obiettivo della tassazione è stimolare le industrie aerospaziali a far uso di tecnologie ecocompatibili, disincentivando l'impiego di aerei rumorosi.

---

[535] Alle Regioni ed alle Province autonome sono altresì conferiti i poteri di variazione degli importi dell'imposta, sia per adeguarla alle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo, sia in relazione alla densità abitativa delle zone limitrofe all'aeroporto. In particolare, si prevede la possibilità per le singole Regioni di stabilire maggiorazioni sino al 15% per decolli e atterraggi nelle ore di punta e fino al 10% in relazione alla densità abitativa del territorio.

[536] Cfr. F. CIMINO, *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 342, in nota l'Autore ricorda che la popolazione residente nelle aree aeroportuali subisce gli effetti della cd. *"sindrome da rumore"* che provoca disturbi al sistema neurovegetativo come restrizione dei capillari e danni all'udito.

La riconducibilità nel novero dei tributi ambientali si desume sia dal parziale vincolo del gettito (per la realizzazione di opere di disinquinamento acustico e per il risarcimento dei soggetti danneggiati); sia dallo stesso presupposto, costituito dalla produzione di un agente inquinante, ossia l'emissione sonora), ma anche dalla circostanza che il prelievo aumenta in ragione della crescita dell'impatto negativo sull'ambiente[537].

La natura di tributo ambientale è stata recentemente messa in discussione da una recente sentenza della Corte di cassazione del 25 novembre 2022, n. 34729[538]. Ed invero, sulla natura giuridica dell'IRESA si era generato un contrasto dottrinale, una parte della dottrina ritiene che l'IRESA sia classificabile come tributo in senso stretto, poiché individuano nella produzione dell'emissione sonora il presupposto impositivo[539]; un'altra parte della dottrina, al contrario, collocava L'IRESA nell'ambito dei tributi di scopo con funzione indennitaria, in quanto la finalità ambientale rappresentava un presupposto esterno al tributo[540].

La Corte di cassazione[541] , sembra accogliere la tesi secondo cui l'IRESA rappresenti un tributo con finalità ambientale, si legge infatti che: «*l'imposta in questione sia connotata sì da un vincolo di scopo, ma in senso improprio, poiché ricondotto ad una funzione meramente indennitaria (nella quota del 10% del gettito) delle popolazioni abitanti nei territori aeroportuali interessati dal rumore nelle fasi di decollo e atterraggio*» (…) «*L'IRESA non rientra tra i tributi con finalità ambientali, ma con finalità in cui la tutela dell'ambiente è esterna ad essa ed opera sul piano extrafiscale*».

---

[537] A queste conclusioni era già giunto F. CIMINO, *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, Riv. dir. trib. inter., 2004, p. 344.
[538] Per approfondimenti dottrinali si rimanda a D. VARANI, *L'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili come tributo ambientale parzialmente di scopo,* Riv. dir. trib., 2023, p.1501.
[539] Tra i tanti, cfr. P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali,* in AA.VV., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale,* P. RUSSO (a cura di), Milano, 2002, p. 331; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni e europei,* p. 247; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali* p. 1651; F. BATISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano,* in Riv. dir. trib., 2008, p. 1094.
[540] Cfr. S. MENCARELLI, *Tassazione ambientale e inquinamento acustico aeroportuale*, Riv. dir. trib., 2017, p. 318.
[541] Cfr. Corte Cass. civ., sez. trib., 25 novembre 2022, n. 34729.

Pertanto, secondo l'ultima ricostruzione offerta dalla dottrina il presupposto dell'IRESA non è costituito dall'unità inquinante, per cui l'IRESA dovrebbe essere classificata come "tributo ambientale parzialmente di scopo"[542] nel quale la funzione di tutela ambientale si manifesta in virtù della destinazione del gettito (che è prevalentemente indirizzato alla realizzazione di opere di risanamento ambientale).

Dal punto di vista dell'articolazione multilivello, sull'IRESA possono farsi interessanti considerazioni. Invero, il d.lgs. 68/2011 era intervenuto per trasformare il tributo in esame in tributo proprio delle Regioni, con conseguenziale possibilità delle stesse di poter disciplinare il prelievo con piena discrezionalità (e senza dover attendere i decreti attuativi). Tale libertà d'azione venne ben presto limitata da una nuova legge statale[543] che fissò un limite massimo alle aliquote adottabili, rivendicando, così, la propria competenza in materia. Sul punto intervenne anche la Corte costituzionale[544] sancendo la prevalenza della legge statale su quella regionale, con la conseguenziale possibilità del legislatore statale di definire criteri uniformi per il calcolo dell'imposta, specie in relazione all'esigenza di uniformare il settore della concorrenza – evitando, cioè, di generare pratiche distorsive sul piano concorrenziale – e preservare l'attrattività del sistema aeroportuale. In questa sede, infatti, la definizione con legge dello Stato di criteri uniformi per il calcolo dell'imposta era stata indicata come necessaria al superamento delle problematiche concorrenziali derivanti dalle difformità tra le discipline regionali dell'imposta. La Corte, già in quell'occasione, rileva che l'imposta in esame, originariamente finalizzata a promuovere il disinquinamento acustico in relazione al traffico aereo, ha mantenuto uno scopo specifico, il quale tuttora comprende finalità attinenti alla tutela dell'ambiente (art. 117, secondo comma, lettera s), Cost.). Lo dimostra la previsione della destinazione prioritaria del gettito al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti (…) dell'intorno aeroportuale» (art. 90, comma 1, della legge n. 342 del 2000). A fronte di queste considerazioni la Corte giunge alla

[542] In verità, la dottrina è fortemente critica sulla riconducibilità nei termini effettuati dalla Corte di cassazione nell'ultima sentenza.
[543] Trattasi dell'articolo 13 comma 15 bis del D.L. 21 dicembre 2013 n. 145, convertito, con modificazioni, dall'art.1 comma 1 della L. 21 febbraio 2014 n. 9.
[544] Con la sentenza del 13 febbraio 2015 n. 13.

conclusione che: «*l'intersezione delle molteplici finalità della disposizione impugnata, tutte rientranti nella competenza legislativa statale, sorregge la legittimità dell'intervento normativo in esame e conduce alla declaratoria di infondatezza delle censure*».

42. Tributo speciale per il deposito in discarica

Nell'ambito dei tributi regionali a connotazione ambientale si può citare il tributo speciale per il deposito in discarica[545] (c.d. ecotassa), disciplinato ai commi dal 24 al 41 dell'articolo 3 della L. del 28 dicembre 1995, n. 549 ed è operativa dal 1° gennaio 1996.

Si tratta di un tributo regionale[546] con finalità incentivante che tende a riequilibrare le diseconomie esterne gravanti sulla collettività.

Esso si configura come un tributo ambientale in senso proprio[547], per la dichiarata finalità di favorire la minore produzione di rifiuti ed il recupero della materia prima e dell'energia in essi contenute.

Il tributo in esame persegue una dichiarata finalità ambientale, consistente nel penalizzare lo smaltimento dei rifiuti solidi in discarica e negli impianti di incenerimento senza recupero energetico.

Presupposto del tributo è il conferimento in discarica dei rifiuti solidi e il soggetto passivo è il gestore dell'attività economica d'impresa di stoccaggio dei rifiuti, che ha l'obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento dei rifiuti e si configura contrattualmente come il committente del servizio. Inoltre, con la specifica

---

[545] Cfr. sul tributo speciale, in dottrina tra i tanti, si veda: M. BASILE - C. SCIANCALEPORE, *Profili applicativi del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi*, in Ambiente &Sviluppo, 2010, p. 886 ss.; F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, Padova, 1999; O. ESPOSITO DE FALCO, *Il tributo regionale per il deposito in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea (nota a Corte di Giustizia UE, sez. II, causa C-172/08/2010)*, Riv. Dir. trib., 2011.

[546] Il cui gettito è attribuito per il 90% alle regioni, con vincolo di destinazione del 20% ad un apposito fondo vincolato e del 10% alle province. Il rimanente 70% residuo permette alle regioni di finanziare il bilancio regionale per diverse necessità, con l'indiretto duplice vantaggio di evitare ulteriori tipologie di imposizione a finalità generale e di spostare il peso fiscale sulle fattispecie di tutela ambientale.

[547] Per una più attenta disamina di rinvia al capitolo III, sezione III, paragrafo 19.

finalità di impedire lo smaltimento in discariche abusive il legislatore ha previsto un articolato sistema preventivo e repressivo di tale fenomeno, che fa leva sull'estensione del presupposto soggettivo anche agli operatori abusivi e sull'applicazione di numerose misure di carattere sanzionatorio, fra cui anche l'obbligo di ripristino delle condizioni del luogo violate con la condotta illecita. La base imponibile è rapportata alla qualità e quantità dei rifiuti conferiti e le aliquote sono differenziate in ragione del diverso impatto ambientale dei rifiuti[548].

Il tributo in questione viene essere qualificato come un tributo regionale "proprio" sia perché è istituito con legge regionale, ma anche in considerazione della particolare destinazione di una considerevole quota del relativo gettito (nella misura del 20%, confluisce in un apposito fondo vincolato all'esercizio delle funzioni e delle competenze demandate in via esclusiva alle regioni). Le regioni sono altresì tenute a disciplinare con propria legge, l'accertamento, la riscossione ed i rimborsi. Le Regioni hanno anche la possibilità di definire le aliquote all'interno di un campo di variazione statale predeterminato dalla legge nazionale[549].

Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, si configura evidentemente come un tributo con finalità ambientale (esterna al presupposto e consistente nella promozione di condotte di smaltimento dei rifiuti orientate verso il riciclaggio e la raccolta differenziata), accentuata dalla previsione di disposizioni di favore nei confronti dei soggetti che riducano la quantità e la capacità inquinante dei rifiuti.

Anche questo tributo è stato di recente posto all'attenzione della giurisprudenza, in particolare quella costituzionale, che con sentenza n. 82 del 30 aprile 2021 ha dato importanti delucidazioni in materia di fiscalità c.d. decentrata. La Corte, in particolare, afferma che alle Regioni non è preclusa né la possibilità di intervenire entro i limiti di

[548] Spetta alle regioni, entro il 31 luglio di ogni anno, stabilire, con propria legge, l'ammontare dell'imposta e le modalità di versamento e di presentazione della dichiarazione.

[549] Sul punto si veda Corte Cost. ordinanza dell'8 febbraio 2008 n.24 ove la Corte precisa che: «*la legge statale consente che la legge regionale possa diversificare le categorie di rifiuti, con prelievi fiscali differenziati, ma alla sola condizione che tali categorie regionali siano tutte riconducibili alle categorie statali e che i prelievi fiscali per esse fissati rientrino nei limiti minimi e massimi stabiliti per le corrispondenti categorie statali*».

manovrabilità alle stesse accordati dai tributi erariali ambientali, né quella di istituire, in virtù dei principi di coordinamento, tributi propri autonomi in relazione a fenomeni in cui l'effetto inquinante è limitato al proprio territorio. Ad avviso della Corte, dunque, è possibile sviluppare una differenziazione connessa al perimetro operativo dell'autonomia impositiva regionale, ma quest'ultima non può degenerare in un'ulteriore differenziazione unicamente in relazione al transito di un bene attraverso il confine regionale, altrimenti ciò configurerebbe un uso distorto dell'autonomia impositiva. In altre parole, la Corte Costituzionale chiarisce che l'esercizio dell'autonomia finanziaria regionale consistente nel differenziare l'entità del tributo speciale per il deposito in discarica di quella speciale merce (o prodotto) a rilevanza ambientale costituita dai rifiuti non è sufficiente di per sé a garantire la legittimità costituzionale di una differenziazione del prelievo a seconda della provenienza regionale o extraregionale del rifiuto da smaltire, neppure se tale entità sia stata fissata nel rispetto dei limiti di manovrabilità quantitativa consentita dalla normativa statale di cui all'art. 3, comma 29, L. n. 549/1995.

Quanto ai riflessi ambientali, dalla pronuncia della Corte si evince che l'aspetto fiscale si pone quale strumento utile per il conseguimento dell'obiettivo della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, di cui un corretto ciclo di programmazione e gestione del trattamento e smaltimento dei rifiuti è funzionalmente correlato, ma affinché ciò sia possibile è necessario che le scelte impositive operate dai livelli inferiori di governo siano armoniche con il quadro statale che fa da sfondo, di modo che vi sia l'effettività della tutela dei valori costituzionali uniforme nell'intero territorio nazionale e, al contempo, della potestà esclusiva dello Stato in materia di sistema tributario, come prevede l'art. 117, comma 2, lett. e) della Costituzione[550].

[550] Per approfondimenti si rinvia a S. BORTOLINI, *Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale,* Riv. tel. dir. trib., 2022.

CAPITOLO III

LA TASSA SUI RIFIUTI: "CHI INQUINA PAGA" E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SEZIONE I

ECONOMIA CIRCOLARE E NOZIONE DI RIFIUTO

1. Premessa

L'evoluzione delle politiche fiscali ha sempre rispecchiato le trasformazioni economiche e sociali delle società. Nel contesto attuale, segnato da una crescente consapevolezza delle problematiche ambientali e dalla necessità di promuovere uno sviluppo sostenibile, il passaggio da una fiscalità lineare a una fiscalità circolare rappresenta una svolta cruciale.

La fiscalità circolare è una conseguenza logica dell'adozione del nuovo modello economico noto come "economia circolare". Quest'ultima è strettamente collegata alle principali priorità dell'Unione Europea, quali la crescita economica, l'occupazione, la tutela dell'ambiente, i cambiamenti climatici, la gestione dell'energia e l'innovazione industriale.

Questa sezione è dedicata all'analisi di principi, implicazioni e potenzialità di una fiscalità che non si limita più a tassare i redditi e i consumi in modo tradizionale, ma che "incentiva" la riduzione degli sprechi, il riciclo e la rigenerazione delle risorse. La transizione verso un sistema fiscale circolare non solo risponde alle esigenze di tutela ambientale, ma mira anche a stimolare l'innovazione e a creare nuove opportunità, anche economiche.

In questa sezione verranno esaminati i fondamenti teorici della fiscalità circolare, le esperienze normative di vari paesi e le sfide che si pongono per la sua implementazione efficace.

Infine, verrà esaminato il concetto giuridico di "rifiuto" e le sue implicazioni riguardo alla tassa sui rifiuti, che a completamento sarà oggetto di approfondimento nella sezione successiva. In particolare, si vuole verificare se e come la gestione dei rifiuti possano essere integrati in un sistema di fiscalità circolare. E in più, si vuole verificare se e come il diritto tributario possa essere ripensato per supportare

un'economia che rigenera continuamente le risorse, riducendo l'impatto ambientale e favorendo la sostenibilità a lungo termine.

2. L'economia circolare e gestione dei rifiuti

L'impegno delle istituzioni europee di cui si è detto è stato rivolto soprattutto al tema della gestione dei rifiuti. È stato osservato[551] che, già prima che l'ambiente diventasse una componente essenziale delle politiche europee, le istituzioni europee si preoccupavano della questione dei rifiuti[552]. L'Europa, infatti, riconobbe fin da subito il problema della gestione dei rifiuti, e il settore apparve immediatamente in forte evoluzione. La Commissione europea ha adattato progressivamente la sua politica sui rifiuti ai numerosi cambiamenti e necessità del settore. Inizialmente, l'obiettivo principale era quello di attribuire ai produttori o detentori dei rifiuti il costo dello smaltimento. Tuttavia, nel tempo, si è compresa l'importanza intrinseca dei rifiuti stessi[553], portando alla necessità di sviluppare una gestione più sofisticata che favorisce la conservazione e il riutilizzo dei materiali.

Nel 2014 la Commissione è intervenuta con una Comunicazione intitolata *"Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a rifiuti zero"*, a cui ha fatto seguito, nell'anno successivo, un Piano d'azione che sintetizza il quadro degli interventi necessari per raggiungere l'obiettivo in oggetto. L'Unione inaugura in tal modo la nuova era della "*end of waste*"[554] (fine dei rifiuti), sulla base della quale vengono eliminati i prodotti di scarto e le materie prime dovranno essere costantemente riutilizzate. In attuazione del pacchetto sull'economia circolare sono state emanate diverse circolari e

[551] Sul punto, tra gli studiosi della materia, un significativo contributivo è stato dato da M. MELI: si veda, ad esempio, M. MELI, *Oltre il principio del chi inquina paga: verso un'economia circolare*, Riv. crit. dir. priv., 2017, pp. 63-80.
[552] Basti pensare che il primo programma d'azione in materia ambientale è datato 1973 (anno in cui venne elaborato il principio del chi inquina paga) e, solo due anni dopo, il 3 marzo 1975 venne emanata da parte della Commissione un'importante Raccomandazione concernente l'imputazione dei costi e l'intervento dei pubblici poteri in materia ambientale, che ribadiva l'importanza e il significato di tale principio. In applicazione di tale regolamento (e del principio del chi inquina paga) le prime direttive adottate (sempre a partire dal 1975) hanno riguardato proprio la materia dei rifiuti.
[553] Sul punto si rinvia al successivo paragrafo.
[554] In questo senso si esprime M. MELI, *Oltre il principio del chi inquina paga: verso un'economia circolare*, cit., p. 64, che definisce questo intervento come una vera e propria "svolta epocale".

piani d'azione[555] con cui la Commissione europea ha assunto un formale impegno sul tema dei rifiuti[556].

L'obiettivo che si mira a conseguire è duplice: da una parte incentivare la crescita economica, la competitività delle imprese e la creazione di nuovi posti di lavoro; dall'altra, prevenire danni irreversibili al clima, alla biodiversità e all'inquinamento di aria, suolo e acqua, derivanti da un consumo delle risorse che supera la capacità del pianeta di rigenerarle.

In un sistema di economia circolare il cerchio si chiude quindi con una gestione efficiente dei rifiuti[557]. I rifiuti, in tale contesto, rappresentano veri e propri beni giuridici in senso stretto[558].

3. Dalla fiscalità lineale alla fiscalità circolare

La dimensione promozionale del fisco – già menzionata nel corso dell'elaborato[559] – comporta, tra le varie ripercussioni, il superamento del modello di "fiscalità lineare"[560], indifferente rispetto alle dinamiche della spesa e sensibile solo a

[555] Il piano d'azione individua le misure chiave e aree specifiche di intervento tra cui: la progettazione ecologica, lo sviluppo dei mercati delle materie prime secondarie, l'adozione di modelli di consumo più sostenibili, la gestione dei rifiuti. Contestualmente all'adozione della comunicazione COM (2015) 614/2 contenente il Piano per l'economia circolare, sono state presentate quattro proposte di modifica di sei direttive che ricadono nell'ambito del pacchetto di misure sulla economia circolare. Le direttive oggetto di modifica sono la direttiva 2008/98 EC (direttiva quadro rifiuti); la direttiva 94/62 EC (imballaggi e rifiuti di imballaggio); la direttiva 1999/31 EC (discariche di rifiuti); il gruppo di direttive 2003/53 EC sui veicoli fuori uso, 2006/66 EC, relativa a pile e accumulatori e ai rifiuti di pile e accumulatori, 2012/19 EC sui rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche. Inoltre, la Commissione ha presentato nel marzo 2016 un regolamento per agevolare l'accesso al mercato per i concimi organici ricavati dai rifiuti ed è prevista per il 2017 la presentazione di una proposta per definire i requisiti minimi di qualità relativi al riutilizzo delle acque.

[556] In conseguenza di ciò, sono state avanzate proposte volte a promuovere il riciclo e la modifica dei processi di trattamento e produzione dei rifiuti ed è stato espressamente stabilito la necessità di eliminare il collocamento di plastiche nelle discariche e valorizzare il riutilizzo di tali materie. Si vuole che i rifiuti organici vengano convertiti in materie prime e che questi siano impiegati per fabbricare prodotti diversi riducendo contestualmente il consumo energetico e i danni ambientali.

[557] Il loro concreto riutilizzo dipenderà dalla natura dei rifiuti stessi. Ad esempio, qualora la materia prima contenga degli ingredienti biologici (nutrienti), essi possono restituiti in sicurezza alla biosfera; oppure se presentano dei materiali durevoli (come metalli, materie plastiche), essi possono essere trasformati e riutilizzati. Diversamente per le materie non rinnovabili, in questo caso l'unica alternativa è disincentivarne l'uso. In questa prospettiva lo strumento fiscale assume un'importanza centrale.

[558] Così M. MELI, *op.cit.*, p. 77.

[559] Si rimanda al capitolo I, sezione II ma anche capitolo II, sezione II.

[560] L'economia lineare è un modello economico tradizionale fondato sul principio "prendi, produci, usa e getta". In questo sistema, le risorse naturali vengono estratte dall'ambiente, trasformate in prodotti

quelle del prelievo e del gettito, a favore di un sistema di fiscalità circolare. Quest'ultimo, tassando lo scarto e favorendo il riuso e il riciclo, limita la spesa pubblica improduttiva e clientelare, promuovendo uno sviluppo sostenibile che non distrugge la ricchezza.

A partire dalla rivoluzione industriale lo sviluppo delle economie europee è avvenuto all'insegna del prendi, produci, usa e getta, secondo un modello di crescita lineare fondato sul presupposto che le risorse sono abbondanti, disponibili, accessibili ed eliminabili a basso costo; ciò ha determinato un consumo intensivo delle risorse e una scarsa attenzione per il riuso e il riciclo. Questo modello, negli ultimi anni, ha dimostrato sempre più i suoi limiti in termini di sostenibilità ambientale ed economica. La presa di consapevolezza di tali limiti, a causa delle inefficienze e diseconomie causate, ha spinto verso la ricerca di modelli alternativi: così è stato elaborato un modello economico che mira a chiudere il ciclo delle risorse attraverso il riuso, il riciclo e la rigenerazione[561].

attraverso processi industriali, utilizzate dai consumatori e infine scartate come rifiuti senza considerare il loro possibile riutilizzo o riciclo. Questo approccio, caratterizzato da un percorso unidirezionale, comporta un elevato consumo di risorse naturali e genera grandi quantità di rifiuti e inquinamento. Nell'economia lineare le materie prime, una volta distribuiti ai consumatori, vengono utilizzati fino alla fine del loro ciclo di vita utile. Una volta che le materie prime si esauriscono o diventano obsolete, queste vengono scartate e smaltite come rifiuti, finendo in discariche o incenerite, contribuendo, così, all'accumulo di rifiuti e all'inquinamento. Nel corso degli anni si è notato che l'utilizzo del modello economico "lineare" espone a problematiche significative. Tra le tante, si pensi, ad esempio, al fatto che l'estrazione continua di risorse naturali può portare all'esaurimento delle stesse e provocare un danno irreversibile all'ecosistema. Ma ancora, i processi di estrazione, produzione e smaltimento sono spesso altamente inquinanti e contribuiscono significativamente alle emissioni di gas serra, accelerando il cambiamento climatico. Inoltre, molti materiali preziosi finiscono in discarica, rappresentando una perdita economica e un'opportunità mancata di recupero e riciclo. Un altro aspetto problematico è l'obsolescenza programmata, dove i prodotti sono progettati per avere una vita utile limitata, incoraggiando i consumatori a comprare nuovi prodotti e aumentando ulteriormente la quantità di rifiuti.

[561] Sulla nozione di economia circolare, si veda, a titolo esemplificativo: A. F. URICCHIO*, Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare,* Riv. dir. trib. inter., 2022, p. 19. L'economia circolare esprime un sistema nel quale tutte le attività sono organizzate in modo che gli scarti di qualcuno diventino risorse per qualcun altro a differenza dell'economia lineare, muovendo dall'assunto che tutti i flussi di beni non hanno fine: mentre quelli biologici, in grado di essere reintegrati nella biosfera, e quelli tecnici sono destinati ad essere valorizzati senza entrare nella biosfera, potendo essere trasformati senza fine.

L'approdo verso il modello dell'economia circolare è stato, poi, fortemente voluto dalle istituzioni europee[562].

Con il termine economia circolare ci si riferisce ad un modello di produzione e consumo che implica condivisione, prestito, riutilizzo, riparazione, ricondizionamento e riciclo dei materiali e prodotti esistenti. In questo modo si estende il ciclo di vita dei prodotti, contribuendo a ridurre i rifiuti al minimo. Una volta che il prodotto ha terminato la sua funzione, i materiali di cui è composto vengono infatti reintrodotti, laddove possibile nell'economia, mediante tecniche di riciclo. Così si possono continuamente riutilizzare all'interno del ciclo produttivo generando ulteriore valore.

Il passaggio da un'economia lineare ad una circolare richiede cambiamenti delle catene di valore: dalla progettazione dei prodotti ai modelli di mercato e di impresa, dai metodi di trasformazione dei rifiuti in risorse alle modalità di consumo. Ciò implica un vero e proprio cambiamento sistemico, non solo sul piano della tecnologia, ma anche dell'organizzazione, della società, dei metodi di finanziamento e delle politiche[563].

L'approdo verso un modello di sviluppo circolare necessita un impegno (anche) del legislatore tributario, chiamato a sostenere tale cambiamento attraverso la

[562] In tal senso si è espressa la Commissione europea con la Comunicazione al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, dal titolo "*Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti"* firmata a Bruxelles il 20/9/2014. Nella Comunicazione si legge: «*La transizione verso un'economia più circolare è al centro dell'agenda per l'efficienza delle risorse stabilita nell'ambito della strategia Europa 2020 per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva. Utilizzare le risorse in modo più efficiente e garantire la continuità di tale efficienza non solo è possibile, ma può apportare importanti benefici economici*». Di seguito, la Commissione ha adottato un ambizioso pacchetto sull'economia circolare composto da un piano d'azione dell'UE con misure relative all'intero ciclo di vita dei prodotti: dalla progettazione, all'approvvigionamento, alla produzione e al consumo fino alla gestione dei rifiuti e al mercato delle materie prime secondarie. Dal 2015 ad oggi la Commissione è intervenuta con diversi piani d'azioni volti a sostenere il progetto dell'economia circolare. Tra i più noti, si ricordi nel 2020 la Comunicazione dal titolo *"Un nuovo piano d'azione per l'economia circolare - Per un'Europa più pulita e competitiva".* Il piano d'azione rappresenta un pilastro fondamentale del *Green Deal* europeo ed è strettamente interconnesso con la strategia industriale europea. Il piano d'azione stabilisce un quadro complessivo per le iniziative volte a favorire la transizione verso un "modello di crescita rigenerativo". Tale modello si propone si contribuire, in maniera significativa, al raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 e alla separazione della crescita economica dall'uso delle risorse, assicurando al contempo la competitività a lungo termine dell'UE.

[563] Ripensare la c.d. del valore secondo lo schema della circolarità, significa intervenire su più profili come la progettazione, la produzione, il consumo, la gestione dei rifiuti, restituendo nuova linfa a materie prime e beni già utilizzati ma che non esauriscono la propria utilità.

transizione dalla fiscalità lineare a quella circolare[564]. Ed infatti, così come il sistema economico deve essere trasformato da lineare a circolare, anche il sistema fiscale, deve compiere – specularmente – questo percorso. In tal senso è stato coniato il termine "*fiscalità circolare*", che, traendo l'ispirazione dal modello economico introduce un sistema di tassazione ideato per sostenere e promuovere l'economia circolare.

Così come l'economia circolare punta a ridurre gli sprechi e l'impatto ambientale attraverso il riutilizzo, il riciclo e la rigenerazione delle risorse, la fiscalità circolare mira a incoraggiare comportamenti e pratiche sostenibili mediante politiche fiscali specifiche e incentivi economici. Inoltre, la fiscalità circolare è attenta alle dinamiche della spesa pubblica e mira a contenere gli sprechi e impieghi improduttivi, e ambientalmente dannosi, dei prodotti[565].

I vantaggi della fiscalità circolare sono molteplici. Innanzitutto, contribuisce alla riduzione dell'impatto ambientale incentivando la diminuzione dei rifiuti e promuovendo il riciclo. In secondo luogo, favorisce la crescita economica sostenibile, anche mediante la creazione di nuovi posti di lavoro. Inoltre, le imprese che adottano modelli circolari possono diventare più resilienti e competitive, riducendo i costi operativi e rispondendo meglio alle esigenze del mercato e alle normative ambientali.

Uno degli obiettivi principali della fiscalità circolare è incentivare il riutilizzo e il riciclo dei materiali, riducendo i rifiuti e promuovendo l'uso di materiali riciclati. Per rendere ciò possibile, il sistema tributario deve garantire un sostegno economico ai contribuenti mediante agevolazioni fiscali o misure simili. Al contempo, in un'ottica repressiva, vengono introdotte tasse su prodotti e processi inquinanti o su materiali difficilmente riciclabili, come la tassa sui rifiuti, spingendo così i contribuenti a scegliere soluzioni più sostenibili.

Tuttavia, la fiscalità circolare presenta delle sfide. La sua implementazione e il monitoraggio richiedono un'attenta pianificazione per assicurare l'efficacia delle

[564] Così A. F. URICCHIO, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, Dir. proc. trib., 2022, p. 189.
[565]Cfr. A. F. URICCHIO*, Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare,* Riv. dir. trib. inter., 2022, p. 29.

misure fiscali e il raggiungimento degli obiettivi ambientali. È fondamentale un coordinamento tra le diverse politiche a livello locale, nazionale e internazionale per evitare incoerenze e garantire un approccio integrato. Inoltre, è necessario che sia le imprese che i consumatori vengano sensibilizzati sui benefici dell'economia circolare e delle relative politiche fiscali, per assicurare una partecipazione attiva e consapevole.

La fiscalità circolare rappresenta uno strumento essenziale per guidare la transizione verso la transizione ecologica ed un'economia più sostenibile, capace di ridurre l'impatto ambientale e promuovere una crescita economica resiliente e inclusiva. La fiscalità ambientale, quale fulcro di un nuovo sistema impositivo, può muoversi su due versanti: attraverso la tassazione della causa dello spreco o dell'inquinamento, ovvero tramite la concessione di agevolazioni fiscali per incentivare l'innovazione di prodotto e di processo a favore dello sviluppo sostenibile. Tributi e agevolazioni ambientali fiscali danno compiutezza al modello dell'economia circolare, con una forte spinta propulsiva verso lo sviluppo e l'efficiente allocazione delle risorse.

4. La nozione giuridica di rifiuto: da scarto a risorsa

In questa sede si vuole mettere a fuoco la nozione di rifiuto come premessa logico-giuridica della disciplina, gestione e relativa tassazione. La tassa sui rifiuti (TARI) - per la cui trattazione si rimanda alla successiva sezione - nell'attuale formulazione legislativa prevede come presupposto del tributo «*il possesso o la detenzione, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti*[566]», con la specificazione che deve trattarsi di rifiuti urbani. Per cui, risulta preliminare comprendere cosa si intende per "rifiuto".

A dispetto di quello che si può in prima battuta pensare, la definizione di rifiuto costituisce un vero e proprio *punctum dolens* della disciplina della tassazione dei rifiuti; pertanto, su di essa si vogliono svolgere alcune considerazioni.

Nella definizione della nozione di "rifiuto" la prima difficoltà che l'interprete incontra è dovuta alla non coincidenza del senso comune col dato giuridico. La nozione

[566] È riportato in corsivo parte del testo dell'art. 1 comma 642 della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

di rifiuto è facilmente riconoscibile nel senso comune del termine. Per rifiuto, comunemente, si allude ad un qualcosa che si dismette, che si "getta via" perché non più utilizzabile, dannoso o inutile. Il rifiuto è un *quid* privo di valore ed utilità, che perciò viene scartato da chi lo possiede (*res derelicta*). Il significato del termine, almeno da un punto di vista lessicale, non sembrerebbe porre problemi di determinatezza. Tuttavia, sebbene il significato del termine "rifiuto" sia generalmente chiaro nell'immaginario collettivo, lo stesso non si può dire per la legislazione nazionale e comunitaria, che, sulla nozione di rifiuto, ha subito numerosi ripensamenti e modifiche nel corso degli anni.

La discrepanza tra il senso comune e la nozione giuridica del rifiuto è dovuta principalmente al fatto che il senso comune attribuisce al rifiuto una connotazione negativa, considerandolo privo di valore economico. Al contrario, il legislatore europeo, seguito da quello nazionale, cerca di valorizzare la nozione di rifiuto anche a livello legislativo, associandogli un valore intrinseco che si concretizza nel valore di scambio legato al riutilizzo del bene[567]: In questa visione complessiva, il rifiuto non è solo un costo, ma anche un valore.

A ciò si aggiunga che la nozione di rifiuto deve confrontarsi costantemente con il progresso tecnologico. Ciò che in un dato momento storico e/o contesto tecnologico è rifiuto potrebbe non esserlo – e verosimilmente non lo è – in un momento storico diverso e/o in un contesto tecnologico più evoluto. Il che è confermato dall'esperienza storica: molti materiali ed oggetti che in passato erano tradizionalmente considerati rifiuti oggi sono fonte di importanti recuperi di energie e di materiali.

Non stupisce, allora, che a fronte di una sua apparente semplicità nel senso comune, la definizione di rifiuto per il giurista continua a presentare criticità; ed è dibattuta nel diritto ambientale e non solo.

Il tema ha, poi, delle ripercussioni pratiche di non poco rilievo. Basti penare che nell'ambito dell'imposizione dei rifiuti, il principio del "chi inquina paga" non può

[567] Invero una cosa, scartata da taluno, può essere reimpiegata da soggetti diversi e può per questi essere fonte di guadagno. Nasce, così, il c.d. mercato dei rifiuti.

essere applicato in maniera uniforme dagli ordinamenti degli Stati membri, proprio a causa della mancanza di una nozione unitaria di rifiuto. In conseguenza di ciò, le legislazioni nazionali non hanno saputo individuare una (comune) metodologia di quantificazione delle "unità fisiche inquinanti", il cui sfruttamento permette di misurare oggettivamente il deterioramento dell'ecosistema e, dunque, l'inquinamento. Per cui, si assiste attualmente al paradossale effetto secondo il quale, in Europa, la medesima fattispecie inquinante potrebbe essere sottoposta a tipologie di tassazione differenti[568].

4.1. La nozione di rifiuto nel diritto dell'UE

La prima definizione giuridica di rifiuto si incontra nel diritto europeo, e più precisamente nella Direttiva del Consiglio del 15 luglio 1975 n. 75/442/Ce, ove all'art. 1 lett. a) si dispone che per rifiuto debba intendersi: «*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*»[569].

Un secondo intervento normativo che incide sulla definizione giuridica di rifiuto è riconducibile alla Direttiva 2006/12/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 aprile 2006. All'art. 1 lett. a) si aggiunge, rispetto alla formulazione del 1975, che per rifiuto debba intendersi anche la sostanza od oggetto di cui si "*abbia intenzione"* di disfare. Si intende, così, elaborare una nozione di rifiuto non solo in senso oggettivo ma anche soggettivo che tiene in considerazione anche l'intenzione del detentore[570].

---

[568] Cfr. A. TROPEA, *L'armonizzazione europea della tassa rifiuti. L'applicazione del principio pay as you throw,* Dir. Prat. Trib. Inter., 2019, p. 703. L'Autore propone l'esempio dell'ordinamento tedesco e francese. Nell'ordinamento tedesco, l'imposizione sui rifiuti (*Müllgebühr*) è commisurata alla quantità di spazzatura generata dall' inquinatore. Dunque, l'unità fisica inquinante è rappresentata dai chilogrammi di rifiuti prodotti, non immessi nei sistemi di riciclo. La *Müllgebühr* è, quindi, un tributo ambientale in senso proprio, poiché la fattispecie inquinante costituisce il presupposto del tributo. Invece, nell'ordinamento francese, l'imposta sui rifiuti (*Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères*) è desunta dalla rendita catastale dell'unità immobiliare ed è indipendente dal volume dei rifiuti prodotti, risultando dovuta anche in totale e costante assenza di elementi di scarto. Per cui, detto prelievo, diversamente dal modello tedesco, rientra tra le categorie di tributi con finalità ambientale, atteso che il gettito ritratto è funzionale al finanziamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

[569] Cfr. art.1 lett. a) della Direttiva del Consiglio del 15 luglio 1975 relativa ai rifiuti (75/442/CEE).

[570] È proprio sul termine "disfarsi" evocativo della concezione soggettiva del rifiuto che sono sorti i maggiori dubbi interpretativi. Letteralmente "disfare" significa sbarazzarsi di qualcosa, abbandonare, lasciare definitivamente, pertanto, il concetto di "disfare" sembra avere un'affinità concettuale con il termine "abbandonare" (termine utilizzato dal legislatore italiano nel recepimento della direttiva del 84 come sinonimo di "disfare"). A ben vedere, l'atto di "sbarazzarsi" di una *res* è una operazione che

I successivi interventi europei in materia di rifiuti non hanno modificato la definizione giuridica del 2006, sebbene gli studi della Commissione Europea[571] evidenziano chiaramente la necessità di eliminare l'indeterminatezza del concetto di rifiuto e di introdurre una nuova definizione. Tuttavia, questo proposito viene costantemente abbandonato a causa delle difficoltà nel formularne una nuova.

Il quadro europeo che si ricava è che nonostante i plurimi interventi, le variazioni di disciplina e le diverse perplessità sollevate (anche dalla Commissione europea[572]), la

presuppone un determinato atteggiamento psicologico del detentore: uno soggetto può decidere di liberarsi di un qualcosa cedendo a terzi, mediante vendita o donazione, ovvero abbandonando la cosa. Il rifiuto, secondo il comune sentire, si ha solo in questa seconda accezione. Difatti il termine "abbandonare" presuppone che l'agente voglia disfarsi della cosa perché ritiene che dalla stessa non si possa più ricavare alcuna utilità né con un utilizzo presso sé, né mediante cessione a terzi. Tuttavia, accedendo ad un'interpretazione comunitariamente orientata questa interpretazione non è corretta. Per il legislatore comunitario il termine "disfarsi", deve essere inteso non tanto come abbandono ma piuttosto come "uso alternativo". In tal senso, la Commissione Europea ha pubblicato un documento dal titolo "*Guidance on the interpretation of key provisions of Directive 2008/98/EC on waste*" in cui sono contenute alcune precisazioni utili al fine di meglio comprendere cosa debba intendersi con il termine "*disposal*" (ossia "disfarsi" nella traduzione italiana). In sintesi, la Commissione ritiene che il termine "disfarsi" deve intendersi riferito sia alle attività di recupero che a quelle di smaltimento e può riguardare sia una condotta intenzionale del produttore/detentore sia un comportamento involontario o addirittura accidentale. In definitiva, la Commissione auspica un approccio flessibile ed un'analisi condotta "caso per caso".

[571] Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione della Commissione «*Verso una strategia tematica di prevenzione e riciclo dei rifiuti*» (COM (2003) 301 def.), in cui si legge che: «*La Commissione è pronta ad avviare un dibattito sulla definizione di rifiuto. Va rilevato che una modifica della definizione di rifiuto avrebbe conseguenze di vasta portata e che, probabilmente, qualsiasi nuova definizione comporterebbe comunque un certo grado di incertezza. La discussione sui pregi e i difetti dell'attuale definizione e di definizioni alternative dovrebbero quindi coprire anche le possibili soluzioni per facilitare l'applicazione della definizione e per ridurre i costi dell'osservanza. Tali soluzioni comprendono: a) la definizione di criteri oggettivi per stabilire quando determinati prodotti diventano rifiuti o per stabilire che il recupero di determinati rifiuti è stato completato; b) l'applicazione sistematica delle deroghe previste dall'attuale quadro legislativo; c) l'elaborazione di orientamenti comuni per l'applicazione della definizione caso per caso da parte degli Stati membri. Le proposte di miglioramento dovrebbero infine contenere dati oggettivi sufficienti a comprovare che l'attuale definizione impone costi di attuazione ingiustificati o comunque comporta conseguenze negative, e dimostrare inequivocabilmente che la proposta alternativa garantisce un elevato livello di protezione dell'ambiente.».*

[572] Dallo studio della Commissione europea si coglie che la questione della definizione di rifiuto non è una problematica prettamente italiana: tutti i Paesi dell'Unione si sono trovati della difficoltà di definire il concetto di rifiuto alla luce delle indicazioni sovrannazionali. Della complessità della questione è data voce nella Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo del 21/02/2007, COM (2007) 59, emanata a Bruxelles, "relativa alla Comunicazione interpretativa sui rifiuti e sui sottoprodotti" ove si legge: «*Negli ultimi trent'anni la definizione di "rifiuto" ha assunto una grande importanza in Europa per tutelare l'ambiente dagli effetti della produzione e della gestione dei rifiuti. Gli oggetti o le sostanze definite "rifiuti" sono disciplinate dalla normativa comunitaria in materia, al fine di proteggere la salute umana e l'ambiente. La definizione di rifiuto è applicata, valutando caso per caso, dalle autorità competenti di cui alla direttiva 2006/12/CE1 (direttiva quadro sui rifiuti) quando devono rilasciare un'autorizzazione o decidere in merito alla spedizione di rifiuti. Nella maggior parte dei casi è facile stabilire quel che è rifiuto e quel che non lo è. Pur tuttavia, l'interpretazione di questa definizione ha sollevato non poche questioni».*

nozione di rifiuto è rimasta – sostanzialmente – invariata nel tempo. Ciò denota la concreta difficoltà di offrine una definizione alternativa.

4.2. La nozione di rifiuto nel diritto interno

Considerazioni analoghe possono essere svolte per il diritto interno. L'Italia non dimostra un'autonoma sensibilità in tema di rifiuti, non a caso tutti gli interventi che si sono succeduti negli anni sono stati stimolati da pressioni europee. Può dirsi che la gestione dei rifiuti è principalmente frutto del recepimento delle varie direttive europee[573].

La definizione normativa di rifiuto è data dall'art. 183 del decreto legislativo 3 aprile 2006 n. 152 (cosiddetto Testo unico ambientale), modificato dal decreto legislativo 3 dicembre 2010, n. 205 che reca il titolo "*Disposizioni di attuazione della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 novembre 2008 relativa ai rifiuti e che abroga alcune direttive*", secondo cui è rifiuto: «*Qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o abbia l'obbligo di disfarsi*[574]».

In passato, i rifiuti erano visti principalmente come un problema da eliminare, un sottoprodotto indesiderato del consumo e della produzione. Oggi, invece, è emersa una nuova prospettiva che riconosce il valore intrinseco dei materiali scartati. In questo contesto la spinta verso un'economia circolare ha favorito lo sviluppo di tecnologie e

[573] Il primo intervento organico risale al D.P.R. del 10 settembre 1982 n. 915 emanato in attuazione della Direttiva 75/442 in materia di rifiuti; sulla scorta dell'art. 2 viene definito rifiuto *«qualsiasi sostanza od oggetto derivante da attività umana o da cicli naturali, abbandonato o destinato all'abbandono».* Un secondo intervento si ha con il D.lgs. 5 febbraio 1997 n. 22, in recepimento delle tre direttive europee: la già citata Direttiva 91/156/CEE (sui rifiuti), la Direttiva 91/689/CEE del Consiglio, del 12 dicembre 1991, relativa ai rifiuti pericolosi e la Direttiva 94/62/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 dicembre 1994 sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio. Un ulteriore intervento normativo - di ben più rilevante impatto – è il d.lgs. del 3 aprile 2006 n. 152 (testo unico ambiente) che abroga tutta la normativa previgente in materia ambientale e si pone come obiettivo la ricognizione generale della disciplina della materia ambiente. Il d.lgs. 152/2006 ha subito, poi, diverse modifiche susseguitesi nel tempo. Una prima modifica la si deve al D.lgs. del 3 dicembre 2010 n. 205 in attuazione della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 novembre 2008; un secondo (e ultimo) intervento normativo è il d.lgs. del 3 agosto 2020 n. 116 che, in attuazione della direttiva 2018/851/UE e della direttiva 2018/852/UE, ha modificato la parte IV del d.lgs. 152/2006. Tale recente modifica, pur mantenendo inalterata la definizione di rifiuto, ha inciso profondamente sulle categorie dei rifiuti, in un'ottica di maggiore chiarezza e semplicità rispetto al passato.

[574] Cfr. art. 183 del decreto legislativo 3 aprile 2006 n. 152.

processi che consentono di recuperare, riutilizzare e riciclare i rifiuti, trasformandoli in nuove risorse. Da queste considerazioni la sensazione che si ritrae è che il legislatore voglia elaborare un nuovo concetto di rifiuto che, pur distaccandosi dal senso comune, rispetti pienamente le esigenze della transizione verde e dell'economia circolare. L'operazione è peculiare: di solito, il legislatore attinge dal senso comune per sviluppare concetti giuridici, ma in questo caso avverrebbe proprio il contrario. Il legislatore sembra sfidare la percezione comune del rifiuto per andare oltre i confini del comune sentire: trasformare il rifiuto da semplice scarto della società in una risorsa preziosa.

Il cambio di paradigma è il risultato di una maggiore consapevolezza ambientale, di innovazioni tecnologiche e di politiche più avanzate in materia di gestione dei rifiuti, un cambiamento che nasce a livello legislativo ma che deve anche permeare la società.

In ottica di sostenibilità, l'approccio non solo riduce l'impatto ambientale dei rifiuti, ma crea anche nuove opportunità economiche. Le imprese che adottano pratiche sostenibili possono beneficiare di risparmi sui costi, di nuove fonti di reddito e di un vantaggio competitivo.

La trasformazione del rifiuto da scarto a risorsa rappresenta un passo importante verso un futuro più sostenibile. Questo cambiamento richiede l'impegno congiunto di governi, imprese e cittadini. I benefici ambientali, economici e sociali giustificano ampiamente gli sforzi: le opportunità che ne derivano sono immense e promettono un futuro in cui il concetto di rifiuto stesso potrebbe diventare obsoleto.

SEZIONE II

LA TARI: TRIBUTO AMBIENTALE RISPETTOSO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

5. Premessa

Nell'ambito della gestione dei rifiuti urbani, la Tassa sui Rifiuti (TARI) rappresenta uno degli strumenti principali adottati dal legislatore per garantire la copertura dei costi per le attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Per comprendere appieno la portata e l'applicazione del prelievo, è indispensabile definire con precisione la nozione di "rifiuto" rilevante ai fini della TARI.

Questa sezione intende offrire una panoramica chiara e dettagliata delle norme che disciplinano la tassazione dei rifiuti in Italia, tracciandone l'evoluzione storica e mettendo in luce le caratteristiche peculiari della TARI. Si vuole procedere con un'analisi delle leggi e delle regolamentazioni che hanno governato la tassazione dei rifiuti, con un *focus* particolare sulla TARI. In questo contesto una retrospettiva storica illustrerà le diverse forme di tassazione dei rifiuti che si sono succedute nel tempo, evidenziando caratteristiche principali riforme e innovazioni. Attraverso l'analisi della disciplina normativa e della lettura che la giurisprudenza ne ha dato, verranno esaminati i principali elementi che definiscono la natura giuridica della TARI, con particolare attenzione alla sua qualificazione come imposta ambientale. Si analizzerà criticamente la qualificazione della TARI come imposta ambientale, approfondendo i principi del "chi inquina paga" e del "pay-as-you-throw".

Un'attenzione particolare, poi, è dedicata al principio di capacità contributiva, sancito dall'articolo 53 della Costituzione Italiana; alla luce delle considerazioni svolte nel corso della tesi si vuole ora guardare al principio di capacità contributiva nell'ambito della TARI, valutando se e come il tributo rispetti tale principio.

Vengono, infine, esaminati i meccanismi agevolativi previsti dalla normativa vigente, valutandone l'adeguatezza e l'efficacia in termini di capacità contributiva e tutela ambientale. Si vuole, in ultima istanza, analizzare le finalità e l'impatto delle misure agevolative alla luce della giustizia fiscale e della gestione dei rifiuti.

6. La tassazione sui rifiuti e la nozione "tributaria" di rifiuto

L'esperienza italiana in materia di tassazione dei rifiuti è stata caratterizzata da una serie di evoluzioni normative che hanno contribuito a rendere il quadro normativo confuso e incerto. Le cause di questa situazione risiedono nella complessità della materia e della sua regolamentazione, nel continuo susseguirsi di interventi normativi spesso non sufficientemente ponderati e coerenti, nonché nell'ampio contenzioso che ha prodotto una giurisprudenza intensa e variabile. Inoltre, la difficoltà di interpretare correttamente il concetto di rifiuto, cruciale per la determinazione della tassa sui rifiuti, complica ulteriormente il quadro. La tassazione dei rifiuti, nei diversi interventi normativi che si sono succeduti negli ultimi decenni[575], ha mantenuto una costante fissa: il presupposto del tributo è dato dal possesso o dalla detenzione di locali o di aree che siano suscettibili di produrre rifiuti urbani[576].

Sulla nozione di rifiuto urbano, si segnala come l'ordinamento italiano sia stato, per anni, caratterizzato da una normativa lacunosa, con veri e propri vuoti legislativi, dovuti ora al disinteresse del legislatore, ora alle difficoltà di raggiungere risultati soddisfacenti. Il punto di svolta sembra essere rappresentato dal recente intervento normativo, il d.lgs. del 3 settembre 2020 n. 116, che propone una ricostruzione del concetto di rifiuto, almeno in apparenza, più allineata con il diritto dell'UE e con le direttive 2018/851/UE e 2018/852/UE. L'intervento normativo ha modificato la parte IV del Decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Testo Unico Ambiente). Le principali novità introdotte, rilevanti ai fini della TARI, si articolano in tre aspetti: in primo luogo, la definizione di rifiuto urbano; in secondo luogo, la diversa classificazione dei rifiuti con l'introduzione di appositi allegati; infine, la classificazione nazionale unica dei rifiuti, che prima era demandata alla potestà regolamentare dei Comuni.

Ai fini dell'applicazione della TARI, era di fondamentale importanza la tripartizione dei rifiuti: rifiuti urbani, rifiuti speciali e rifiuti non domestici (non pericolosi) assimilati agli urbani. La produzione dei rifiuti urbani e di quelli c.d. assimilati comportava la sottoposizione alla tassazione, mentre, rimanevano esclusi i

[575] Di cui verrà data trattazione nel paragrafo successivo.
[576] Così si esprime l'art. 1, comma 641, primo periodo, della legge n. 147 del 2013.

rifiuti speciali. La categoria dei rifiuti c.d. assimilati risultava particolarmente controversa poiché, pur appartenendo ai rifiuti speciali, poteva essere "assimilata" ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 198, comma 2, lett. g) del Testo Unico Ambientale.

Nel tentativo di migliorare la definizione dei rifiuti urbani, il legislatore del 2020 ha introdotto modifiche significative. Prima di questa riforma, la nozione di rifiuto urbano si ricava dall'art. 184, comma 2, d.lgs. n. 152/2006, ove si prevede che: «*Sono rifiuti urbani: a) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione; b) i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lett. a), assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 198, comma 2, lett. g); (…)».*

Con la riforma del 2020, la nozione di rifiuto urbano è stata ridefinita all'art. 183, comma 1, lett. b-ter) D.lgs. n. 152/2006 ove si afferma che per rifiuto urbano s'intendono: *«I rifiuti domestici indifferenziati e da raccolta differenziata, ivi compresi: carta e cartone, vetro, metalli, plastica, rifiuti organici, legno, tessili, imballaggi, rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, rifiuti di pile e accumulatori e rifiuti ingombranti, ivi compresi materassi e mobili; i rifiuti indifferenziati e da raccolta differenziata provenienti da altre fonti che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies(…).*

Dal raffronto delle normative emerge, oltre all'introduzione *ex novo* del verde pubblico, l'eliminazione di qualsiasi riferimento al concetto stesso di assimilabilità dei rifiuti speciali (non pericolosi) ai rifiuti urbani con connessa perdita di ogni potestà regolamentare dei Comuni in materia di assimilazione "per qualità e quantità". Inoltre, nella versione attuale viene conferito un ruolo centrale dei due Allegati L-quater ed L-quinquies introdotti ex *novo* nella parte quarta, D.lgs. n. 152/2006 dal D.lgs. n. 116/2020, rispettivamente preposti all'individuazione tassativa dei rifiuti prodotti da "*altre fonti*" da ritenersi urbani, in quanto simili per natura e composizione ai "rifiuti domestici". Ed infatti, viene, così, eliminata la categoria dei c.d. rifiuti assimilati, ossia quei rifiuti che, per natura sono speciali, ma vengono classificati come urbani a seguito

del meccanismo (previsto dalla legge già a partire dal D.P.R. 915/82) dell'assimilazione. La procedura di assimilazione dei rifiuti speciali ha costituito una delle questioni mai risolte in tema di gestione dei rifiuti[577].

La nuova classificazione dei rifiuti si basa ora su una bipartizione tra rifiuti urbani e rifiuti speciali. Scompare, così, la categoria dei rifiuti assimilati[578] e con essa la potestà regolamentare comunale di assimilazione per qualità e quantità. All'interno della categoria dei rifiuti urbani sono state incluse altre tipologie di rifiuti, specificamente elencate negli allegati al decreto. In pratica, la maggior parte dei "vecchi" rifiuti assimilati è stata riclassificata come rifiuti urbani. Il d.lgs. 116/2020 ha soppresso l'art. 198 comma 2 lett. g) d.lgs. 1984, eliminando così il potere comunale relativo all'assimilazione. I rifiuti "ex assimilati" e ora urbani sono rifiuti indifferenziati o da raccolta differenziata provenienti da altre fonti, i quali sono: simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater e sono prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies.

[577]Il meccanismo di assimilazione dei rifiuti per natura speciali in rifiuti urbani doveva essere stabilito attraverso deliberazione comunale, così come previsto dall'art. 198 comma 2, lett. g) D.lgs. 152/2006, in omaggio a criteri dettati dal legislatore nazionale. Tuttavia, l'atteso decreto interministeriale che avrebbe dovuto definire i criteri qualitativi e quali-quantitativi venne mai emanato. Per anni, dunque, si è lasciato libero arbitrio ai Comuni sulla determinazione delle tipologie dei rifiuti speciali assimilati, che hanno esercitato la propria potestà regolamentare di assimilazione sulla base dei criteri generali stabiliti dalla deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984, non rispondente alle maturate esigenze industriali, artigianali e commerciali. I comuni avevano il compito di stabilire, con appositi regolamenti, quali rifiuti e quali quantità erano assimilati ai rifiuti urbani. Mentre con riferimento all'assimilazione qualitativa i parametri di riferimento erano quelli della citata delibera interministeriale del 1984, con riguardo al limite quantitativo di assimilazione, l'unico criterio guida era rappresentato dalla dotazione tecnica del servizio di gestione dei rifiuti urbani.
La carenza dei criteri qualitativi-quantitativi ha sollevato problemi applicativi di non poco rilievo, anche perché in assenza di regolamento tutti i rifiuti degli operatori commerciali erano qualificati come speciali. Tale situazione si è consolidata anche dopo l'entrata in vigore del D.lgs. n. 152/2006 e successive modifiche e solo in vista della doverosa implementazione nell'ordinamento interno delle direttive di cui al "Pacchetto Economia Circolare" che il legislatore ha superato il concetto di assimilabilità/assimilazione ai rifiuti domestici. In questa occasione il legislatore ha ridefinito la categoria dei rifiuti urbani alla luce dall' art. 1 Dir. 2018/851/UE differendo l'entrata in vigore al 1° gennaio 2021 per consentire gli opportuni adeguamenti.

[578] La nuova normativa contempla rifiuti indifferenziati e da raccolta differenziata che provengono da "*altre fonti*" (ossia altre fonti rispetto al punto 1 che contempla i soli rifiuti domestici), che sono "*simili per natura e composizione ai rifiuti domestici*", ma solo se indicati nell'allegato L-quater e che siano stati prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies. Si sostituisce, pertanto, la parola "assimilati" con "simili". Dunque, sono assimilati agli urbani quelli speciali indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies.

La nuova disposizione determina una forma di assimilazione *ope legis* e conferisce centralità al ruolo dell'allegato (che definisce le macrocategorie a cui appartengono i rifiuti e indica specificamente i codici EER di tali rifiuti). Tale disposizione vuole eliminare le incertezze del passato per creare un sistema certo e puntuale, privo di margini di valutazione, per tali ragioni l'elencazione dell'allegato L-quinquies ha un senso solo se ritenuta tassativa e non meramente esemplificativa. E, ove l'elenco si considerasse esemplificativo, si fallirebbe proprio nell'intento di garantire certezza voluta dal legislatore.

Non mancano zone d'ombra. Invero, l'allegato L-quinquies si conclude con l'inciso "*Attività non elencate, ma ad esse simili per loro natura e per tipologia di rifiuti prodotti, si considerano comprese nel punto a cui sono analoghe*". Trattasi di un'espressione ambigua che rischia di compromettere l'operatività del sistema (che, come già detto, ha senso di esistere se posto in modo tassativo). L'esperienza passata ha costatato un elevato contenzioso in materia, dimostrando proprio che il sistema entra in crisi in presenza di un elevato tasso di discrezionalità. E se la formulazione, *prima facie*, paventa un pericoloso "ritorno al passato", occorre interpretare l'inciso in senso restrittivo, individuandolo solo come una sorta di clausola di riserva passibile di attivazione in presenza di nuove tipologie di rifiuti, non prevedibili *ex ante* dalla legge.

7. L'attuale quadro normativo della tassazione dei rifiuti in Italia

Il sistema impositivo italiano sui rifiuti è incentrato su tre principali tributi, di cui due incidono sulla raccolta dei rifiuti presso la loro fonte produttiva; ed uno, invece, sottopone ad imposizione il deposito degli scarti presso gli impianti di stoccaggio e di smaltimento.

In particolare, la Tassa sui rifiuti (TARI) e il "Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente[579]" sono le due forme di

[579] Disciplinato all'art. 19 del D.lgs. n. 504/92 il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni ambientali (TEFA) è un tributo istituito dal legislatore nazionale a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale, riguardanti l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo.
Il TEFA, date le caratteristiche normative volute dal legislatore, è un tributo incassato dai singoli Comuni contestualmente alla TARI. Con apposita Delibera, da adottarsi entro il mese di ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, viene determinato il tributo, in misura compresa tra l'1% ed il 5% delle tariffe per unità

imposizione che gravano sul prelievo dei rifiuti dalla loro fonte. Invece, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi colpisce il conferimento degli scarti, originariamente raccolti, presso gli appositi impianti di smaltimento.

Tradizionalmente ritenuta "imposta minore" la tassazione dei rifiuti rappresenta, ad oggi, probabilmente la forma più importante (insieme all'imposta municipale unica c.d. IMU) di contribuzione locale, occupando un segmento determinante nel sistema fiscale italiano. Si tratta di un tributo istituito con legge ordinaria, il cui gettito è devoluto agli enti locali.

In particolare, il gettito della Tassa sui rifiuti è funzionale a finanziare il costo del servizio di raccolta: l'importo è devoluto al Comune presso il quale è ubicato il locale o l'area scoperta potenzialmente produttiva di rifiuti. Il gettito del tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente è devoluto alla Provincia e viene ritratto come addizionale sulla tassa comunale.

Ebbene, specie nell'ultimo decennio si assiste ad una sempre maggiore sensibilità degli enti locali verso tali forme di prelievo, specie per la TARI. Alcuni comuni italiani, probabilmente mossi da una sempre più attenzione mediatica sulla gestione dei rifiuti, stanno manifestando un atteggiando sempre più scrupoloso nella definizione delle regole applicative sulla tassazione dei rifiuti; al contempo, si registra un interesse crescente della dottrina e giurisprudenza verso questo settore del diritto tributario, offrendo spunti di riflessione interessanti, anche se non sono mancati profili critici e contrasti tuttora non risolti.

Le questioni legate alla tassa sui rifiuti sono molteplici e complesse e fare una panoramica completa sarebbe impossibile, oltre che probabilmente ultronea. In questa

di superficie ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani applicate dai Comuni. Il tributo è liquidato e iscritto al ruolo dai Comuni contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e con l'osservanza delle relative norme per l'accertamento, il contenzioso, la riscossione e le sanzioni. Al Comune spetta una commissione posta a carico della provincia impositrice, nella misura dello 0,30 per cento sulle somme riscosse, senza importi minimi e massimi. L'ammontare del tributo, riscosso congiuntamente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, previa deduzione della corrispondente quota del compenso della riscossione, è versato dal concessionario o dal Comune, in caso di gestione diretta. L' art. 1 comma 666 della Legge 147/2013 ha confermato l'applicazione del tributo ex art. 19 D.lgs. 504/1992.

sede ci si propone di esaminare alcuni aspetti che risultino coerenti con l'analisi svolta finora. Nel dettaglio si vuole verificare se il sistema tributario della tassazione dei rifiuti, con speciale attenzione alla Tassa sui rifiuti, sia pienamente rispondente ai principi costituzionali in materia tributaria (art. 53 Cost.) e alle indicazioni europee sul "chi inquina paga", oltre che in linea con le recenti esigenze di transazione verde e fiscalità circolare.

8. Evoluzione delle discipline

Per approcciarsi al tema della tassazione dei rifiuti è imprescindibile compiere una lettura diacronica delle varie norme che si sono succedute nel tempo. Negli ultimi decenni sono intervenute numerose riforme[580], che ne hanno cambiato caratteristiche, discipline e finanche denominazioni. È necessario, pertanto, ripercorrere il percorso evolutivo del tributo comunale che, nelle sue varie trasformazioni, ha provato a collegare in modo sempre più accurato ed evoluto le modalità d'impiego degli immobili con l'intensità (stimata o misurata) di fruizione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani[581].

Il quadro è reso più complesso dal fatto che gli interventi normativi che si sono susseguiti nel tempo sono di diversi tipi e livelli, non solo tributari: vi sono stati interventi europei, come le direttive del Consiglio 851/2018/UE e 852/2018/UE del 30 maggio 2018, interventi nazionali e interventi locali, rappresentati dai numerosi

[580] In breve si è passati dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, istituita dagli artt. 58 ss., d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (TARSU), alla tariffa del c.d. decreto Ronchi, prevista dagli artt. 49 ss., d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (comunemente nota come TIA1), alla nuova tariffa, solamente enunciata, del Codice dell'ambiente, comparsa nel d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (intesa come TIA2) e, infine, per la durata di un solo anno, è stato istituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, disciplinato dall'art. 14, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (TARES). A decorrere dal 1° gennaio 2014, è stata istituita l'imposta unica comunale (IUC), la quale si compone dell'IMU, della TASI e della TARI. Per cui, da quasi cinque anni, risulta vigente la Tassa sui rifiuti (TARI), disciplinata dall' art. 1, commi 641 ss., l. 27 dicembre 2013, n. 147.

[581] Cfr. G. SELICATO e A. SORRISO CHICCO*, La tassa sui rifiuti*, in (a cura di) A. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE, A. FERRI*, I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Bari, 2021, p. 175 ove si ricorda che la tassazione dei rifiuti ha transitato da un modello basato su mere presunzioni (TARSU) ad uno orientato alla rilevazione puntuale dei quantitativi dei rifiuti prodotti (TARIP). Si ritiene che, ad oggi, il sistema di tassazione dei rifiuti mira ad una funzione del riparto dell'esatto costo del servizio tra i possessori e gli occupanti, a qualsiasi titolo, degli immobili rientranti nel perimetro amministrativo dell'ente.

regolamenti emanati in conformità all'art. 52, comma 5, del D. lgs. 446 del 15 dicembre 1997[582].

Ed allora, solo dopo aver ripercorso l'evoluzione storica dell'istituto si potrà, forse, meglio comprendere la struttura, la *ratio* e finanche la natura giuridica della tassazione dei rifiuti.

Il primo antecedente storico della TARI risale al 1931. Il regio decreto 14 settembre del 1931, n. 1175 agli artt. 268 e seguenti prevedeva, originariamente, la corresponsione al Comune di un «*corrispettivo per il servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche*»[583]. Il corrispettivo era dovuto dagli inquilini di case e di appartamenti e dai conduttori di locali a qualunque uso adibiti. Diversamente, non erano tenuti al pagamento del corrispettivo coloro che non profittando del servizio comunale, provvedevano altrimenti al trasporto dell'immondizie dai locali di loro pertinenza[584]. Concepito in questo modo (e tenendo conto che il contribuente non era tenuto al pagamento se non avesse aderito al servizio comunale di raccolta e smaltimento dei rifiuti) il prelievo sembrava strutturato secondo logiche sinallagmaticità, proprie del diritto privato. Ed infatti, alla TARSU del 1931 si attribuiva natura privatistica[585]. La configurazione sinallagmatica del rapporto è stata, però, radicalmente mutata. Con un primo significativo intervento del legislatore – con l'art. 10 della legge 20 marzo 1941,

---

[582] Sul tema cfr. A. GUIDARA, *Dalla TARSU alla TARI: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in AmbienteDiritto, 2022, consultabile in https://www.ambientediritto.it/, par. 1.
L'Autore evidenzia che i molteplici interventi normativi sono perlopiù espressivi di scelte discutibili, affrettate o comunque poco meditate; di sicuro di non facile applicazione o causa di (anche grossolani) errori in punto di applicazione, effimeri o destinati comunque ad avere breve durata. Al rapido e poco ponderato susseguirsi di questi interventi consegue un significativo incremento del contenzioso, che ha reso la gestione della materia ancora più problematica.

[583] Ai sensi dell'art. 268 Regio Decreto 14 settembre 1931, n. 1175 si prevedeva che: «*I comuni che, in aggiunta al servizio obbligatorio di nettezza dell'abitato, provvedono, a proprie spese e con l'osservanza di opportune norme igieniche, approvate dal prefetto, sentito il parere del medico provinciale, al servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche, sono autorizzati a riscuotere, in base a tariffa, il corrispettivo di quest'ultimo servizio. L'ammontare complessivo dei corrispettivi per ciascun anno non può superare la somma inscritta nel bilancio comunale dell'anno stesso, quale spesa effettiva per il detto servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche*».

[584] Ma solo se sia riconosciuto dall'ufficio municipale d'igiene che i mezzi da essi adoperati sono conformi alle esigenze della pubblica sanità e alle disposizioni dei regolamenti locali.

[585] V'è da dire, però, che le disposizioni originariamente contenute nel TUFL 1175/1931 disegnavano un'entrata significativamente diversa rispetto alla configurazione in seguito assunta.

n. 366[586] (Raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani) – si è attribuito ai Comuni la facoltà di istituire una tassa per la raccolta ed il trasporto delle immondizie e dei rifiuti ordinari (interni ed esterni)[587]. Un secondo intervento del legislatore - con l'art. 21 del D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915[588] - ha sostituito l'intera sezione II (artt. da 268 a 278) del capo XVIII del titolo III del R.D. n. 1175 del 1931. Con tale normativa e, in particolare, con la nuova formulazione dell'art. 268 del testo unico, il legislatore ha esteso e reso obbligatorio sia l'effettuazione dei vari servizi relativi allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, sia l'applicazione della tassa a carico di chiunque occupi o conduca locali, a qualunque uso adibiti, immobili esistenti nelle zone del territorio comunale in cui sono istituiti i servizi. Nella medesima prospettiva di valorizzazione della natura pubblicistica del prelievo si pone l'art. 8 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144, che ha ribadito la qualificazione di tassa del prelievo, inserendo tale denominazione anche nella rubrica della citata sezione II del regio decreto.

Quanto al regime delle esenzioni interessante notare che il legislatore dell'epoca, già nella prima formulazione del 1931, prevedeva possibili esenzioni del prelievo «*in rapporto alle condizioni economiche degli utenti, all'uso cui i locali sono destinati ed alla ubicazione di questi*»[589]. Il riferimento alle condizioni economiche e all'effettivo utilizzo dei locali sembra richiamare concetti "moderni" di equità del prelievo, in aderenza al principio della capacità contributiva.

[586] Trascorso un decennio le norme contenute nel TUFL furono interamente riscritte e rubricate sotto il nuovo titolo "Tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni" ad opera della legge 20 marzo 1941, n. 355, con la quale l'Italia si dava la prima disciplina organica in materia di rifiuti. Il pubblico servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti urbani veniva qualificato come obbligatorio per i comuni, i quali dovevano provvedervi nelle forme di cui al T.U. 2578/1925. Già in relazione alla disciplina introdotta dalla legge 366/1941 era stato osservato come il presupposto del provento dovesse essere individuato non già in un rigoroso rapporto di scambio tra il privato e l'ente pubblico, ma, piuttosto, nella sola "istituzione di un servizio". Cfr. M. LOVISETTI, *la TARSU, tassa e tariffa per la gestione dei rifiuti urbani*, Napoli, 2010, p. 14.

[587] Ponendo tale prelievo a carico dei soggetti occupanti i fabbricati posti nelle zone in cui si svolge (in regime di privativa comunale) il servizio di raccolta

[588] In attuazione delle direttive CEE numero 75/442 relativa ai rifiuti e numero 76/403 relativa allo smaltimento dei policlorodifenili e dei policlorotrifenili e numero 78/319 relativa ai rifiuti tossici e nocivi.

[589] Così si esprime l'art. 270 R.D. 1175/1931. A ricorrere dei presupposti di legge l'esenzione veniva deliberata dal podestà e soggetta all'approvazione della Giunta provinciale amministrativa.

Un secondo essenziale intervento legislativo è costituito dal decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 con cui è stata introdotta la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (usualmente denominata TARSU), in sostituzione della previgente tassa. Il nuovo tributo, in controtendenza rispetto al precedente tributo, colpisce «*l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa …*»[590] ed è dovuta da «*coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse*»[591].

Il legislatore all'art. 58 in relazione all'istituzione ed all'attivazione del servizio relativo allo «*smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, svolto in regime di privativa*»

---

[590] Così dispone l'art. 62 D.lgs. 15 novembre 1993, n.507, il cui testo integrale è il seguente: «*La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in via continuativa nei modi previsti dagli articoli 58 e 59, fermo restando quanto disposto dall'art. 59, comma 4. Per l'abitazione colonica e gli altri fabbricati con area scoperta di pertinenza la tassa è dovuta anche quando nella zona in cui è attivata la raccolta dei rifiuti è situata soltanto la strada di accesso all'abitazione ed al fabbricato.*
Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.
Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti.
Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta.
Nelle unità immobiliari adibite a civile abitazione, in cui sia svolta un'attività economica e professionale, può essere stabilito dal regolamento che la tassa è dovuta in base alla tariffa prevista per la specifica attività ed è commisurata alla superficie a tal fine utilizzata.
Sono esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati in regime di privativa comunale per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stato esteri».

[591] Si riporta parte del testo dell'art. 63 D.lgs. 15 novembre 1993, n.507. L'articolo prosegue, al comma 2, introducendo alcune ipotesi di esclusioni. Non sono soggetti alla tassa: i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste tale obbligo per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stato esteri.

stabilisce che i Comuni «*debbono istituire una tassa annuale*» collegando l'obbligo di pagamento del tributo all'effettivo svolgimento del servizio di raccolta.

Il prelievo è posto in relazione, da un lato, alla attitudine media ordinaria alla produzione quantitativa e qualitativa dei rifiuti per unità di superficie e per tipo di uso degli immobili e, dall'altro, alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento dei rifiuti da parte dei soggetti passivi. Il modello, pertanto, si basa su mere presunzioni e sulla dimensione delle superfici assoggettate a tassazione.

Ed ancora, di grande novità rispetto al passato è la previsione di riduzione del prelievo per i casi stabiliti dall'art. 66 D.lgs. 506/1993[592]. Il comma 3 introduce una serie di riduzioni legate a "particolari"[593] situazioni che comportano un uso effettivamente ridotto dell'immobile, a cui consegue una ridotta (o quantomeno presunta tale) capacità di produzione dei rifiuti.

---

[592] Così l'art 66 d.lgs. 15 novembre 1993, n.507: «*Sono computate per la metà le superfici riguardanti le aree scoperte a qualsiasi uso adibite diverse dalle aree di cui al comma 2.*
Sono computate nel limite del 25 per cento le aree scoperte che costituiscono pertinenza od accessorio dei locali ed aree assoggettabili a tassa. La tariffa unitaria può essere ridotta di un importo non superiore ad un terzo nel caso di:
a) abitazioni con unico occupante;
b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo a condizione che tale destinazione sia specificata nella denuncia originaria o di variazione indicando l'abitazione di residenza e l'abitazione principale e dichiarando espressamente di non voler cedere l'alloggio in locazione o in comodato, salvo accertamento da parte del comune;
c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente, risultante da licenza o autorizzazione rilasciata dai competenti organi per l'esercizio dell'attività.
La tariffa unitaria può essere ridotta:
a) di un importo non superiore ad un terzo nei confronti dell'utente che, versando nelle circostanze di cui alla lettera b) del comma 3, risieda o abbia la dimora, per più di sei mesi all'anno, in località fuori del territorio nazionale;
b) di un importo non superiore al 30 per cento nei confronti degli agricoltori occupanti la parte abitativa della costruzione rurale.
Le riduzioni delle superfici e quelle tariffarie di cui ai precedenti commi sono applicate sulla base di elementi e dati contenuti nella denuncia originaria, integrativa o di variazione con effetto dall'anno successivo.
Il contribuente è obbligato a denunciare entro il 20 gennaio il venir meno delle condizioni dell'applicazione della tariffa ridotta di cui ai commi 3 e 4; in difetto si provvede al recupero del tributo a decorrere dall'anno successivo a quello di denuncia dell'uso che ha dato luogo alla riduzione tariffaria e sono applicabili le sanzioni previste per l'omessa denuncia di variazione dall'art. 76».

[593] Non a caso la rubrica dell'art. 66 cit. prevede "Tariffe per particolari condizioni d'uso".

Quanto alla natura giuridica, della TARSU non si è mai dubitato della natura pubblicistica[594].

La TARSU è rimasta in vigore fino al 1997 quando è stata introdotta la Tariffa di Igiene Ambientale, cd. TIA (ricordata anche come TIA 1), disciplinata dall'art. 49 D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22. Il legislatore ha previsto l'istituzione, da parte dei Comuni medesimi, di una tariffa per la copertura integrale dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, nelle zone del territorio comunale.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 49 D.lgs. 22/1997 la tariffa colpisce l'occupazione oppure la conduzione di «*locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale*» ed è dovuta da «*chiunque occupi oppure conduca*» tali immobili. Ai sensi del comma 4 la tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio.

Quanto alle riduzioni il legislatore ha stabilito che la tariffa venga ridotta nei casi in cui il produttore di rifiuti assimilati dimostri (mediante attestazione rilasciata da chi effettui il recupero) di aver avviato detti rifiuti al recupero.

Un primo aspetto critico riguarda la lacunosità degli interventi sulla TIA, che richiedevano l'implementazione mediante appositi regolamenti emanati dagli enti locali. Tuttavia, questi regolamenti spesso non sono stati emessi oppure sono stati emanati da soggetti o organi non competenti[595].

[594] Risulta coerente con l'impostazione pubblicistica: l'obbligo, imposto agli occupanti o detentori degli insediamenti comunque situati fuori dall'area di raccolta di utilizzare il servizio pubblico di nettezza urbana, conferendo i rifiuti urbani nei «contenitori viciniori (art. 59, comma 3); la previsione di riduzioni della tassa per le zone in cui la raccolta non viene effettuata e per i casi di non svolgimento o svolgimento per periodi stagionale; la regola secondo cui l'interruzione temporanea del servizio di raccolta per imprevedibili impedimenti organizzativi non comporta esonero o riduzione del tributo (art. 59, comma 6, primo periodo).
[595] Cfr. A. GUIDARA, *op.cit.,* par. 2.3.

Altresì critica è la questione della natura giuridica della TIA, che infatti, ha sollevato dibattiti significativi.

La nuova tariffa è stata strutturata secondo un modello che, a prima vista, sembra appartenere all'ambito privatistico. Ed infatti diversamente dalla normativa sulla TARSU, l'art. 49 del "decreto Ronchi" non qualifica espressamente il prelievo come "tributo" o "tassa", ma mantiene il riferimento testuale alla tariffa, inoltre, stabilisce che la TIA deve sempre coprire l'intero costo del servizio di gestione dei rifiuti; ed ancora, non prevede specifiche disposizioni in tema di accertamento, liquidazione e sanzioni. Quest'ambiguità ha portato a potenziali confusioni riguardo alla sua reale natura, sollevando interrogativi sul fatto se essa debba essere considerata come una prestazione di diritto pubblico o se possa essere inquadrata come un'operazione di natura privatistica. La scelta tra le due interpretazioni non era una semplice questione teorica ma comportava conseguenze pratiche significative[596].

Ed infatti, la TIA 1 mostrava, al contempo, caratteristiche di continuità con la TARSU[597], tali da indurre per la sua natura tributaria[598], ed elementi di novità che

[596] Basti pensare alle importanti ricadute in punto di individuazione della concreta disciplina applicabile (se civilistica o tributaria), di giurisdizione, di forma degli atti e di impugnabilità, di modalità di riscossione coattiva e di sistema sanzionatorio, di applicazione dell'IVA.

[597] Analogamente alla TARSU, anche per la TIA la riscossione volontaria e coattiva della tariffa può essere effettuata tramite ruolo, secondo le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973 e del D.P.R. n. 43 del 1988.

[598] Senza pretesa di completezza, sulla natura tributaria della TIA1 cfr.: M. BEGHIN, *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in Corr. trib., 2009, p. 3097; M. BUSICO – R. LUPI, *Le conferme sulla natura tributaria della TIA escludono automaticamente l'iva?* in Dialoghi trib., 2009, p. 537; V. GUIDO, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte costituzionale*, in Rass. trib., 2009, p. 1107, ed ancora, S.M. MESSINA, *Effetti riflessi della natura tributaria della TIA*, Corr. trib., 2010, p. 1829 ss; A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge,* Rass. trib., 2010, p. 1525; F. TUNDO, *TIA e IVA: quale tutela per il legittimo affidamento degli operatori?* Corr. trib. 2010, p. 1829. La tesi tributaria evidenzia che la prestazione dovuta era interamente regolata dalla legge e si prescindeva da qualsiasi accordo negoziale. Il presupposto di applicazione della tariffa, inoltre, non è costituito dalla produzione di rifiuti, bensì dalla occupazione di aree locali; ciò esclude qualsiasi nesso o logica di corrispettività con il servizio svolto, proprio dei rapporti privatistici. Ed ancora, una lettura testuale protende per la natura tributaria della TIA, invero il contenuto delle deleghe legislative (leggi n. 146/1994 e n. 42/1996), in forza delle quali è stato emanato il Dlgs n. 22/1997 non hanno mai attribuito al governo la potestà di sopprimere la TARSU, ovvero una radicale trasformazione della stessa, limitandosi a richiedere modifiche della disciplina vigente, al fine di recepire le direttive comunitarie emanate in materia. Pertanto, un intervento normativo che trasformasse il prelievo tributario (TARSU della cui natura tributaria, come si è detto, non si dubitava) in fattispecie *iure privatorum* sarebbe incostituzionale, *in primis*, per eccesso di delega. Ed ancora, ulteriori elementi a favore della qualificazione tributaria si rinvengono nella coattività del prelievo, nell'identità dei presupposti con la TARSU, nell'assenza di un vero e proprio rapporto sinallagmatico fra l'ente locale e l'utente, visto che l'obbligazione è commisurata in base alla fruibilità del servizio (come per la Tarsu) e non in base all'uso effettivo. Del resto, anche l'Agenzia

suggerivano una natura privatistica[599] (simile a quella di altri servizi pubblici come luce, acqua e gas).

La sentenza dalla Corte costituzionale del 16 luglio 2009 n. 238 ha, poi, chiarito la natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale. L'intervento della Corte costituzionale è stato, in tal senso, risolutivo[600].

---

dell'Entrate sembra aver sposato l'orientamento in parola. Invero, con la circolare n. 10 del 13 marzo 2006 dell'Agenzia delle Entrate, veniva confermata la competenza della giurisdizione speciale tributaria a decidere in ordine alle controversie aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie, anche di nuova istituzione e senza necessità di espresse disposizioni al riguardo; in tal senso rientrano anche le controversie alla "*debenza […] del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani…*".
In sostanza, la presenza di un autonomo prelievo tributario avulso dalla tariffa tradizionale basata sul contratto d'utenza e del tutto sganciato dal sistema del servizio integrato di raccolta e smaltimento dei rifiuti giustifica l'uso della tassa per fini ambientali, diretta a far contribuire anche colui che non utilizza il servizio alla spesa pubblica necessaria per la gestione del ciclo dei rifiuti.

[599] L'orientamento che attribuisce natura privatistica alla tariffa d'igiene ambientale è stato affermato in un precedente della Cassazione (Corte di cassazione, sezioni unite, ordinanza n. 3274 del 2006). In quell'occasione la Corte di cassazione ha affermato che: «*è pacifico che la prestazione pecuniaria imposta all'Istituto Comprensivo statale n. 1, utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del decreto Ronchi non abbia natura tributaria… in quanto non vi è dubbio che l'obbligo di pagamento sorge da presupposti interamente preregolati dalla legge e da atti amministrativi generali, senza che siano riservati alla pubblica amministrazione spazi di discrezionalità circa la concreta individuazione dei soggetti obbligati, i presupposti oggettivi del corrispettivo dovuto*». Conseguentemente venne affermata la giurisdizione del giudice ordinario. Ragioni a sostegno della natura privatistica sono che rappresenta il corrispettivo di un servizio pubblico e, pertanto, va inquadrato nell'ambito di un rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive. A sostegno di tale ricostruzione si invoca il *nomen iuris* del prelievo, il termine "tariffa" sembra escludere l'ambito di operatività del diritto tributario a favore di una ricostruzione in termini privatistici. Oltre al dato testuale, i sostenitori di questa ricostruzione invocavano il criterio della *ratio legis*. Invero, indicazioni sulla natura extrafiscale sembrerebbero provenire da parte dello stesso legislatore. In particolare, il legislatore sembra convinto nel continuare a considerare la TIA una tariffa, tanto che, in sede di conversione del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 ha confermato il blocco dei tributi per il triennio 2009-2011, introducendo una deroga per la TARSU, senza però citare la TIA. Ed ancora, la qualificazione, anche ai fini dell'assoggettamento dell'imponibile all'IVA, della TIA quale corrispettivo, evidenzia ulteriormente la scelta del legislatore di non ricondurre la tariffa d'igiene ambientale al novero di quei diritti, canoni, contributi che la normativa comunitaria esclude in linea generale all'assoggettamento a IVA, perché percepiti da enti pubblici per attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità. Se la TIA dovesse essere considerata come un corrispettivo privatistico ne muterebbe radicalmente il piano della tutela, dal momento che sarebbero esperibili gli ordinari strumenti civilistici previsti per i contratti a prestazioni corrispettive (quali, ad esempio, l'azione di adempimento, *l'eceptio inadimpleti contractus*, l'azione di risoluzione per inadempimento). L'ordinanza delle S.U. 3274/2006, a parte qualche pronuncia conforme, non ha avuto particolare seguito.

[600] La medesima Corte costituzionale (sent. n. 238 del 2009) ha altresì affermato (punto 7.2.2) che "quanto all'*irrilevanza* della denominazione, lo stesso art. 2 del d.lgs. 546 del 1992 stabilisce espressamente che i tributi vanno individuati indipendentemente dal *nomen iuris* (comunque denominati)". Tanto più, prosegue la Corte costituzionale, che "il termine 'tariffa' – nella tradizione propria della legislazione tributaria – ha un valore semantico neutro, nel senso che non si contrappone necessariamente a termini quali 'tassa' e 'tributo', tanto che anche l'art. 58 del d.lgs. n. 507 del 1993 testualmente prevede che la tarsu (cioè una 'tassa' e, quindi, un 'tributo') si applica 'in base a tariffa'". Fatte queste affermazioni, la Corte costituzionale

Alla TIA 1 ha fatto seguito la TIA 2 regolata dall'art. 238 del D.lgs. 3 aprile 2006, n.152, ove al primo comma stabilisce che: «*chiunque possegga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che produce rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa*». Anche la TIA 2 ha dato origine a vivaci dibattiti riguardo alla sua natura giuridica. Con la sentenza 7 maggio 2020, n. 8631 le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno optato per la natura privatistica[601]. Una soluzione che non ha convinto gran parte della dottrina tributaristica[602].

Il passaggio TARSU – TIA1 – TIA 2 ha generato una grande incertezza applicativa, specie a seguito della possibilità per comuni, prevista dal legislatore, di prorogare, in via transitoria, il regime TARSU con la conseguenza che si assistette, in

---

"ha indicato i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi. Tali criteri, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina i prelievi stessi, consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante".

[601] In merito alla TIA 2 v'è da dire che si accese un acceso scontro, in dottrina e in giurisprudenza, sulla relativa natura giuridica. Con la sentenza 7 maggio 2020, n. 8631 le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno optato per la natura privatistica, con conseguente assoggettabilità ad IVA, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 artt. 1 e 3, art. 4, commi 2 e 3, della tariffa integrata ambientale (c.d. TIA2), di cui al D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238.
La Corte ha ritenuto, nell'affermare la natura privatistica della cd. TIA2, che non assume rilievo decisivo, ai fini dell'attribuzione la circostanza che il relativo pagamento sia obbligatorio per legge, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3 prevede che le prestazioni verso corrispettivo dipendenti dai contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere obbligazioni di fare, di non fare e permettere costituiscono prestazioni di servizi, ai fini dell'assoggettabilità ad IVA, ex art. 1 del medesimo decreto, quale ne sia la fonte; rilevando altresì, a conforto della natura privatistica della tariffa, come già fosse stato precisato

[602] Le conclusioni della Corte hanno suscitato diversi dubbi in dottrina, si veda, tra i tanti A. GUIDARA, *op.cit.* L'autore dedica un apposito paragrafo (il 4.2) del lavoro alla questione alla natura giuridica della TIA 2, criticando e confutando la soluzione sui è giunta la giurisprudenza: «*Stranisce siffatto intervento* (il riferimento è alla legge interpretativa l'art.14, comma 33, del DL 31 maggio 2010, n.78, come convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122) *non solo perché alla luce di quanto si è detto, e alla stregua di quanto avvenuto per la TIA 1, non avrebbero dovuto esserci dubbi circa la natura tributaria della TIA 2».* Tra le critiche si segnala anche F. FICHERA, La c.d. *TIA-2, natura giuridica e assoggettabilità all'IVA*, Rass. Trib. 2020, p.838 ss; ID*., Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2* in Rass. Trib. 2020, p. 72 ss; C. SCALINCI, *La Tariffa integrata ambientale, la cd. TIA 2, non sarebbe un tributo ma un corrispettivo soggetto a IVA*, Riv. Dir. Trib. on line, 26 luglio 2018 (https://www.rivistadirittotributario.it/2018/07/26/la-tariffa-integrata-ambientale-la-cdtia-2-non-un-tributo-un-corrispettivo-soggetto-iva/); A. GIOLO, *TIA1 e TIA2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva*, Dir. Prat. Trib. 2019, p. 2593 ss.

alcuni casi, ad una coesistenza nel territorio nazionale di entrate diverse, finanche tutte e tre (TARSU, TIA 1, TIA 2).

Ripercorrendo i vari interventi normativi merita attenzione l'art.14 del D.L. 6 dicembre 2011, n.201 (come convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n.214), istitutivo, con decorrenza 1° gennaio 2013 del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, conosciuto come TARES. Il tributo è dovuto per il fatto che si «*possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*»[603]. Soggetti passivi del tributo sono «*coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui ai commi 3 e 4 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse*»[604]. La disciplina della TARES venne valutata positivamente, specie per il connesso auspicio di un possibile definitivo superamento delle problematicità che avevano a lungo tormentato la materia dei rifiuti, anche perché doveva sostituirsi, a partire dal 1° gennaio 2013, a tutte le altre forme di prelievo in sostituzione (TARSU, TIA 1 e TIA 2).

L'adozione del nuovo tributo è stata di breve durata, poiché è rimasto in vigore per meno di un anno: dal 1° gennaio 2014 è stato sostituito dalla TARI.

La TARI è stata istituita dall'art. 1, comma 639 e ss., legge 27 dicembre 2013 n. 147.

Il nuovo tributo si presenta come una delle componenti dell'imposta unica comunale (IUC)[605] composta, oltre dalla TARI, dall'imposta municipale propria (IMU), dal tributo per i servizi indivisibili (TASI). Il tributo è destinato a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

---

[603] Così il comma 3 dell'art.14 del D.L. 6 dicembre 2011 n.201.
[604] Così il comma 5 dell'art.14 del D.L. 6 dicembre 2011 n.201.
[605] Cfr. A. GUIDARA, *op.cit.,* par. 2.4., l'Autore rileva che TARI è concepita come "*parte di un più ampio tributo*" e specifica che: «*in un'unica "imposta" albergano, singolarmente: un'"imposta" patrimoniale, che colpisce gli immobili escluse le abitazioni principali (l'IMU); e una componente riferita ai servizi, ma pur sempre legata agli immobili, che consta di un "tributo" relativo ai servizi indivisibili (la TASI) e di una "tassa" sui rifiuti, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti (la TARI). Sennonché le differenze di quest'ultima con le altre "anime" della IUC sono piuttosto evidenti, avendo essa genesi e connotati propri, come anche una disciplina piuttosto particolare; e non si può non riconoscerle la dignità di autonomo tributo*».

La TARI, ripropone per la più parte quella della TARES, con alcune differenze, sostanzialmente dovute alla necessità di evitare per quanto possibile le ricadute, in termini economici, del passaggio dalla TARSU alla copertura integrale dei costi.

Ed invero, pur nei suoi tratti di originalità, la TARI ha mantenuto alcuni punti di contatto anche con l'originaria TARSU. Infatti, se per molti aspetti il nuovo tributo sembra in grado di superarne i limiti e di conferire stabilità al quadro normativo (anche per effetto della rimozione dei regimi transitori), residuano alcune criticità riferibili, in modo particolare, al passaggio ad un nuovo meccanismo di contribuzione su base tariffaria che avrebbe beneficiato della tempestiva adozione del regolamento *ad hoc* sui criteri per l'individuazione del costo del servizio rifiuti e per la determinazione della relativa tariffa. Invece, il legislatore ha semplificato lo schema impositivo rinviando l'adozione di tale regolamento e riconducendo il meccanismo tariffario al collaudato e in parte obsoleto metodo normalizzato di cui al D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158[606].

9. La disciplina della TARI: aspetti essenziali

La tassa sui rifiuti (TARI) è il tributo destinato a finanziare i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti medesimi.

Come detto, la TARI è stata introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 quale tributo facente parte, insieme all'imposta municipale propria (IMU) e al tributo per i servizi indivisibili (TASI), dell'imposta unica comunale (IUC). Dal 2014, pertanto, la TARI ha sostituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), che è stato vigente per il solo anno 2013 e che, a sua volta, aveva preso il posto di tutti i precedenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (TARSU, TIA1, TIA2).

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e – tra i tributi che la costituivano – la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire l'IMU, come

[606] Così G. SELICATO e A. SORRISO CHICCO, *La tassa sui rifiuti*, cit., p. 182.

disciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019, e la TARI, le disposizioni relative alla quale, contenute nella legge n. 147 del 2013, sono state espressamente fatte salve.

9.1.Presupposto di fatto

Quanto al presupposto di fatto della TARI, ai sensi dell'art. 1 comma 641 della legge 147/2013 «*è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*»[607]. Rimangono esclude da tassazione «*le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva*».

In materia di tassa sui rifiuti, il tributo è dovuto unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni in quanto la detenzione o la occupazione di locali e aree scoperte che, secondo una situazione di normalità, sono idonee a produrre di rifiuti. La Corte di cassazione[608] riconduce tale situazione di normalità sotto le forme di "presunzione *iuris tantum*" di produzione di rifiuti.

Al riguardo, ciò che rileva ai fini del sorgere dell'obbligo tributario è la potenzialità del locale o dell'area di produrre rifiuti, ed infatti, la semplice mancata utilizzazione, di fatto, dei locali o delle aree, che dipenda da una decisione soggettiva dell'occupante, non è sufficiente per escludere la debenza della TARI. Occorre, invece, a tal fine, che il contribuente provi l'inidoneità del locale o dell'area a produrre i rifiuti in ragione delle sue oggettive condizioni d'inutilizzabilità[609]. Ed infatti, solo l'immobile

[607] Rispetto alla TARES scompare il riferimento alla "occupazione" anche di fatto del locale o dell'area, tuttavia, si ritiene che sia assorbito nell'ampiezza del concetto di "detenzione" ivi accolto.

[608] Tra le tante, cfr. cass. civ., Sez. V, 23/06/2020, n. 12302 ove si legge: «*Giova rammentare che, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, in materia di tassa sui rifiuti, il tributo" è dovuto unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni" (Sez. 5, sentenza n. 3772 del 15/02/2013, Rv. 625621 – 01), in quanto la detenzione o la occupazione di locali e aree scoperte comportano una "presunzione iuris tantum di produzione di rifiuti", alla quale, se non superata, consegue la soggezione al tributo (Sez. 5, sentenza n. 19459 del 18/12/2003, Rv. 569065 – 01; Sez. 5, sentenza n. 15083 del 05/08/2004, Rv. 575233 – 01; Sez. 6 – 5, ordinanza n. 19469 del 15/09/2014, Rv. 632445 – 01; Sez. 6 5, ordinanza n. 17622 del 05/09/2016, Rv. 640781 – 01; Sez. 6 – 5, ordinanza n. 9790 del 19/04/2018, Rv. 647738 – 01)».*

[609]Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, in particolare, la presenza alternativa dell'arredo o di una sola utenza di rete è sufficiente a far sorgere il presupposto impositivo sulla base di una presunzione semplice − valida quindi fino a prova contraria a carico del contribuente − di utilizzazione dell'immobile e

oggettivamente inutilizzabile - ed in quanto tale non interessato dalla fruizione del connesso servizio pubblico di nettezza urbana - deve intendersi escluso dall'imposizione in parola.

Secondo la disciplina di cui al D. Lgs. n. 507/1993, il tributo è dovuto in base alla mera istituzione del servizio di raccolta rifiuti, mentre resta irrilevante il dato soggettivo della sua mancata utilizzazione da parte dell'utente.

L'imposta si fonda infatti sui presupposti del possesso o della detenzione di immobili. Il legislatore tributario, nell'individuazione del presupposto di fatto del tributo, utilizza i noti istituti civilistici[610] del "possesso" e della "detenzione", che si differenziano in ragione dell'*animus.*

L'articolo 1, comma 639, della legge 147/2013 specifica che il tributo è a carico dell'utilizzatore dell'immobile, ossia di chi effettivamente produce i rifiuti. Questa precisazione è fondamentale perché chiarisce il rapporto tra "possesso" e "detenzione", come indicato nell'art. 1, comma 641 cit. È evidente che la legge, menzionando

---

di conseguente attitudine alla produzione di rifiuti. Conseguentemente, ai fini dell'esclusione dal tributo, si ritiene necessaria la contemporanea assenza sia dell'arredo sia di tutte le utenze. Il comune può comunque introdurre, con proprio regolamento, altri indici che integrino la presunzione di imponibilità, purché concretamente rivelatori dell'uso dell'immobile.
Cfr. Cass. civ., Sez. V, 11/06/2024, n. 16138: «*La tassa rifiuti è dovuta per l'occupazione o detenzione di locali ed aree. Solo gli immobili inutilizzabili non sono soggetti alla Tari. Non conta la scelta dei titolari di non utilizzarli*».

[610] Il possesso non è un diritto, ma una situazione di fatto. Ai sensi dell'art 1140 c.c., ciò che integra il possesso è infatti l'esplicazione di un potere sulla cosa a prescindere dal diritto di possederla: possessore è anche colui che possiede illegittimamente e, al limite, anche il soggetto che si sia illecitamente impossessato della cosa. L'istituto del possesso risale al diritto romano, in cui fu identificata la disponibilità di fatto della cosa quale situazione distinta rispetto alla proprietà e oggetto di rilevanza e tutela giuridica: la *possessio* autonoma. La situazione di fatto del possesso è però giuridicamente rilevante. Essa è infatti produttiva di effetti giuridici ed è anche oggetto di tutela giuridica. In questo senso il possesso si identifica in una situazione di fatto da cui scaturisce una situazione giuridica il diritto al pacifico godimento del bene (*ius possessionis*), quale diritto di non subire spoglio o turbative. Il termine "possesso", quindi, si presta a designare sia la situazione di fatto, sia la posizione giuridica che ne deriva. Lo *ius possessionis* va distinto dal diritto al possesso (*ius possidendi*), che è il diritto di possedere la cosa spettante al proprietario o ad altro titolare di diritto reale di godimento: diritto che implica il potere di rivendicare la cosa presso chiunque la possieda senza titolo idoneo e di respingere le ingerenze di fatto e di diritto da parte di terzi.
Non è corretto palare del possesso come di un quasi diritto: il soggetto che possiede (situazione di fatto) acquisisce per ciò stesso una posizione giuridica di vantaggio, che è un diritto soggettivo pieno, seppure delimitato nel suo oggetto (diritto di non subire spoglio o turbative). Per questo il possesso è tutelato giuridicamente contro gli atti di spoglio e molestia attraverso le azioni possessorie. Il diritto di possesso non è un diritto reale, né un diritto di credito, ma è un'autonoma figura di diritto soggettivo tutelata nella vita di relazione contro determinate ingerenze dei terzi.

entrambe le figure, non intendeva moltiplicare i soggetti passivi, ma semplicemente affermare che l'utilizzatore dell'immobile può essere sia il possessore che il detentore.

Del resto, la congiunzione disgiuntiva "o" tra possesso e detenzione non serve ad ampliare la platea dei soggetti passivi, ma ad individuare chi tra i due soggetti sia il responsabile del tributo. Solo uno di loro, in base alla fruizione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, è effettivamente tenuto al pagamento della TARI. Siffatta previsione evita situazioni di duplicazione di soggetti passivi dell'imposta e chiarisce che l'obbligato principale è chi utilizza l'immobile e, quindi, produce i rifiuti.

In pratica, se un immobile è locato, sarà il conduttore, in qualità di detentore, a doversi fare carico della TARI, non il proprietario-possessore, a meno che non sia quest'ultimo ad utilizzarlo direttamente.

L'intento della norma è quindi di legare il tributo alla fruizione del servizio più che alla mera titolarità giuridica dell'immobile. La legge vuole garantire che il tributo sia a carico di chi concretamente produce rifiuti, e non necessariamente del proprietario o di chi detiene un diritto sull'immobile. In sintesi, il criterio centrale che regola il rapporto tra possesso, detenzione e tassazione (in particolare, la TARI) è quello dell'effettiva utilizzazione.

Merita attenzione il concetto di detenzione[611]. Si deve, infatti, ricordare che detenzione si riferisce al semplice rapporto di ingerenza materiale con la cosa, che non

[611] Il codice civile non contiene una definizione di "detenzione", e non ne individua i caratteri, limitandosi a stabilirne la funzione in rapporto al possesso. Trattasi, infatti, di funzione strumentale al possesso, che emerge dalle poche norme che fanno riferimento alla detenzione e, segnatamente: dall'art. 1141, comma 2, c.c., relativo al mutamento della detenzione in possesso; dall'art. 1168, comma 2, c.c., che concede l'azione di reintegrazione anche al detentore il quale, nei confronti dei terzi autori dello spoglio, agisce «a difesa sostanziale della posizione del possessore». Nel silenzio normativo, la detenzione è intesa come mero esercizio di un potere di fatto sulla cosa, tramite il quale si realizza in via mediata l'altrui possesso. In questo senso, è qualificabile come detentore indifferentemente colui che si comporti da affittuario, da conduttore oppure da comodatario, dal momento che in ogni caso identica è la posizione strumentale dello stesso rispetto al possessore. La detenzione può definirsi come la disponibilità di fatto della cosa in nome altrui. L'espressione in nome altrui vale a indicare che il potere sulla cosa è subordinato al potere di un altro soggetto, il possessore, e dipende da quest'ultimo. Secondo il modello codicistico la detenzione è una figura generica, rilevante di per sé e non per il modo in cui si estrinseca il potere di fatto. Per detentore, allora, si intende comunemente il soggetto che ha la disponibilità materiale di un bene (la c.d. *possessio naturalis* del diritto romano), non sorretta dall'*animus possidendi,* in quanto il detentore non esercita un diritto reale proprio ma è consapevole che altri è il possessore, con il generico intento di tenere la cosa sotto il suo controllo e di escludere ogni intromissione dei terzi, egli esercita un potere di fatto idoneo a costituire il

richiede, come invece per il possesso, anche *l'animus rem sibi habendi*; ove la detenzione si fondi su un titolo, il detentore riconosce i maggiori poteri che sulla *res* ha il proprietario e dal quale discendono i suoi, sebbene possa pretendere da quest'ultimo il rispetto della propria posizione giuridica e tutelare l'attività che gli è consentita alla luce dei suoi rapporti giuridici con il *dominus.*

La mera detenzione di un qualsivoglia immobile non sarebbe di per sé sufficiente a giustificare la debenza del tributo, se non accompagnata da elementi specificativi del vantaggio economicamente apprezzabile che ciò arreca. La disciplina della TARI si basa sul presupposto di un rapporto di fatto tra il soggetto passivo e un immobile. In particolare, la TARI rileva in caso di occupazione o detenzione di locali e aree scoperte, qualunque sia il loro utilizzo, purché suscettibili di produrre rifiuti. Il presupposto impositivo si concretizza nell'occupazione e nell'uso di un bene, che può generare rifiuti, dal quale il detentore trae un vantaggio.

Di conseguenza, si espone la collettività alle esternalità negative prodotte dagli effetti inquinanti derivanti dalla detenzione. Si giustifica, così, l'applicazione della TARI in omaggio del principio "chi inquina paga", sancito nell'art. 15 della direttiva 2006/12/CE e nell'art. 14 della direttiva 2008/98/CE.

In tema di detenzione, sorgono problematiche specifiche riguardo alla figura del concessionario. La questione principale riguarda se il concessionario, oltre a gestire il servizio, detenga effettivamente l'immobile o l'area concessa (comunque suscettibile di produrre rifiuti), in modo da poter essere considerato responsabile della produzione di rifiuti e, quindi, soggetto all'obbligo di pagare la TARI. È necessario stabilire se la concessione preveda anche la detenzione del bene, elemento determinante per l'applicazione del tributo, poiché solo in questo caso il concessionario può essere considerato soggetto passivo della TARI.

---

corpus possessionis. E, perciò, detenzione non qualsiasi ingerenza di un soggetto su di un bene, ma soltanto quella che si caratterizza in modo da poter integrare l'elemento oggettivo del possesso.
La giurisprudenza e una parte della dottrina, tuttavia, individuano, accanto al detentore non autonomo, altre due figure: il detentore qualificato e quello non qualificato. La distinzione tra le due figure si fonda sul diverso interesse che sorregge il potere di fatto del detentore è detentore qualificato colui che ha un interesse proprio alla detenzione (es., il conduttore, l'affittuario, l'appaltatore); è detentore non qualificato colui che detiene nell'esclusivo interesse del possessore.

Secondo la Cassazione civile, sentenza 30 agosto 2022, n. 25548, la società di gestione delle aree di sosta è soggetta alla tassa sui rifiuti se dall'interpretazione del contratto si evinca che le è affidata la detenzione delle medesime aree, produttive di rifiuti. Diviene, allora essenziale la corretta interpretazione del contratto[612].

Sempre in tema di detenzione e di concessioni, è emerso il problema dell'applicazione della tassa sui rifiuti ai "posti barca". Il "posto barca" rientra nella nozione di detenzione[613], intesa come la relazione materiale tra il circolo nautico (soggetto) e la superficie del mare delimitata dai posti barca (bene), in quanto bene pubblico il cui uso è concesso tramite un provvedimento amministrativo. Analogamente, si configura una detenzione tra il proprietario dell'imbarcazione (soggetto) e la superficie marina occupata (bene), sulla base di un contratto di ormeggio tra privati.

Si è posto quindi il problema di individuare chi fosse il soggetto passivo dell'imposta, se il circolo nautico o il proprietario dell'imbarcazione. La Corte di cassazione, con la sentenza del 16 febbraio 2018, n. 3798, ha stabilito che il soggetto passivo della tassa sui rifiuti per i "posti barca" sia il circolo nautico, poiché la concessione pubblica da esso ottenuta prevale sul contratto di ormeggio, mantenendo la detenzione dell'area in capo al concessionario, senza trasferirla al diportista.

9.2.Soggetto attivo e passivo

Soggetto attivo dell'imposta è il comune, con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, nel territorio del comune stesso.

---

[612] Cfr. Cass. sentenza del 5 luglio 2022 n. 25548, la Corte, prosegue affermando che: «*al fine di verificare se vi è o meno detenzione, deve considerarsi la possibilità che sulla stessa res si esercitino contemporaneamente, e nei limiti definiti dal titolo, i poteri del proprietario e del detentore, senza che per ciò soltanto debba escludersi che il bene possa considerarsi detenuto (e utilizzato) dal soggetto che ai sensi della normativa eurounitaria può qualificarsi produttore o detentore di rifiuti»*. Nel caso esaminato dalla Corte, concernente la concessione di spazi di parcheggio si accertò che il contratto attribuiva alla società "*la gestione delle aree con le relative funzioni di verifica e controllo (vale a dire la custodia)*" per cui si ritenne che il contratto attribuisse "*al gestore anche la detenzione delle aree stesse*". Non ricorreva dunque il mero affidamento del servizio di raccolta dei pagamenti ma una vera e propria attività di gestione delle superfici di parcheggio e quindi la "detenzione" delle medesime. Di qui, pertanto, la soggezione alla Tassa sui rifiuti.

[613] Posto che la superficie del mare è considerato un bene pubblico si esclude l'ipotesi di possesso.

Soggetto passivo della TARI è chiunque possieda o detenga il locale o l'area e, quindi, il soggetto utilizzatore dell'immobile[614]; la TARI colpisce il produttore dei rifiuti, o quantomeno colui che, possedendo o detenendo l'immobile, normalmente produce rifiuti.

In caso di detenzione breve dell'immobile, di durata non superiore a sei mesi, invece, la tassa non è dovuta dall'utilizzatore ma resta esclusivamente in capo al possessore (proprietario o titolare di usufrutto, uso, abitazione o superficie).

In caso di pluralità di utilizzatori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

9.3.Base imponibile

Quanto alla base imponibile, essa è data dalla superficie calpestabile[615], idonea alla produzione di rifiuti urbani[616]. Più precisamente, si considerano: le superfici dichiarate; oppure, le superfici accertate. Il criterio della superficie catastabile vale per tutte le unità immobiliari e precisamente: per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano; per le unità immobiliari diverse da quelle ordinarie.

L'"area calpestabile" rilevante ai fini della base imponibile della TARI si riferisce alla superficie di un immobile o di un'area che può essere effettivamente utilizzata e su cui si può camminare. In altre parole, è la parte di un locale o di uno

[614] Cfr. Art. 1, comma 642, della legge 147/2013 che individua i soggetti passivi in: «*chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*» con la specificazione che «*in caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria*».

[615] E infatti con riguardo all'assoggettamento a TARI dei "posti barca" permangono dubbi sull'effettiva capacità di tali superfici marine di produrre stabilmente rifiuti, evidenziando la necessità che i regolamenti comunali definiscano con precisione i parametri per assoggettare tali aree a tassazione, individuando uno spazio impositivo non regolato dalla normativa nazionale.

[616] Così il comma 645 dell'art. 1 L. 147/2013 ove si afferma che: «*Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 647, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati. L'utilizzo delle superfici catastali per il calcolo della TARI decorre dal 1° gennaio successivo alla data di emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previo accordo da sancire in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, che attesta l'avvenuta completa attuazione delle disposizioni di cui al comma 647*».

spazio aperto che è accessibile e adibita a un utilizzo specifico, suscettibile di produrre rifiuti.

È opportuno, poi, fare un cenno alla normativa che governa la determinazione delle tariffe della TARI. L'art. 1, comma 651, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, prevede che «*Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158*». In ordine alla determinazione della tariffa il citato D.P.R. dispone che la stessa è composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, e da una e parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti; la tariffa inoltre è articolata nelle fasce di utenza domestica e non domestica.

Più specificamente, per le utenze domestiche[617]: la parte fissa è determinata in base alla superficie e alla composizione del nucleo familiare, mentre quella variabile è rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati e differenziati specificata per kg, prodotta da ciascuna utenza (tuttavia, nel caso di impossibilità di misurazione dei rifiuti per singola utenza, è previsto che essa venga determinata applicando uno specifico coefficiente di adattamento). Ciò posto, la quota fissa di ciascuna utenza domestica deve essere calcolata moltiplicando la superficie dell'alloggio sommata a quella delle relative pertinenze per la tariffa unitaria corrispondente al numero degli occupanti dell'utenza stessa, la quota variabile è costituita da un valore assoluto, vale a dire da un importo rapportato al numero degli occupanti che non va moltiplicato per i metri quadrati dell'utenza e va sommato come tale alla parte fissa.

La disciplina TARI prevede tre diversi criteri per la determinazione della tariffa. Il Comune può adottare il c.d. metodo normalizzato[618], oppure basarsi su parametri di

[617] Secondo quanto affermato dal Ministero delle Finanze, *Circolare n.1-Applicazione della tassa sui rifiuti (TARI). Calcolo della parte variabile,* del 21 novembre 2017, per utenza domestica "*deve intendersi comprensiva sia delle superfici adibite a civile abitazione sia delle relative pertinenze*".

[618] Il metodo è disciplinato dall'art. 1 comma 651 L. 147/2013 ove si dispone che: «*Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158*». Trattasi del c.d. metodo normalizzato.

produzione quali-quantitativa di rifiuti[619], ovvero, per i Comuni che hanno implementato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti al servizio pubblico[620] (conosciuti come TARIP, Tariffa Rifiuti Puntuale), è possibile, mediante regolamento ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, applicare una tariffa di natura corrispettiva in sostituzione della TARI.

Ed invero, sarebbe riduttivo parlare di TARI come l'unica forma di tassazione dei rifiuti, più correttamente si deve distinguere tra: TARI tributo con metodo tariffario normalizzato (comma 651), TARI tributo quanti-qualitativo (comma 652) e TARI corrispettiva, meglio conosciuta come TARIP (commi 667 e 668). La disciplina in esame contempla, infatti, due tipologie di prelievo (tributario o patrimoniale) ma ben tre modalità di tariffazione: la tassa sui rifiuti, che in base al metodo tariffario adottato si divide in "Tari presuntiva" e "Tari tributo puntuale", e la tariffa avente natura corrispettiva (TARIP)[621].

[619] Il metodo è disciplinato dall'art. 1 comma 652 L. 147/2013, il legislatore prevede, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 che il comune nel rispetto del principio «chi inquina paga» possa commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti.
Le tariffe sono determinate moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

[620] A disporlo è il comma 667 dell'art.1 L. 147/2013 ove si afferma che: «*Al fine di dare attuazione al principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea*».

[621] Così si esprimono G. SELICATO e A. SORRISO CHICCO, *op.cit*., p. 199. Gli autori precisano che la triplice distinzione, da un lato, rende evidente l'ampiezza della potestà regolamentare comunale e, dall'altro lato, segnala la necessità di definire in modo armonico e non frammentario i criteri in base dall'adozione, da parte dei Comuni, dei sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti. Pertanto, i regolamenti comunali diventano in questo modo la variabile decisiva per un corretto funzionamento della tariffa puntuale e spetta ad essi il compito di emancipare il più possibile il prelievo corrispettivo dai meccanismo presuntivi della TARI.

9.4. **Criterio normalizzato**

Il criterio normalizzato è il criterio tradizionale di determinazione della base imponibile (comma 651), della tassa sui rifiuti[622].

Già con la TARES si sentiva l'esigenza di superare il criterio normalizzato di determinazione del quantitativo di rifiuti, sostituendolo con nuovi criteri stabiliti tramite un apposito regolamento governativo[623]. Tuttavia, i redattori della norma, ben consapevoli delle possibili difficoltà nell'adozione di tale regolamento, avevano predisposto un regime transitorio che, in caso di mancata approvazione del nuovo regolamento, avrebbe mantenuto l'applicazione del "metodo normalizzato". Il legislatore della TARI ha optato per una soluzione differente, trasformando il regime transitorio TARES in regime definitivo per la TARI. Pertanto, i criteri di stima e quelli tabellari determinati dal D.P.R. n. 158/99 (metodo normalizzato) sono stati stabilmente adottati come riferimento per il meccanismo tariffario, caratterizzando tutt'ora la disciplina della TARI[624].

Più precisamente, il comma 651 art. 1 cit. dispone che il Comune, in conformità al regolamento di cui al d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158, può adottare il c.d. "criterio normalizzato", caratterizzato dalla previsione di una "parte fissa" e di una "parte variabile" della tassa. La parte fissa è determinata tenendo in debita considerazione la superficie immobiliare e la composizione dell'eventuale nucleo familiare che la occupa a qualsiasi titolo, essa è commisurata alle componenti essenziali del costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. La parte variabile è rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati e differenziati conferiti specificata in chilogrammi, alle modalità del

---

[622] In base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

[623] Cfr. Art. 14 comma 12 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201 «*Con regolamento da emanarsi entro il 31 ottobre 2012, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti i criteri per l'individuazione del costo del servizio di gestione dei rifiuti e per la determinazione della tariffa. Il regolamento emanato ai sensi del primo periodo del presente comma si applica a decorrere dall'anno successivo alla data della sua entrata in vigore. Si applicano comunque in via transitoria, a decorrere dal 1° gennaio 2013 e fino alla data da cui decorre l'applicazione del regolamento di cui al primo periodo del presente comma, le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158*».

[624] Cfr. Art 1 comma 651 L. 27 dicembre 2013, n. 147 «*Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158*».

servizio fornito e all'entità dei costi. Il metodo normalizzato mira all' integrale copertura dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e si pone in linea di continuità con le precedenti forme di tassazione dei rifiuti.

9.5. **Criterio quanti-qualificativo**

Il legislatore, accanto al metodo normalizzato, aggiunge la possibilità per il Comune - in alternativa a questi criteri e nel rispetto del principio al chi inquina paga - di commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte dai contribuenti nell'utilizzo dei locali o delle aree scoperte., nonché al costo del servizio sui rifiuti. Il secondo metodo (comma 652) individuato dal legislatore sposa, dunque, logiche di effettività del quantitativo di rifiuti generati dagli utenti[625].

Tale disposizione prevede che il costo del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti possa essere desunto dalla moltiplicazione tra i coefficienti di produttività quali-quantitativa di pattume e la superficie imponibile dei locali o delle aree scoperte.

9.6. **TARI Puntuale (c.d. TARIP)**

L'elemento di maggiore originalità della TARES, che è stato riproposto anche nella disciplina della TARI ed è rappresentato dalla possibilità, per il Comune, di abbandonare il modello tributario a favore di una tariffa avente natura corrispettiva (comma 668[626]).

---

[625] Cfr. Art. 1 comma 652 L. 147/2013 «*Il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti*».

[626] Così recita il comma 668 dell'art. 1 L. 147/2013: «*I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani*».

L'opzione per il modello corrispettivo viene rimessa alla potestà regolamentare del Comune. Come unica condizione per l'abbandono del modello tributario il legislatore richiede l'avvenuta "realizzazione" di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblica.

In linea teorica la TARIP o Tari puntuale è un sistema equo perché coinvolge direttamente i cittadini nella misurazione dell'imposta, premiando i comportamenti virtuosi di chi differenzia correttamente i materiali riciclabili e riduce al minimo i rifiuti non riciclabili. Il nuovo metodo si definisce puntuale perché prevede che la parte variabile della tariffa rifiuti venga pagata da tutte le utenze in base all'effettiva produzione di rifiuti indifferenziati.

Alcuni Autori[627] ritengono che la TARIP rappresenti una componente della TARI, che si connota per una diversa determinazione della base imponibile (*rectius* di una parte della stessa) con criteri che tendono ad una maggior effettività, ma che sono permeati ancora da misurazioni parziali, da forfettizzazioni, da parametri, da presunzioni[628].

---

[627] Si richiama il pensiero espresso da A. GUIDARA in *dalla TARSU alla TARIP: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche,* cit., par. 5.3.

[628] A fronte di tali difficoltà il legislatore ha preferito affidare ad un Regolamento ex art. 17 co.1 della legge 400/88 individuazione dei criteri di misurazione puntuale. Invero, il D.M. 20 aprile 2017, emanato dal Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha statuito i criteri di misurazione puntuale della produzione quantitativa dei rifiuti da parte degli utenti. L'art. 6 del decreto ministeriale prevede che la pesatura dei rifiuti può avvenire mediante un metodo diretto o mediante un metodo indiretto. La pesatura diretta si sostanzia nella rilevazione del peso dei rifiuti espresso in chilogrammi. Per cui, in questo caso, la tariffa sarà determinata dalla sommatoria periodica delle registrazioni del peso della spazzatura generata da ogni contribuente. Invece, con il metodo della pesatura indiretta, si rileva non il peso, bensì il volume dei rifiuti generati, il quale viene determinato tenendo conto dei litri del contenitore utilizzato per la raccolta. In questo secondo caso, la determinazione della tariffa sui rifiuti (non tassa rifiuti) avviene sommando, appunto, la voluminosità dei rifiuti prodotti (espressa in litri) e non il peso (espresso in kilogrammi). Per ulteriori approfondimenti cfr. A. TROPEA, *L'armonizzazione europea della tassa rifiuti. L'applicazione del principio pay as you throw,* Dir. Prat. Trib. inter., 2019, p. 703 ss; e F. RUGGIANO, *La tassa sui rifiuti*, in AA.VV. (a cura di), *Manuale dei tributi locali*, Sarcangelo di Romagna, 2018, p. 407 ove si evidenzia che nel caso della pesatura indiretta, l'effettività della misurazione lascia spazio a elementi presuntivi che allontanano la tariffa dal carattere "puntuale" suggerito dal legislatore europeo con la Direttiva 2018/851/UE. L'effettività della pesatura presenta aspetti tecnici che, in alcune circostanze, potrebbero non consentire una determinazione puntuale del peso o del volume della spazzatura generata dal soggetto passivo della tariffa. È il caso delle cc.dd. utenze aggregate, intese come punti di raccolta di rifiuti intestati a due o più utenti, parrebbe alquanto difficile commisurare la tariffa sui rifiuti in aderenza al quantitativo di rifiuti generato.

Questa lettura trova conferma sul piano concreto, dal momento che la misurazione puntuale dei rifiuti a livello di singolo edificio pone problemi di non agevole soluzione che vanno ben oltre la disciplina dei tributi coinvolgendo le modalità di organizzazione della raccolta (ad es. porta a porta) e che impongono di verificare i profili tecnologici del servizio.

Pertanto, diversamente dai criteri tradizionali, legati alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie ed a coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti per ogni categoria o sottocategoria omogenea, è possibile rinviare a diversi criteri operativi di graduazione delle tariffe. Tale circostanza non consente, in ogni caso, all'Ente impositore di prescindere da un'adeguata dimostrazione della razionalità dei criteri preferiti in relazione alla situazione locale della produzione di rifiuti per le diverse categorie, dei costi e della gestione del servizio.

10. **Natura giuridica della TARI e della TARIP**

Non sorgono dubbi sulla natura tributaria, e nello specifico di imposta, della TARI a favore della quale militano diversi argomenti[629]. La TARI è dovuta al semplice verificarsi del presupposto; la correlazione tra tributo e servizio di smaltimento dei rifiuti riflette una situazione di normalità, non di effettività, tanto che il tributo è dovuto anche quando il servizio di smaltimento non viene prestato (come riconosciuto dai commi 656 e 657 dell'art. 1 della legge 147/2013); il prelievo copre i costi dei servizi divisibili e indivisibili (come lo spazzamento e la pulizia di spazi e aree pubbliche o lo smaltimento dei rifiuti in essi rinvenuti)[630]. Usufruiscono del servizio anche coloro che, non realizzando il presupposto, non pagano il tributo; il presupposto è sempre misurato

[629] Per gli opportuni approfondimenti si rimanda a A. GUIDARA, *op.cit.* par. 4 "La natura tributaria della Tari". L'Autore evidenza come tutte le caratteristiche proprie dei tributi (quali: la doverosità della prestazione, la rapporto sinallagmatico tra le parti, il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante) sono rinvenibili anche nella Tari: «*Tali caratteristiche si rinvengono senz'altro nella TARI: essa è dovuta al (solo) verificarsi di un presupposto, che esprime una precisa rilevanza economica (id est capacità contributiva), e a prescindere dalla fruizione (e dall'intensità della fruizione) del servizio di gestione dei rifiuti; la finalizzazione pubblicistica è evidente nella destinazione ad un servizio pubblico essenziale (quello di gestione dei rifiuti), di cui peraltro si vogliono coprire integralmente i costi (ovverosia ripartire tra i consociati la totalità dei costi)*».

[630] Fermo restando che la distinzione tra tassa e imposta a seconda che copra costi divisibili o indivisibili è una distinzione propria delle scienze delle finanze e non del diritto tributario, ad ogni modo, il riferimento è utile, se considerato *ad abundantiam.*

con criteri di normalità che, per quanto affinati, prescindono dalla fruizione o dall'intensità della fruizione del servizio, e si basano su una presunta capacità contributiva[631].

Valgono in questa sede le considerazioni svolte dalla Corte costituzionale che, con sentenza 2009 n. 239, risolve la *vexata questio* sulla natura tributaria o meno della TIA, riconoscendo natura tributaria e, conseguentemente, individuando la giurisdizione del giudice tributario. La giurisprudenza della Corte costituzionale, in plurime occasioni[632], ha individuato, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato, i parametri che debbono indefettibilmente sussistere affinché una fattispecie sia qualificata come avente natura tributaria. La TARI soddisfa pienamente tali parametri. Rileva, in tal senso, la doverosità della prestazione, nel senso che la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; tale la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico tra le parti, ed infatti, la TARI si caratterizza per l'assenza di un rapporto sinallagmatico; ed ancora, rileva il necessario collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante, ed infatti, le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivante dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a coprire pubbliche spese[633].

La TARI, essendo un tributo, riflette un dovere giuridico imposto dal Comune per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti urbani. La sua struttura del tributo, come già visto, è composta da due componenti: una parte fissa e una parte variabile, entrambe con caratteristiche tributarie ma legate a elementi diversi del servizio.

La componente fissa riguarda le spese essenziali per l'organizzazione e il mantenimento del servizio, come i costi di infrastrutture, gestione amministrativa e

[631] Si rinvia a capitolo III, sezione I, paragrafo 13.
[632] Si vedano, tra le altre, Corte Cost. 26 aprile 2018, n. 89 e Corte Cost. 14 dicembre 2017, n. 269.
[633] Inoltre, la possibilità prevista dal legislatore di sostituire la TARI con una tariffa di natura corrispettiva (TARIP) può essere considerata un ulteriore elemento a sostegno della natura tributaria della TARI. È come se, concedendo ai comuni l'opzione di scegliere una "soluzione alternativa" di natura privatistica, il legislatore riconoscesse implicitamente la natura tributaria della TARI.

mantenimento del sistema di raccolta. Questa parte non dipende dalla quantità di rifiuti prodotti, poiché è necessaria per garantire il funzionamento del servizio di smaltimento a prescindere dal comportamento individuale degli utenti.

La componente variabile, invece, è direttamente collegata alla quantità di rifiuti conferiti dal contribuente. Essa rispecchia il principio del "chi inquina paga", basato sulla logica che chi produce più rifiuti debba contribuire in misura maggiore ai costi di smaltimento. Questa parte introduce una dimensione più personalizzata del tributo (in adesione al rispetto della capacità contributiva[634]) poiché il carico economico aumenta o diminuisce in funzione dell'impatto ambientale generato.

In questo contesto, la TARI mantiene la sua natura di tributo anche nella componente variabile, perché continua a essere un obbligo fiscale destinato a finanziare un servizio pubblico anche indivisibile, sebbene con elementi che incentivano una maggiore responsabilità ambientale.

Tuttavia, se sulla TARI non sorgono dubbi quanto alla sua natura tributaria, lo stesso non può dirsi per la TARIP, sempre che questa abbia un'effettiva autonomia giuridica rispetto alla TARI. Ed invero, sulla natura giuridica della TARIP si discute. Dalla lettura della norma sembrerebbe che, *prima facie*, il legislatore abbia voluto costruire un modello privatistico alternativo alla Tari-tributo: i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono prevedere, con regolamento di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI[635]. Anche

[634] Per la cui analisi si rimanda al paragrafo successivo.

[635] Detta disposizione va correlata col precedente comma 667 dello stesso art. 1 della citata L. n. 147 del 2013, ove si prevede che «*al fine di dare attuazione al principio "chi inquina paga", sancito dall'art. 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione Europea*».

il *nomen iuris* di tariffa avente natura corrispettiva sembra volere implicitamente indicare la natura privatistica del prelievo.

I dubbi sulla natura giuridica si acutizzano anche perché il decreto ministeriale (emanato in attuazione di quanto disposto dal comma 667 è stato emanato in data 20 aprile 2017 e pubblicato in G.U. n. 117 del 22 maggio 2017) che statuisce i criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, ben avrebbe potuto chiarire la natura giuridica della tariffa ma, invece, è rimasto silente sul punto. Purtuttavia, la giurisprudenza della Cassazione[636] conviene nel ritenere la tariffa puntuale (o corrispettiva) come un'effettiva opzione di natura privatistica alternativa al tributo TARI. Secondo i giudici di legittimità, nel caso di specie, valenza decisiva va attribuita al regolamento comunale[637], che sembrerebbe delineare il sistema normativo della cd. Tariffa corrispettivo in termini assolutamente alternativi alla TARI, la cui natura tributaria rimane indiscussa.

La soluzione cui è giunta la Cassazione presenta dei profili non del tutto chiari e non sembra essere pienamente condivisibile, almeno in termini assoluti. Parte della dottrina non ha esitato a sollevare obiezioni su diversi aspetti trattati nella sentenza in questione[638].

---

[636] Cfr. Cass. civ., Sez. Unite, ordinanza del 29 aprile 2021, n. 11290.

[637] Ci si riferisce del regolamento del comune di Gonzaga che ha approvato, con delibera del Consiglio comunale n. 11 del 19 marzo 2018 il "Regolamento per la disciplina del corrispettivo per i rifiuti in luogo della TARI". Le norme regolamentari richiamate dalla Corte di cassazione nella sopramenzionata sentenza, da cui si evincerebbe la natura privatistica sono: l'art. 2, comma 3 che prevede che "*il servizio è reso secondo modalità che consentano di misurare in peso o in volume, la quantità di rifiuto secco conferito ai fini dell'applicazione del corrispettivo*"; l'art. 11 che, nel disciplinare due quote variabili accanto alla cd. quota fissa, la prima relativa alla raccolta differenziata, in particolare con la seconda prevede la "quota variabile a misura", ragguagliata alla quantità di rifiuto secco indifferenziato prodotto dalla singola utenza e oggetto di specifica misurazione, secondo i criteri di cui al succitato D.M. 20 aprile 2017; l'art. 10 comma 2 che, sebbene rimandi, in generale, quanto alla conformazione delle tariffe in base alle quali commisurare il "Corrispettivo per i Rifiuti", ai criteri contenuti nel D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, prevede poi che "*i coefficienti di produttività specifica e di adattamento sono commisurati alle reali quantità di rifiuti, aggregati per tipologia, conferite al servizio pubblico, nonché al sistema di misurazione della frazione Secca Residua posto in essere*"; ed infine all'art.33 che devolve alla cognizione del giudice ordinario "per controversie relative al Corrispettivo per i rifiuti".

[638] Si rinvia, ancora una volta, ad A. GUIDARA, *op.cit*., l'Autore mette in luce diverse incongruenze della pronuncia del 2021. *In primis* il richiamo all'art. 33 del regolamento sulla ripartizione della giurisdizione:

Innanzitutto, l'argomento letterale risulta debole. La giurisprudenza, in diverse occasioni, e in particolare in relazione alla tassa sui rifiuti, ha sottolineato come l'interpretazione letterale abbia un valore neutro o semplicemente indicativo nell'individuare la natura giuridica. Il termine "tariffa" è spesso utilizzato nel diritto tributario in maniera impropria, senza che da ciò si possa dedurre automaticamente la natura tributaria o meno del prelievo.

Parimenti debole è l'argomento secondo cui la TARIP, essendo alternativa alla TARI-tributo, debba necessariamente avere natura privatistica. Anche questa affermazione è inesatta, poiché l'alternatività rispetto alla TARI può riferirsi alla modalità di calcolo della parte variabile del tributo, che mira a una maggiore effettività e proporzionalità in relazione alla capacità inquinante del soggetto. Tuttavia, ciò non implica automaticamente una natura privatistica.

Nel caso della TARIP puntuale, si sostiene semmai che essa possa avere una duplice natura: tributaria per la parte fissa e privatistica per la parte variabile. Tuttavia, esistono diversi elementi che mettono in dubbio questa conclusione.

Alla luce della disciplina attuale, non è corretto affermare che la TARIP costituisca un'entrata di diritto privato (un prezzo). Questo perché i cittadini non possono decidere liberamente se pagare o meno la tariffa: manca, infatti, la libertà negoziale, che è un elemento essenziale nei rapporti privatistici. Nel diritto privato, i contratti si basano sulla volontà delle parti di entrare in un rapporto sinallagmatico, ossia uno scambio di prestazioni reciproche. Nel caso della TARIP, questa volontà è assente, poiché il pagamento è imposto dal Comune senza che vi sia una trattativa tra le parti.

è evidente che il richiamo è ultroneo in quanto una fonte secondaria, per di più locale (qual è il regolamento comunale) non può incidere sul riparto di giurisdizione, ossia su una materia, che la Costituzione riserva alla legge, per di più dello Stato ex art. 117, comma 1, Cost. Ma ancora, vi sono altri ordini di ragioni sembrano avere un peso maggiore e smentiscono la soluzione della giurisprudenza. Ed invero, l'alternatività della TARIP prevista dal legislatore mediante l'espressione «*in luogo della TARI»;* a ciò si aggiunga che la TARIP non è capace di sostituire la TARI nella sua interezza, piuttosto essa ne sostituisce solo una parte, quella variabile. Ed infatti, il decreto ministeriale 20 aprile 2017 precisa che la misurazione puntuale riguarda solo una parte dei rifiuti conferiti (ossia il rifiuto urbano residuo o RUR), trattasi dello scarto che residua dai rifiuti oggetto di raccolta differenziata. L'Autore rileva che la TARIP non è altro che una componente della TARI, che si connota per una diversa determinazione della base imponibile con criteri che tendono ad una maggior effettività, ma che sono permeati ancora da misurazioni parziali, da forfettizzazioni, da parametri, da presunzioni.

Inoltre, mancano i rimedi privatistici in caso di inadempimento: non esistono meccanismi di risoluzione tipici dei rapporti di diritto privato, come la possibilità di ricorrere a rimedi risarcitori. Tutto ciò fa ritenere che la TARIP, anche nella sua componente variabile, conservi una natura sostanzialmente tributaria, essendo legata all'obbligo legale di contribuire ai costi del servizio pubblico, piuttosto che a un rapporto contrattuale di tipo privato.

Ed ancora, la normativa vigente stabilisce che i comuni possono scegliere di adottare una misura alternativa alla TARI, ma non specifica in alcun modo che tale misura debba necessariamente avere carattere privatistico. Ed infatti, ai sensi dell'art.1, comma 668 cit. «*i comuni possono prevedere*», letta *a contrario*, ciò significa che i comuni possono anche mantenere lo *status quo*, optando sì per un sistema di misurazione puntuale ma rimanendo in un regime tributario.

L'unica indicazione fornita dal legislatore è che si tratti di un prelievo "alternativo alla TARI", la cui disciplina deve essere stabilita in un regolamento comunale. Questo elemento non è sufficiente per affermare il carattere privatistico della tariffa.

Pertanto, ad avviso di chi scrive, è errato ritenere, in termini aprioristici che la TARIP sia una misura di diritto privato. A ciò si aggiunga che, la conversione verso una tariffa privatistica non è un'operazione da sottovalutare o da compiere con leggerezza. La transizione dal diritto pubblico al diritto privato deve essere giustificata e motivata, specialmente se si considera che la materia è coperta dalla riserva di legge ex art.23 Cost. Inoltre, si deve offrite un'adeguata tutela degli interessi pubblici coinvolti nella gestione dei rifiuti, interessi che, come noto, attengono tanto alla sfera privatistica, quanto – e soprattutto – a quella pubblicistica.

Dunque, per trarre una prima conclusione, la TARI, sia nella componente fissa che in quella variabile, costituisce chiaramente un'entrata di diritto tributario. La TARIP, invece, è certamente tributaria nella sua parte fissa, mentre la sua componente variabile è oggetto di dibattito, essendo da alcuni considerata di natura privatistica, ma, come si è detto, osservando più attentamente mancano le fondamenta del diritto privato.

11. La TARI è un'imposta ambientale

Appurata la natura tributaria della TARI, e nello specifico di un'imposta, occorre verificare se essa possa essere classificata come imposta ambientale.

Per compiere un siffatto giudizio occorre verificare se la TARI rispetta la struttura e la *ratio* dei tributi ambientali, secondo le indicazioni offerte dall'Unione europea, e più esattamente secondo quanto stabilito dalla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo "Tasse e imposte in un mercato unico" del 26 marzo 1996, che rappresenta, ancora oggi, il punto di riferimento per gli stati membri nella costruzione del tributo ambientale.

In linea generale si segnala che la tassazione dei rifiuti è un tema strettamente connesso alla gestione dei rifiuti, che, a sua volta, è un aspetto cruciale delle politiche ambientali. Pertanto, gli strumenti di gestione dei rifiuti – a prescindere dalla natura giuridica – debbono avere una connotazione ambientale. Gli interessi coinvolti sono molteplici. Emerge, in primo luogo, l'esigenza della riduzione dei rifiuti: una puntuale tassazione dei rifiuti può incentivare la riduzione dei rifiuti prodotti, in quanto maggiore è la quantità di rifiuti generata, maggiore sarà l'importo della tassa, il che può spingere cittadini e imprese a ridurre il loro impatto ambientale. In secondo luogo, emerge l'esigenza di favorire le pratiche di raccolta differenziata; invero, la tassazione dei rifiuti dovrebbe essere strutturata in modo tale da premiare chi pratica la raccolta differenziata, favorendo pratiche che minimizzano l'impatto ambientale, come il riciclo, il compostaggio e il recupero di materiali. Ed ancora, attraverso le politiche fiscali di tassazione dei rifiuti, le amministrazioni locali possono finanziare campagne di sensibilizzazione e educazione ambientale, informando i cittadini sull'importanza della corretta gestione dei rifiuti e del loro smaltimento. Inoltre, la tassa sui rifiuti può essere utilizzata per incentivare le imprese a progettare prodotti che generano meno rifiuti o che sono più facili da riciclare, promuovendo un ciclo di vita più sostenibile dei prodotti. Ed infine, le politiche fiscali sui rifiuti favoriscono l'economia circolare, in cui i rifiuti vengono visti come risorse da riutilizzare e reintegrare nel ciclo produttivo, piuttosto che come materiali da eliminare.

Nonostante questo indiscusso legame, fino al momento dell'introduzione della TARI, il connotato ambientale dei vari prelievi sui rifiuti appariva piuttosto labile. Essi, infatti, sono stati perlopiù istituiti per garantire agli enti locali uno specifico gettito che fosse da un lato sufficiente a finanziare le politiche di risanamento ambientale, dall'altro capace di remunerare le spese relative alla gestione dei rifiuti, e non certo per disincentivare l'inquinamento[639].

Infatti, in passato, più che la tutela ambientale, sembrava preminente tutelare interessi di vario tipo, come quelli a carattere igienico-sanitario. Ad ogni modo, trattasi di logiche che appaiono lontane da una visione europea di tutela dell'ambiente[640]. Invero, l'istituzione di tributi connessi al finanziamento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti non può concretamente incentivare l'inquinatore a contenere la quantità di produzione di rifiuti.

A conferma di quanto detto, si ricordi che le leggi nazionali istitutive di tali prelievi prevedevano un limite massimo entro cui la tassazione era possibile, tale limite veniva fissato nel costo del servizio di raccolta e smaltimento della spazzatura.

Ed infatti la TARSU e la TIA 1 individuano il presupposto del prelievo sulla base di presunzioni che prescindono all'effettivo deterioramento delle risorse ambientali scaturente dal conferimento dei rifiuti. Entrambe, infatti, presuppongono la quantificazione della prestazione dovuta in base a criteri quali la superficie dei locali o delle aree adibite ad uso abitativo, che pertanto stabilisce solo un flebile nesso causale tra il presupposto e l'entità fisica del danno ambientale. Lo stesso dicasi per la TIA 2 che riproduce essenzialmente i tratti dell'art. 49, D.lgs. n. 22/1997, anche per ciò che attiene al presupposto assoggettato a tariffa.

Alcuni passi avanti sono stati compiuti con l'introduzione della TARES. In effetti, le previsioni contenute nel D.L. n. 201/2011 appaiono in qualche modo bifronti: se i Comuni non dovessero predisporre un efficiente sistema di controllo sull'effettiva quantità e qualità dei rifiuti conferiti, il nuovo tributo assumerebbe una connotazione

[639] Così ha osservato R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 295 ss.
[640] Cfr. M. MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio*, Milano, 1985, p. 115.

simile alla previgente TARSU, senza apportare sostanziali elementi di novità. Al contrario, qualora i Comuni (o alcuni di essi) avessero messo in atto i meccanismi di controllo, la nuova tariffa risulterebbe perfettamente idonea a colpire un presupposto indice di un effettivo danno ambientale, valutato in base alla qualità e quantità dei rifiuti conferiti.

Peraltro, la natura tariffaria dello strumento conduce all'individuazione di un nesso tra il tributo e i costi di tipo ripristinatorio sostenuti dall'ente locale (*sub specie* di smaltimento), configurandosi prevalentemente come tributo di scopo ed evidenziando perciò la mancanza dell'elemento (viceversa essenziale nei tributi ambientali in senso proprio) della prevenzione ed incentivazione di comportamenti virtuosi.

Diversamente dalle previgenti la TARI sembra assumere un più marcato connotato ambientale. La previsione di strumenti di regolazione dell'entità del tributo da parte dei Comuni, volti a premiare in qualche modo i contribuenti maggiormente virtuosi verso le esigenze ambientali, valorizza senza dubbio la finalità ambientale dello strumento e la sua funzione incentivante di comportamenti *green friendly*. Ed ancora, il continuo richiamo al principio del "chi inquina paga" nel testo normativo della TARI rappresenta un ulteriore (e significativo) indice della connotazione ambientale della TARI.

Emerge con chiarezza che l'intenzione storica del legislatore è di voler costruire la TARI come un tributo ambientale, tuttavia e prescindendo dalla *ratio legis*, bisogna verificare se la TARI sia effettivamente costruita secondo la struttura dell'imposta ambientale.

Secondo quanto previsto dal Regolamento europeo n. 691/2011 le imposte ambientali consistono in prelievi obbligatori senza contropartita, in denaro o in natura, operati dalle amministrazioni pubbliche o dalle istituzioni dell'Unione.

Già sulla base di questa prima indicazione la TARI rientrerebbe tra le imposte ambientali, dal momento che è appurata la sua natura obbligatoria non sinallagmatica.

Si possono individuare quattro aree in cui ricadono le tasse ambientali: energia, trasporti, inquinamento e risorse naturali. L'area dell'inquinamento comprende la

gestione dei rifiuti, per cui anche con riguardo a questo aspetto la TARI rientra nell'ambito di applicazione del tributo.

Il presupposto del tributo ambientale è l'atto, l'attività o il comportamento inquinante (che genera un impatto negativo sull'ambiente), come la produzione di rifiuti, l'emissione di sostanze inquinanti o il consumo di risorse naturali. In altre parole, il presupposto è rappresentato dal fatto stesso che un soggetto contribuisca all'inquinamento o alla produzione di rifiuti, giustificando così l'imposizione del tributo.

Secondo le indicazioni del diritto europeo, i soggetti passivi sono coloro che realizzano il riferito presupposto, ossia coloro che generano l'impatto ambientale, contribuendo alla produzione di inquinamento o rifiuti. I soggetti passivi s'individuano sulla base del criterio del "chi inquina paga", secondo cui il costo della gestione dell'inquinamento deve essere sostenuto da coloro che ne sono responsabili. Pertanto, il soggetto passivo può essere un'azienda, un ente o un individuo che, attraverso la propria attività o comportamento, provoca danni ambientali o produce rifiuti da gestire.

Il soggetto passivo della TARI, effettivamente, è colui che possiede o utilizza il locale o l'area, ossia l'utilizzatore dell'immobile. La TARI si applica a chi produce rifiuti, o comunque a chi, possedendo o utilizzando l'immobile, si presume generi rifiuti. In base a un criterio di normalità, il soggetto passivo è colui che occupa o utilizza spazi che si ritengono idonei alla produzione di rifiuti. Pertanto, il soggetto passivo della TARI è in linea con le indicazioni fornite dalle normative europee.

Quanto alla base imponibile, precise indicazioni sono date sia dalla Comunicazione del Parlamento europeo del 1997 sia dall'art. 2 del Regolamento Ue 691/2011. Ed invero, per essere considerato *"ambientale"* un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. L'imposta ambientale è tale se la base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato. Specifica l'UE che potrebbe essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili. In linea di principio, è compito specifico del singolo Stato membro fornire

la prova dell'effetto ambientale stimato del tributo in sede di valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario.

Ebbene è pacifico che i rifiuti "manifestano effetti negativi sull'ambiente" e/o "producono sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato". Viene, così, rispettata anche la nozione comunitaria di base imponibile: la base imponibile della TARI è data dalla superficie calpestabile, idonea alla produzione di rifiuti urbani, anche se la misurazione avviene con criteri che, per quanto affinati nel tempo, sono ancora e in larga parte di normalità (peraltro, diversamente declinata a seconda delle soluzioni scelte dagli enti locali).

È vero che la tassazione si basa su situazioni di potenzialità e/o normalità, ma ciò non deve sorprendere eccessivamente, poiché lo stesso accade per altri tributi, come i redditi fondiari o l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive). Secondo il diritto dell'UE, gli effetti ambientali dei tributi, definiti ambientali, possono anche essere stimati. Inoltre, la specificità della produzione e della gestione dei rifiuti rende difficile una diversa regolamentazione al momento. Questa visione, pur ancora in evoluzione, mira a obiettivi chiari in materia di tassazione dei rifiuti. Pertanto, non dovrebbero esserci dubbi nell'includere la TARI tra i tributi ambientali[641].

12. (segue): i diversi criteri di misurazione del tributo

Ricostruita la TARI secondo il modello dell'imposta ambientale, risulta necessario distinguere a seconda dei diversi "tipi" di TARI perché le considerazioni da esprimere sono diverse, dal momento che la vicinanza rispetto al modello europeo cambia.

La vicinanza della TARI al modello europeo dipende quindi dall'implementazione pratica delle misure di riduzione dei rifiuti e dalla capacità di far pagare di più chi inquina di più, incentivando al contempo comportamenti virtuosi.

Il criterio normalizzato di cui al D.P.R. 158/1999 rappresenta (ancora oggi) il primo modello di determinazione della tassa. Come già visto, il criterio in esame

[641] Così A. GUIDARA, *op.cit*., par. 6.3.

prevede una “parte fissa” e di una “parte variabile”. La parte fissa è determinata tenendo in debita considerazione la superficie immobiliare e la composizione dell’eventuale nucleo familiare che la occupa a qualsiasi titolo, essa è commisurata alle componenti essenziali del costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. La parte variabile è rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati e differenziati conferiti specificata in chilogrammi, alle modalità del servizio fornito e all’entità dei costi. Il metodo normalizzato mira all’ integrale copertura dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Il criterio normalizzato prevede la determinazione della base imponibile a criteri medio-ordinari; trattasi del modello che più si allontana alla situazione di effettività, essendo tendenzialmente scollegato dalla quantità effettiva di rifiuti prodotti.

Tuttavia, è importante notare che il metodo normalizzato non può essere considerato in contrasto con il principio del "chi inquina paga". In un settore come quello dei rifiuti, infatti, la misurazione precisa degli stessi è spesso difficile da realizzare. È prevista una pesatura indiretta come alternativa alla pesatura diretta (anche contemporaneamente per gli stessi rifiuti), e sono possibili utenze aggregate, come i condomini, dove quantità e volumi vengono attribuiti *pro capite* (in base al numero di componenti del nucleo familiare per ciascuna utenza) o secondo i parametri stabiliti dal D.P.R. 158/1999.

Ed allora, la commisurazione secondo criteri medio-ordinari o “potenziali” risulta non solo ammissibile, ma in determinate situazioni – come nel caso della produzione dei rifiuti – rappresenta l’unica soluzione adottabile, dal momento che frequentemente risulta arduo (se non impossibile) parametrare la tassazione all’effettiva capacità inquinate del contribuente. La gestione dei rifiuti, e dunque la sua relativa tassazione, sfugge completamente da regolamentazioni capaci di ricondurla in “recinti” dalle connotazioni classiche. A maggior ragione, basti pensare che nel nostro sistema tributario la tassazione di situazioni di potenzialità e/o di normalità è una forma di tassazione ben radicata, essendo la tassazione ordinaria anche in altri tributi, come ad

esempio i redditi fondiari[642] e l'IRAP. Pertanto, non vi sono ragioni ostative ad un sistema di tassazione dei rifiuti che colpisca la capacità dell'immobile di produrre rifiuti e non la sua effettiva produzione.

Il secondo metodo di misurazione della TARI, disciplinato al comma 652, utilizza parametri di produzione dei rifiuti quali-quantitativi generati dagli utenti. Tale modello sembra pienamente rispondente al principio chi inquina paga. Il riferimento alla quantità di rifiuti prodotti dalle utenze si collega direttamente al fattore inquinante, assumendo che una ad una maggiore produzione di rifiuti corrisponda un maggiore livello di inquinamento.

Ed infine, altresì conforme alle indicazioni europee la c.d. "Tari puntuale" che è raffigurata (comma 667 dell'art.1 L. 147/2013) e opera se il comune, di propria iniziativa (e senza esservi obbligato dalla legge nazionale), abbia istituito uno specifico procedimento di misurazione quantitativa (peso o volume) della spazzatura conferita al servizio pubblico di smaltimento.

13. TARI e capacità contributiva

L'analisi della TARI alla luce del principio della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione, impone una riflessione sulla giusta ripartizione del carico fiscale. In quanto tributo ambientale, la TARI dovrebbe essere strutturata in modo da rispecchiare non solo il principio di chi inquina paga, ma anche la capacità effettiva dei contribuenti di sostenere l'onere fiscale, garantendo equità e proporzionalità nel sistema impositivo.

Il punto di partenza dell'analisi è la potenzialità su cui si struttura la tassazione. La disciplina della TARI si basa sul presupposto oggettivo della mera idoneità di locali ed aree alla produzione di rifiuti piuttosto che all'effettivo utilizzo del servizio. Dunque, l'attitudine dell'immobile alla produzione dei rifiuti costituisce elemento presupposto del tributo, tanto che lo stesso articolo 1 comma 641 cit. dispone "*suscettibili di*

[642] Cfr. art. 26 D.P.R., 22/12/1986 n. 917 «*I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art. 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso (...)*».

produrre rifiuti urbani". Pertanto, nella Tassa sui rifiuti la capacità contributiva non si ancora a una sostanza economica effettiva, essendo basata su situazioni di normalità che determinato una capacità potenziale, in possibile contrasto con il carattere di effettività richiesto dalla capacità contributiva[643].

A ben vedere, il contrasto è solo apparente.

La circostanza che la TARI si basi su situazioni di normalità è facilmente risolvibile: la costituzionalità della norma è garantita in ogni caso poiché la situazione di normalità ammette prova contraria, che può essere dimostrata dall'interessato. E anche a voler considerare la TARI (come fa la giurisprudenza della Corte di cassazione) come una presunzione di attitudine, a produrre rifiuti, essa non sarebbe assoluta (*iuris et de iure*), ma relativa, cioè, ammette prova contraria. In presenza di presunzioni, il rispetto della capacità contributiva è tutelato subordinando la legittimità delle presunzioni a due condizioni: la rispondenza ai criteri di normalità e logicità e la possibilità di prova contraria (ossia di provare in antitesi alla presunzione la reale situazione di fatto). A queste condizioni, le presunzioni relative sono legittime. Nel caso della TARI la presunzione di potenzialità o attitudine a produrre rifiuti non costituisce una presunzione assoluta, dovendosi ammettere la prova contraria.

Ma ancora, nel caso della TARI la situazione di normalità su cui si basa la tassazione è inevitabile[644]. È stato osservato[645] che la correlazione tra tributo e servizio di smaltimento dei rifiuti esprime una situazione di normalità, non anche di effettività, tant'è che il tributo è dovuto anche laddove il servizio di smaltimento non venga prestato (di ciò prendono atto i commi 656 e 657 dell'art.1 della legge 147/2013,

[643] Il requisito dell'effettività della capacità contributiva indica la necessità che essa si configuri come reale, concreta, pertanto verificabile nella sua dimensione effettuale e pragmatica. L'effettività si deduce direttamente dall'art. 53 Cost., essendo insito nel concetto di "capacità" che siano colpite manifestazioni di ricchezza economiche reali, nel senso che la ricchezza su cui effettuare il prelievo deve essere effettiva e non meramente apparente o fittizia, né immaginata o presunta. Ma ancora, l'effettività la si deduce dal termine "loro", riferito alla capacità, nel senso che si valorizza il collegamento con la reale capacità di ogni obbligato e non con la capacità astratta di un ipotizzato contribuente medio.

[644] Nella tassa rifiuti ciò che rileva non è l'"*utilizzo*" quanto piuttosto l'"*utilizzabilità*" dei locali o delle aree. In altri termini, ai fini del sorgere dell'obbligo tributario ciò che rileva è la mera potenzialità del locale o dell'area a produrre rifiuti (tanto che la semplice mancata utilizzazione dei locali o delle aree non è sufficiente per escludere la debenza della TARI).

[645] Il riferimento è ad A. GUIDARA, *op.cit*., par.4.

prevedendo apposite riduzioni) e che usufruiscono del servizio anche coloro che, non realizzando il presupposto, non pagano il tributo.

Ed allora, innanzitutto, la tassazione meramente potenziale non è di per sé incostituzionale. Basti pensare che nel nostro sistema tributario la tassazione di situazioni di potenzialità e/o di normalità è una forma di tassazione ben radicata, essendo la forma di tassazione ordinaria anche in altri tributi, come ad esempio per i redditi fondiari[646] o nell'IRAP[647] (imposta regionale sulle attività produttive). Pertanto, non vi sono ragioni ostative ad un sistema di tassazione dei rifiuti che colpisca la capacità dell'immobile di produrre rifiuti e non la sua effettiva produzione.

Sulla compatibilità dell'IRAP con il principio di capacità contributiva, ad esempio, si è sollevato un notevole dibattito, in quanto l'imposta sembra essere strutturata in modo da gravare sui soggetti passivi, riducendone il reddito o, in caso di perdita, il patrimonio, in una misura collegata ad una ricchezza in parte o interamente altrui. Il contrasto con l'art. 53 Cost., emergerebbe in quanto nell'imposta regionale sul valore della produzione si assume a indice di capacità contributiva non il reddito ma l'attività produttiva in sé, cioè una mera potenzialità di capacità contributiva. Tuttavia, la mera potenzialità della tassazione non è stata considerata d'ostacolo all'art. 53 Cost. secondo cui si deve dare prevalenza alla rilevanza economico-sociale del presupposto (purché oggettivamente rilevabile) rispetto alla necessità che il soggetto passivo abbia sempre una disponibilità patrimoniale, tradizionalmente intesa. In questa prospettiva, l'organizzazione produttiva si risolverebbe per il suo titolare in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. L'art. 53 Cost. viene inteso come norma dalla quale si può individuare un effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica (e non come norma dalla quale individuare determinate

[646] Cfr. art. 26 D.P.R., 22/12/1986 n. 917: «*I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art. 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso (...)*».

[647] Con l'acronimo IRAP si indica l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, istituita con il decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 e successivamente modificata. L'IRAP si applica al valore della produzione netta delle imprese, ovvero il valore aggiunto prodotto da un'azienda attraverso l'utilizzo dei fattori produttivi al netto dei costi di produzione.

tipologie di possibili indici di capacità contributiva), allora anche nell'IRAP gli indici di capacità contributiva sarebbero identificabili nei singoli fattori della produzione, patrimonialmente rilevanti, e in concreto remunerati in termini di salari, interessi o profitto.

L'esempio dell'IRAP è significativo perché si tratta di un caso di tassazione potenziale o normale considerato legittimo e scrutinato positivamente della Corte costituzionale.

Considerazioni analoghe possono essere compiute per la TARI. Per rendere coerente la TARI con la capacità contributiva, per quanto nella sua forma potenziale (e non effettiva) è necessario che essa venga saldamente ancorata ad effettivi indici di capacità contributiva, che in qualche modo ne oggettivizzano il carattere meramente potenziale. Ed invero, il legislatore compie questa operazione introducendo una serie di indici (quali il possesso o la detenzione di locali ed aree, la misura delle loro superfici e delle loro destinazioni, le attività in essi svolta, il numero degli utenti del servizio) mediante i quali è possibile "oggettivare" la capacità contributiva e renderla più effettiva possibile. A ben vedere, già il presupposto del "*possesso o la detenzione*" di locali o di aree scoperte è espressivo di indice di ricchezza. In questi termini, la struttura del tributo è rispondente alla capacità contributiva. Ma ancora, se da un lato il possesso o la detenzione di locali o aree scoperte costituisce già un valido indicatore di ricchezza, ulteriori parametri potrebbero essere introdotti per rafforzare il legame tra TARI e capacità contributiva, come il reddito familiare o l'effettiva produzione di rifiuti. Invero, nella disciplina della TARI, oltre agli attuali indici, il legislatore tiene in considerazione le specifiche condizioni economiche del nucleo familiare, che possano determinare l'esenzione del tributo, o il riconoscimento di una riduzione. In questo modo, la TARI non solo risponderebbe formalmente al principio di capacità contributiva, ma lo realizzerebbe anche in modo sostanziale, collegando più strettamente la tassa ai reali comportamenti economici e ambientali degli utenti.

Seguendo un approccio diacronico si nota che il legislatore abbia progressivamente ancorato il prelievo a indici che quanto più possibile possano giustificare un prelievo secondo capacità contributiva. Si assiste dunque a un'attenzione

sempre crescente verso il rispetto del principio di capacità contributiva in relazione alla tassa sui rifiuti. Nell'evoluzione (o meglio, trasformazione) della tassazione dei rifiuti si è in presenza di una costante: l'attenzione del legislatore verso l'ancoraggio a specifici indici di capacità contributiva espressivi di ricchezza.

Probabilmente il vero "*puntum dolens*" è rappresentato dal fatto che la "capacità inquinante" posta a presupposto del tributo, non esprima, in prima battuta, una precisa rilevanza economica, almeno secondo i canoni tradizionalisti dell'interpretazione dell'art. 53 Cost. Non è di facile comprensione come la mera potenzialità a produrre rifiuti possa essere considerata effettiva entità economica capace di realizzare capacità contributiva.

Questo aspetto può essere risolto attraverso una lettura sistematica delle norme. Infatti, se si interpreta la TARI come un tributo ambientale, dove il fattore inquinante è posto come presupposto del tributo, il collegamento con la capacità contributiva diventa più evidente. Il tributo ambientale è sostenuto dal principio europeo del "chi inquina paga". Nel caso della TARI, l'inquinamento, rappresentato dalla produzione di rifiuti, genera esternalità negative, cioè costi che ricadono sulla collettività. L'inquinamento diventa, quindi, un indice di capacità contributiva: chi inquina di più deve pagare di più, perché non affronta i costi che scarica nella collettività, disponendo, così, di una maggiore ricchezza. In questa prospettiva, il presupposto della TARI, ossia la capacità inquinante esprime una precisa rilevanza economica.

Una siffatta lettura risulta coerente alla luce dello studio per così dire "evolutivo" del diritto tributario in generale e della capacità contributiva in particolare. Si deve considerare, infatti, è che oggi la ricchezza non è più riconducibile, soltanto o prevalentemente, a ricchezze statiche e territorialmente radicate, o a denaro impiegato in forme tradizionali di rendimento. Sono ormai cambiate radicalmente sia la composizione dei patrimoni in generale, sia, in particolare, la composizione di quelli mobiliari e sono cambiate, contestualmente, le loro localizzazione e modalità di produzione: da una ricchezza, per così dire, residenziale, quindi facilmente distinguibile, accumulata gradatamente nel tempo e perciò fotografabile a una data convenzionalmente stabilita, si è passati a una ricchezza a produzione istantanea e

nomade, capace di essere influenzata da fattori non tradizionali, come, ad esempio, la situazione di vantaggio che ottiene dall'inquinamento.

La capacità contributiva così individuata si misura secondo logiche di normalità, tendenti all'effettività, in quanto l'inquinamento, le esternalità e, in definitiva, la ricchezza espressa dal possesso o detenzione dell'immobile idonei a produrre i rifiuti non sono facili da misurare e non possono che essere misurati in termini di potenzialità o normalità, seppur tendenti alla realtà.

In definitiva, la capacità contributiva della TARI si manifesta nelle esternalità negative prodotte dal possessore o detentore dell'immobile, che ricadono sulla collettività e si traducono, di fatto, in un vantaggio per il soggetto, quantificabile in termini economici. Tale capacità contributiva viene valutata secondo criteri di normalità orientati all'effettività, poiché l'inquinamento e le esternalità generate, e, in definitiva, la ricchezza espressa dal possessore o detentore di un immobile capace di produrre rifiuti, non sono facilmente misurabili. Pertanto, devono essere valutati sulla base di parametri potenziali o di normalità, seppur con l'obiettivo di avvicinarsi quanto più possibile alla realtà effettiva.

14. Il regime delle agevolazioni nella TARI alla luce della capacità contributiva

Nell'ambito della TARI, la capacità contributiva trova una concreta attuazione anche attraverso il regime agevolazioni. Spesso, infatti, il legislatore ha utilizzato lo strumento agevolativo, per garantire il corretto equilibrio tra l'entità dell'imposizione e la quantità di rifiuti prodotti, in omaggio alla capacità contributiva.

Le singole agevolazioni possono essere classificate in base alle finalità specifiche che perseguono. Si possono, infatti, identificare tre categorie principali: agevolazioni legate a una minore produzione di rifiuti o a un minore utilizzo del servizio, agevolazioni volte a incentivare un uso più efficiente del servizio stesso (come la raccolta differenziata), ed infine, agevolazioni finalizzate a sostenere scopi sociali o di natura socioeconomica. Da ultimo, la legge 28 dicembre 2015, n. 221, avente ad oggetto "*Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali*" (c.d. collegato ambientale),

prevede alcune novità in materia di TARI, tra cui l'introduzione di ulteriori fattispecie agevolative che, aggiungendosi alle precedenti, vanno a completare il quadro delle agevolazioni, introducendo una quarta categoria che può essere denominata "agevolazioni a tutela dell'ambiente".

Nel complesso si tratta di un ventaglio di misure agevolative piuttosto ampio, da disciplinare attraverso un apposito Regolamento comunale da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.lgs. n. 446/1997, come peraltro dispone il comma 682 della Legge n. 147/2013[648].

Nell'analisi del regime agevolativo nella TARI si vede ricordare la nota distinzione tra agevolazioni fiscali in senso proprio (c.d. esterne), che perseguono fini estranei alla capacità contributiva e agevolazioni fiscali in senso improprio (c.d. interne) che perseguono una finalità, appunto, "interna" al tributo nel senso di un maggior apprezzamento della capacità contributiva[649].

14.1. **Agevolazioni per la minore capacità inquinante**

La prima categoria comprende tutte quelle ipotesi di agevolazioni che si basano su una minore capacità inquinante del soggetto, a cui corrisponde una minore contribuzione fiscale. In questo senso, si evidenzia un legame diretto con la capacità contributiva. Tali misure fanno parte delle cosiddette agevolazioni fiscali interne e sono motivate da logiche di tutela ambientale.

L'art. 1 comma 659 L. 147/2013[650] dispone che il comune, con apposito regolamento, può prevedere riduzioni e/o esenzioni in presenza di abitazioni con unico

---

[648] Va detto che il Regolamento comunale "deve" disciplinare le riduzioni tariffarie obbligatorie e "può" invece prevedere eventuali riduzioni ed esenzioni facoltative (Cfr. G. DEBENEDETTO, *Il "collegato ambientale" e le novità in materia di TARI,* Fin. e Trib., 2016, p. 205). Inoltre, per quanto riguarda le agevolazioni obbligatorie, si evidenzia che la mancata regolamentazione comunale non preclude il diritto del contribuente al riconoscimento della riduzione, la quale potrà anche essere determinata dal giudice tributario (così Cass. 13 marzo 2015, n. 5047).

[649] Per un'analisi dettagliata delle agevolazioni fiscali si veda *supra* capitolo II, sezione II.

[650] Il cui testo recita: «*Il comune con regolamento di cui all'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di:*
a) abitazioni con unico occupante;
b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;

occupante (lett. a), abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo (lett. b), locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente (lett. c), abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero (lett. d) , fabbricati rurali ad uso abitativo (lett. e).

Ebbene, la riduzione dell'imposta nel caso dell'uso stagionale, limitato e discontinuo, o per abitazioni occupate da soggetti che risiedono per più di sei mesi all'estero (lettere b, c e d comma 659 art. 1 cit.) si giustifica alla luce del principio proporzionalità del tributo rispetto alla quantità e qualità dei rifiuti raccolti, in omaggio al principio di fonte sovranazionale "chi (più) inquina (più) paga", e conseguentemente chi *meno* inquina (perché *meno* usa l'immobile) *meno* paga. La riduzione in esame riguarda l'uso che si fa dell'immobile, in quanto un minor utilizzo dell'immobile implica una minore capacità contributiva dell'utente.

Analogamente, il caso dell'unico occupante dell'immobile (lett. a), poiché tale riduzione riesce a esprimere al meglio il rapporto tra produzione dei rifiuti e capacità contributiva. Un singolo occupante genera, infatti, meno rifiuti rispetto a un intero nucleo familiare, il che si traduce in una ridotta capacità contributiva rispetto a una famiglia, ragion per cui si esige una minore pressione fiscale. Questo tipo di riduzione non solo riflette con precisione l'effettiva produzione di rifiuti, ma rispetta anche il principio di capacità contributiva (adattata all'imposta ambientale), assicurando che chi ha un impatto ambientale minore sia soggetto ad un minor carico fiscale.

Al comma 659 cit., con l'art. 36 della Legge n. 221/2015, venne inserita la lettera e-*bis*) che consente ai Comuni di prevedere agevolazioni della TARI (nella misura di riduzioni tariffarie o esenzioni) in caso di effettuazione di attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti. La disposizione sembra sposare appieno le indicazioni, espresse a livello europeo, sull'adattamento del "chi inquina paga". E a ben vedere, sembrerebbe anche

d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
e) fabbricati rurali ad uso abitativo;
e-bis) attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti».

adattarsi al modello della capacità contributiva, dal momento che la minore produzione dei rifiuti determina una minore capacità inquinante del soggetto, giustificando, così, una minore tassazione.

Ed ancora, il comma 658 cit.[651] prevede la necessità di assicurare riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche. Le modalità concrete per l'applicazione di tale riduzione vanno disciplinate dal regolamento. In particolare, occorre individuare la misura della riduzione, imputabile alla parte variabile[652] della tariffa. La riduzione in esame sposa logiche premiali per i contribuenti che effettuano la raccolta differenziata (per le utenze domestiche).

Analoghe logiche premiali sono individuabili nel comma 649[653] che, in materia di attività economiche prevede la riduzione della quota variabile della TARI in proporzione alla quantità di rifiuti avviati al riciclo. Le logiche premiali sposano appieno la capacità contributiva intesa in senso ambientale, riducendo l'onere fiscale per chi dimostra una minore capacità inquinante o una gestione più efficiente dei rifiuti.

---

[651] Il comma 658 della Legge n. 147/2013 dispone che: «*Nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche*». Trattasi di una previsione che trovava già un proprio antecedente tanto nella disciplina della TIA1 (all'art. 49, comma 10, D.lgs. n. 22/1997) quanto nella TARES (all'art. 14, comma 17, D.L. n. 201/2011).

[652] Del resto, già all'art. 7 del d.P.R. n. 158/99 in materia di elaborazione del metodo normalizzato per la definizione della tariffa rifiuti sono state previste agevolazioni per la raccolta differenziata attraverso l'abbattimento della parte variabile della tariffa. Si legge infatti che: «*Gli enti locali assicurano le agevolazioni per la raccolta differenziata previste al comma 10, dell'articolo 49, del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, attraverso l'abbattimento della parte variabile della tariffa per una quota, determinata dai medesimi enti, proporzionale ai risultati, singoli o collettivi, raggiunti dalle utenze in materia di conferimento a raccolta differenziata.*
Per le utenze non domestiche, sulla parte variabile della tariffa è applicato un coefficiente di riduzione, da determinarsi dall'ente locale, proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato a recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi. L'ente locale può elaborare coefficienti di riduzione che consentano di tenere conto delle diverse situazioni relative alle utenze domestiche e non domestiche non stabilmente attive sul proprio territorio».

[653] Nella parte in cui prevede che: «*Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati*». Si tratta di una disposizione che ha avuto una gestazione particolarmente complessa, considerato che la versione originaria della Legge n. 147/2013 prevedeva, per la medesima fattispecie, la riduzione (comma 649, secondo periodo) e l'esenzione (comma 661), disposizioni in evidente contrasto tra di loro. Successivamente il legislatore ha optato per la prima soluzione, riformulando il testo del comma 649 e prevedendo una riduzione obbligatoria (non più facoltativa) oltre che riferita ai rifiuti avviati al riciclo (non più al recupero).

Tali riduzioni si collocano all'interno del concetto di capacità contributiva, interpretata secondo una logica ambientale, basata sulle maggiori o minori esternalità negative che l'inquinante genera nella collettività.

14.2. **Agevolazioni per la minore capacità contributiva**

Una seconda categoria di agevolazioni si giustifica alla luce della capacità contributiva tradizionalmente intesa. Il legislatore tributario, anche nell'ambito della TARI, prevede espressamente che la capacità contributiva debba essere uno degli indici da tenere in considerazione nella determinazione delle agevolazioni fiscali *lato sensu* intese. In questo caso, il rispetto della contribuzione secondo capacità contributiva si coglie non tanto nell'esigenza di assicurare un rapporto di proporzionalità fra imposizione e produzione dei rifiuti (capacità contributiva che potremmo definire "ambientale"), quanto piuttosto nell'esigenza che quel determinato soggetto possa effettivamente sostenere i costi di un prelievo tributario (capacità contributiva "tradizionale"), esigenza che sta alla base del principio costituzionale dell'art. 53 Cost.

Risponde a tale esigenza l'agevolazione di cui al comma 682 dell'art. 1 cit. ove al numero 4) si dispone che con regolamento il comune determina la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE. V'è in questa norma un espresso richiamo alla capacità contributiva, tradizionalmente intesa. Con riferimento all'agevolazione in esame, si osserva un ulteriore passo compiuto dal legislatore: si passa da una concezione di capacità contributiva legata alla TARI (intesa come minore capacità inquinante) a una visione più "tradizionale" della capacità contributiva, basata sulla minore ricchezza del soggetto. Il legislatore, quindi, sembra ampliare la prospettiva, considerando non solo l'aspetto specifico della TARI, ma anche la ricchezza complessiva del nucleo familiare. Perciò, anche se una famiglia in condizioni economico-sociali disagiate, e quindi con una capacità contributiva ridotta, dovesse produrre una quantità significativa di rifiuti, merita comunque l'applicazione di tariffe agevolate. Il legislatore deve infatti adattare il prelievo fiscale all'idoneità soggettiva di ciascuno a contribuire. È fondamentale che il sistema tariffario tenga conto non solo

della quantità di rifiuti prodotti (e quindi della capacità contributiva c.d. ambientale), ma anche delle circostanze economiche dei contribuenti.

Rientrano in questa categoria anche l'agevolazione di cui al comma 657 art. 1 cit.[654] ove si prevede invece che il tributo è dovuto in misura non superiore al 40% nelle zone in cui non è effettuata la raccolta. In tal caso il tributo è determinato, nel limite del 40% della tariffa, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita. In questo caso l'agevolazione è collegata alla minor fruizione del servizio a causa dell'ubicazione dell'utenza rispetto ai punti di raccolta. In questo caso l'elemento oggettivo è rappresentato dall'individuazione di alcune zone non servite dal servizio, che il comune è tenuto a identificare nel regolamento, trattandosi di una ipotesi di riduzione obbligatoria[655]. Con riguardo a queste agevolazioni l'intento del legislatore non si limita a finalità sociali, ma mira anche a garantire equità, poiché chi non può usufruire del servizio, in quanto non garantito dal comune, non dovrebbe essere soggetto al pagamento dell'imposta. Entra in gioco, ancora una volta, la capacità contributiva in senso tradizionale (e non quella in senso ambientale), soprattutto se si considera che il mancato (o ridotto) servizio di gestione dei rifiuti è legato alla zona disagiata in cui si trova l'immobile del contribuente.

In una "zona intermedia" si colloca la riduzione della TARI per l'abitante di immobile sito in zone rurali si pone al confine. In questo caso, entrano in gioco diverse considerazioni, dal momento che la riduzione può essere intesa sia nel senso di compensare il disagio dal vivere in zone rurali, sposando quindi logiche di tipo sociali, sia con riguardo al ridotto servizio pubblico di raccolta di rifiuti, ma anche – e in questo caso entrerebbe in gioco la capacità contributiva intesa in senso tradizionale – a giustificazione del fatto che solitamente, la scelta di vivere in zone rurali, e quindi lontane dalla città, potrebbe esprimere un disagio economico del soggetto, ed in questo senso la riduzione mira a compensare la ridotta capacità contributiva.

---

[654] Il cui testo è il seguente: «*Nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, la TARI è dovuta in misura non superiore al 40 per cento della tariffa da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita*».

[655] Cfr. F. RUGGIANO, *La tassa sui rifiuti*, in AA.VV. (a cura di), *Manuale dei tributi locali*, Sarcangelo di Romagna, 2018, p. 411.

Ed allora, volendo trarre una prima conclusione si può asserire la coesistenza di due tipologie di agevolazioni che rilevano dell'ambito della TARI: una prima di tipo "ambientale" una seconda di tipo "tradizionale". La prima tipologia si fonda su logiche ambientali e riflette il principio del "chi inquina paga"; in questo caso, l'agevolazione è giustificata da una minore capacità inquinante dell'individuo, che legittima una riduzione o esenzione dell'imposta. La seconda tipologia segue logiche "tradizionali" di capacità contributiva, considerando il livello di ricchezza dell'individuo e garantendo una riduzione dell'imposta in caso di minore capacità economica.

14.3. Le "ulteriori" agevolazioni

Non gravitano nell'orbita delle agevolazioni fiscali c.d. interne le "ulteriori riduzioni" introdotte al comma 660 dell'art. 1 cit. ove si dispone che: "*Il comune può deliberare, con regolamento di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle lettere da a) a e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune"*. Queste "ulteriori riduzioni ed esenzioni" si collocano al di fuori della capacità contributiva, visto che il comune può stabilirle gravando sulle casse comunali. In tal caso la relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa, con possibilità peraltro di eccedere il limite del 7% del costo complessivo del servizio, previsto dalla versione originaria della norma: la Legge n. 68/2014 ha infatti eliminato il limite del 7%.

Tali agevolazioni rientrano, quindi, nel concetto di extrafiscalità esterna (o agevolazioni in senso proprio).

In sostanza l'ente può introdurre ulteriori agevolazioni - al di fuori di quelle tipizzate - e decidere come coprirle finanziariamente, se spalmare l'importo sugli altri contribuenti oppure facendo ricorso alla fiscalità generale del Comune stesso (in tal caso senza più limiti).

Le "ulteriori agevolazioni" possono essere disposte per qualsiasi finalità istituzionale che si ponga in linea con i propri obiettivi ritenuti meritevoli. Spesso

assolvono a funzioni di tipo socioeconomico, come l'incentivazione di alcune politiche sociali,[656]. Evidentemente, queste politiche non hanno nulla a che fare con l'esigenza della tutela ambientale o con la contribuzione secondo capacità contributiva. Il vero rischio è che tali agevolazioni possono creare discrepanze nel sistema fiscale, distorcendo il principio di uguaglianza e capacità contributiva che dovrebbero guidare l'imposizione tributaria. Inoltre, sebbene possano rispondere a esigenze sociali immediate, rischiano di compromettere la coerenza e l'efficacia delle politiche ambientali a lungo termine.

Pertanto, quando un comune utilizza risorse della fiscalità generale per ridurre il debito TARI, non può alterare la struttura del tributo, poiché la normativa TARI stabilisce una configurazione specifica riservata esclusivamente alla legislazione statale o regionale. L'unico modo per concedere ulteriori riduzioni per scopi sociali, senza compromettere la struttura del tributo, è quello di offrire al contribuente un credito d'imposta utilizzabile per estinguere il debito TARI. Il beneficio per il contribuente consiste nelle possibilità di scomputare, immediatamente, il credito ottenuto dal debito Tari.

In definitiva, l'introduzione di agevolazioni slegate dalla capacità contributiva che sia in senso ambientale o in senso tradizionale richiede una valutazione attenta per evitare effetti negativi sulla giustizia fiscale e sulla sostenibilità ambientale.

15. Conclusioni

Il regime delle agevolazioni nella TARI è esemplificativo della coesistenza di agevolazioni interne ed esterne. All'interno delle agevolazioni interne, si distingue tra quelle di tipo ambientale, che considerano la quantità di rifiuti prodotti e le esternalità ricadenti sulla società (e che si comprendono alla luce di una lettura evolutiva della capacità contributiva), e quelle fiscali interne "tradizionali", che si basano sulla concezione ordinaria della capacità contributiva.

[656] Un esempio controverso è la riduzione della TARI, prevista da alcuni comuni italiani, per coloro che adottano animali randagi.

In definitiva, la gestione e la regolamentazione della raccolta e della gestione dei rifiuti urbani rappresentano ancora oggi una sorta di "cantiere aperto" dei nuovi assetti istituzionali. All'interno di questo contesto si concentrano interessi e funzioni eterogenei, riconducibili a differenti livelli di governo sul territorio. La questione è ulteriormente complicata dall'elevato tecnicismo della materia, dalle tensioni ideologiche ad essa strettamente connesse, e dalla notevole influenza del diritto europeo, che ha determinato fasi alterne nella regolazione.

Il settore dei rifiuti costituisce un importante osservatorio della graduale trasformazione dei modelli organizzativi e del ruolo che la leva fiscale è chiamata a svolgere nella complessa transizione di un sistema basato sulla gestione statica e spesso emergenziale ad uno più attento alla sostenibilità ambientale dell'intero ciclo economico[657].

Il nuovo approccio alla gestione dei rifiuti riflette un'evoluzione concettuale del servizio pubblico. Si mira ad una modulazione del prelievo che sia quanto più vicino possibile alla produzione dei rifiuti. Lo scopo della tassazione non è più limitato alla mera copertura integrale dei costi del servizio di raccolta, ma ad un'imposizione più equa che guarda alla misurazione puntuale dei rifiuti conferiti da ciascun utente. Tale sistema valorizza gli sforzi dell'utenza, calibrando il tributo sul (quanto più possibile) "reale" quantitativo di rifiuti prodotti. Il modello mira a responsabilizzare i contribuenti in merito alla produzione dei rifiuti e all'impatto ambientale che ne deriva, rispettando il principio del "chi inquina paga" sancito a livello europeo.

Pertanto, il sistema tariffario della TARI è concepito in modo da riflettere la produzione di rifiuti, sebbene espressa in termini di potenzialità tendenti alla realtà, e le condizioni economiche dei contribuenti, assicurando un prelievo fiscale equo e proporzionato. Solo così si può garantire un'applicazione giusta e sostenibile del tributo, capace di incentivare comportamenti virtuosi in termini di riduzione e corretta gestione

[657] Cfr. G. SELICATO e A. SORRISO CHICCO*, La tassa sui rifiuti*, in (a cura di) A. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE, A. FERRI*, I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Bari, 2021, p. 180, vd., in particolare, nota 20.

dei rifiuti, e al contempo, di non gravare eccessivamente sulle fasce di popolazione più deboli.

È probabile che l'attuale contesto normativo rappresenti non tanto un punto di arrivo[658] una mera tappa di un più lungo percorso ancora interamente da percorrere[659].

[658] Nonostante la tendenziale stabilità della TARI, specie se in confronto con i previgenti interventi normativi caratterizzati da breve o talvolta brevissima vigenza.
[659] Così si esprime A. GUIDARA, *op.cit*., par. 5.3. L'autore mette in evidenza come è altamente probabile che in un imminente futuro il processo di affidamento del modello impositivo determinerà una imposizione basata, esclusivamente (o quasi) dall'elemento qualitativo e quantitativo dei rifiuti generati. Sembra piuttosto di essere davanti ad un traguardo verso il quale si tende, ma al quale ancora non si è giunti.

SEZIONE III

LA TASSAZIONE SUI RIFIUTI IN SPAGNA

16. Premessa

L'imposta sui rifiuti in Spagna, introdotta con la legge 7/2022 dell'8 aprile 2022, rappresenta una misura fiscale innovativa volta a incentivare l'economia circolare e a promuovere una gestione più sostenibile dei rifiuti. Il capo II del titolo VII della legge, intitolato «*Misure fiscali per incentivare l'economia circolare*»[660] introduce due nuove imposte: una sull'imballaggio in plastica non riutilizzabile e un'altra sul deposito dei rifiuti in discarica, l'incenerimento e il coincenerimento dei rifiuti. L'innovatività legge basica in materia di rifiuti risiede nel fatto che, per la prima volta, il legislatore spagnolo ha sentito l'esigenza di regolare in materia uniforme per tutto il territorio statale la gestione dei rifiuti, creando, così, un'imposta che sia operativa in tutte le Comunità Autonome e che sostituisca quelle esistenti a livello regionale[661]. Oltre a questa figura tributaria, in applicazione del principio del "chi inquina paga", la legge incorpora -anche per la prima volta in una legge - l'obbligo per gli enti locali di disporre di una tassa o, in alternativa, di una prestazione patrimoniale di carattere pubblico non tributario, distinta e specifica per i servizi che devono fornire in relazione ai rifiuti di loro competenza.

Queste misure tributarie sono concepite con la finalità di ridurre la produzione di rifiuti e migliorare la gestione di quelli la cui produzione non può essere evitata. La tassa sul deposito dei rifiuti è stata concepita come uno strumento per disincentivare l'uso delle discariche e dell'incenerimento, favorendo invece pratiche di riciclo e

[660] Cfr. Ley 7/2022, de 8 de abril, "*De residuos y suelos contaminados para una economía circular*", con entrata in vigore il 10 di aprile del 2022, e per il titolo VII, il primo di gennaio del 2023 (così il BOE n. 85 de 9 de abril de 2022).

[661] Nei lavori di preparatori, si contavano dieci Comunità Autonome con imposte proprie sul deposito dei rifiuti in discarica e, con minore frequenza, sull'incenerimento. Queste imposte presentano importanti differenze tra loro, sia per quanto riguarda il tipo di imposizione, sia per i tipi di rifiuti soggetti a tassazione, il che ha generato notevoli differenze che hanno alimentato una sorta di "turismo dei rifiuti". I rifiuti tendono a essere trasferiti e trattati nelle Comunità Autonome dove non è stato stabilito questo tipo di imposta o dove l'aliquota è inferiore. La nuova imposta mira a porre fine a questa realtà che, in ultima analisi, favorisce il deposito in discarica rispetto ad altre opzioni più sostenibili. Tuttavia, va sottolineato che questi enti territoriali continuano a mantenere competenze normative in relazione all'Imposta sui Rifiuti.

.

riutilizzo dei materiali, incoraggiando i produttori, gestori e consumatori a trattare i rifiuti in modo più sostenibile.

Entrata in vigore il 1° gennaio 2023, l'imposta rappresenta una delle più recenti innovazioni fiscali in Spagna e si colloca nel quadro più ampio delle politiche ambientali europee volte a ridurre l'impatto ecologico delle attività umane, In ottemperanza alle raccomandazioni formulate dalla Commissione Europea nell'ambito del progetto *Early Warning*, volto a identificare e fornire allarmi tempestivi sul rischio di non conformità agli obiettivi di preparazione per il riutilizzo e il riciclaggio dei rifiuti urbani previsti dalla Direttiva quadro sui rifiuti[662].

La legge riflette un approccio integrato alla gestione dei rifiuti, cercando di responsabilizzare gli attori economici e sociali e di stimolare un'economia circolare, dove i rifiuti vengono visti come risorse da recuperare e riutilizzare piuttosto che come scarti da eliminare.

17. La fiscalità ambientale in Spagna

In Spagna, così come in Italia[663], la tutela dell'ambiente è un diritto costituzionalmente riconosciuto[664].

---

[662] La Commissione Europea ha pubblicato nel 2019 il rapporto "*Early warning for Member States at risk of missing the 2020 target of 50% preparation for re-use/recycling for municipal waste*". Questo documento includeva una serie di azioni per migliorare la gestione dei rifiuti e garantire il rispetto della normativa europea. Per quanto riguarda la Spagna, si evidenziava che, sebbene la produzione di rifiuti urbani sia diminuita negli ultimi anni e si collochi al di sotto della media dell'Unione Europea in termini pro capite, il trattamento dei rifiuti non è migliorato significativamente in termini di riciclaggio. Tra le misure specifiche previste per la Spagna, si raccomandava l'introduzione di un sistema fiscale armonizzato per lo smaltimento dei rifiuti, cfr. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2022, p. 291.

[663] Si rinviano alle considerazioni svolte *supra*, capitolo II, sezione I.

[664] La Costituzione del 1978, all'articolo 45, stabilisce che: "*ogni individuo ha il diritto di godere di un ambiente adatto allo sviluppo della persona, nonché il dovere di conservarlo. I pubblici poteri assicurano l'uso razionale di tutte le risorse naturali, al fine di tutelare e migliorare la qualità della vita e di difendere e ripristinare l'ambiente, sulla base dell'indispensabile solidarietà collettiva. Per coloro che violano le disposizioni del precedente comma, nei termini stabiliti dalla legge, sono irrogate sanzioni penali o, se del caso, funzioni amministrative, nonché l'obbligo di riparare il danno causato"*. Si propone la versione italiana dell'articolo 45 Costituzione spagnola che così recita: *«Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se las*

L'articolo 45 della Costituzione spagnola include sia il diritto di godere dell'ambiente, sia il dovere di proteggerlo e conservarlo, attribuendo alle autorità pubbliche l'obbligo di promuoverlo e ripristinarlo, garantendo l'uso razionale delle risorse naturali del territorio spagnolo.

Per qualificare un tributo come ambientale, è necessario esaminare la sua struttura affinché rifletta l'obiettivo di incentivare la protezione dell'ambiente.

Per quanto riguarda lo strumento tributario da adottare, che si tratti di tasse ambientali o imposte, è fondamentale valutare quale sia la soluzione più adeguata offerta dal nostro sistema fiscale per conseguire gli obiettivi ambientali.

L'impiego dello strumento tributario al di là del suo fine strettamente fiscale presenta due caratteristiche: da un lato, mira a incoraggiare, promuovere, stimolare o incentivare determinati comportamenti; dall'altro, è volto a limitare, disincentivare o scoraggiare comportamenti indesiderati.

18. La legislazione spagnola sui rifiuti: dagli antecedenti alla nuova tassa sui rifiuti

Tra le categorie di tasse ambientali quella più rilevante (quanto meno per la sua portata) è la tassa sui rifiuti. Prima della riforma legislativa del 2022, la tassazione sui rifiuti in Spagna stata sviluppata dalle Comunità Autonome, sotto forma di "tributi propri"[665], nell'ambito delle loro competenze in materia di ambiente. Del resto, la maggior parte delle tasse istituite dalle Comunità Autonome sono di natura ambientale

impondrán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

[665] La Costituzione riconosce alle Comunità Autonome sia l'autonomia politica (per sviluppare le proprie politiche pubbliche nelle materie di loro competenza) sia l'autonomia finanziaria (stabilire e riscuotere i propri tributi). In particolare, gli articoli 133 comma 2 e 15 comma 1 lett. b) della Costituzione Spagnola prevedono la possibilità che le Comunità Autonome possano istituire e riscuotere tributi propri, nei limiti stabiliti dalla Costituzione e dalle leggi, e, in particolare, dalla legge organica che regola il sistema di finanziamento autonomico a cui rinvia l'art. 157 comma 3 della Costituzione. Tra i limiti stabiliti da questa legge organica - attualmente, la Legge Organica 8/1980, del 22 settembre, sul Finanziamento delle Comunità Autonome (LOFCA) - si evidenziano le disposizioni contenute nell'art. 6 comma 2 e 3 della suddetta legge: in primo luogo, i tributi stabiliti dalle Comunità Autonome non possono gravare su fatti imponibili già tassati dallo Stato; in secondo luogo, le Comunità Autonome possono stabilire e gestire tributi propri su materie riservate alla legislazione degli enti locali solo nei casi in cui tale legislazione lo preveda, e in ogni caso devono essere stabilite le misure di compensazione o coordinamento adeguate affinché i comuni interessati non vedano ridotti i propri introiti.

o hanno finalità legate alla tutela dell'ambiente. Tra queste, quasi tutte le Comunità Autonome attribuiscono particolare rilievo alla tassa sui rifiuti[666].

Gli antecedenti storici della legislazione spagnola sui rifiuti risalgono, fatte salve alcune disposizioni isolate, alla fase precostituzionale, in particolare alla legge sui rifiuti urbani e sui rifiuti solidi del 1975[667]. Successivamente, in conformità con la Costituzione spagnola del 1978 (che prevede la protezione dell'ambiente all'art. 45 e stabilisce il regime per la distribuzione delle competenze, agli artt. 148 e 149-CE,

[666] In uno studio A. DI MENÉNDEZ MORENO, *Paradojas de la fiscalidad medioambiental,* Revista Quincena Fiscal n.19/2021, si propone un elenco di tutte le tasse ambientali o ecologiche istituite dalle Comunità Autonome, e risulta particolarmente interessante notare il numero significativo di quelle che riguardano lo smaltimento dei rifiuti. Si ripropone, in lingua originale, il testo: «En Aragón: los impuestos sobre la contaminación de las aguas, sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre las grandes áreas de venta y medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Andalucía: los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el depósito de residuos peligrosos y sobre las bolsas de un solo uso. En Asturias: los impuestos sobre las afecciones ambientales del uso del agua, sobre grandes establecimientos comerciales y sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Canarias: el canon de vertido y el impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo. En Cantabria: el canon del agua residual y el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Castilla-La Mancha: el canon eólico y el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Castilla y León : los impuestos sobre la eliminación de residuos en vertederos y sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos de agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión. En Cataluña: los cánones del agua, sobre la deposición controlada de residuos municipales, la incineración de residuos municipales, de residuos de la construcción y de residuos industriales; y los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre las estancias en establecimientos turísticos, sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria, sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. En la Comunidad Valenciana: el canon de saneamiento, y los impuestos sobre sobre las grandes áreas de venta, sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sobre la contaminación de las aguas, sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, y sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Extremadura: el canon de saneamiento, y los impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre la eliminación de residuos en vertederos. En Galicia: el canon del agua y el eólico, y los impuestos sobre la contaminación atmosférica, compensatorio ambiental minero y sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada. En las Islas Baleares: los cánones sobre saneamiento de aguas y sobre el vertido y la incineración de residuos, y el impuesto sobre las estancias turísticas. En La Rioja: el canon de saneamiento, y los impuestos sobre la eliminación de residuos en vertederos y sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas y telemáticas. En Madrid : el impuesto sobre depósito de residuos (cuya derogación, junto a los demás impuestos propios de esta Comunidad Autónoma, acaba de anunciarse). Y en la Región de Murcia : el canon de saneamiento, y los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el almacenamiento o depósito de residuos y por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera». Inoltre, una visione generale della fiscalità ambientale è data nel *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria,* già citato in una precedente nota (COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *op. cit,* p. 291 ss.).

[667] Trattasi della Legge del 19 novembre 1975 n. 42, "*Ley sobre desechos y residuos sólidos urbanos*".

prevedendo la competenza dello Stato sulla normativa di base in materia ambientale) e con l'integrazione del Regno di Spagna nell'allora Comunità europea, sono state approvate nuove norme che modernizzarono il sistema giuridico nel settore ambientale (nel 1986, ad esempio, venne emanata la legge sui rifiuti tossici e nocivi[668] e si apportarono modifiche alla legge sui rifiuti urbani).

Successivamente, la legge del 28 luglio 2011 n. 22, "*Ley de Residuos y Suelos Contaminados*"[669], ha aggiornato la normativa ambientale per allinearsi alle modifiche delle norme europee, migliorando il regime previsto dalla legge del 1998. Tuttavia, poiché l'azione dell'UE in materia di economia circolare e plastica non era ancora iniziata all'epoca, la legge non fa alcun riferimento a questi temi.

Il Regio Decreto 293/2018 del 18 maggio 2018, approvato in conformità con la Direttiva europea 2015/720 del 29 aprile 2015, riguarda la riduzione del consumo di sacchetti di plastica e l'istituzione del Registro dei Produttori[670]. Sebbene, anche in questo caso, non si faccia esplicitamente riferimento all'economia circolare, il Regio Decreto anticipa alcune delle idee e delle misure associate a questo approccio[671].

---

[668] Il riferimento è alla legge del 14 maggio 1986 n. 20 "*Ley Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos"*.

[669] Cfr. Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (BOE n. 181, de 29 de jullo de 2011), derogada por la Ley 7/2022.

[670] Cfr. Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, *sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores* (BOE n. 122, 19 de mayo de 2018). Il Regio Decreto mirava ad adottare misure, fiscali e non, per ridurre il consumo di sacchetti di plastica, al fine di prevenire e ridurre gli impatti negativi che i rifiuti generati da questi sacchetti di plastica producono sull'ambiente, con particolare attenzione ai danni causati agli ecosistemi acquatici, e in alcune attività economiche, come la pesca o il turismo e anche per evitare la perdita di risorse materiali ed economiche causata dall'abbandono dei sacchetti di plastica e dalla loro dispersione nell'ambiente.

[671] Il Regio Decreto venne emanato nell'ambito del Piano Nazionale Integrato Rifiuti per il periodo 2008-2015 (che ha contemplato diverse misure per realizzare la progressiva sostituzione dei sacchetti monouso, tra cui la riduzione del 50% dei sacchetti monouso entro il 2010, nonché la definizione di un calendario per la sostituzione della plastica sacchetti non biodegradabili o la promozione di accordi con i settori della distribuzione per ridurre la produzione di rifiuti di sacchetti monouso e promuovere l'uso di sacchetti riutilizzabili nei negozi e nei grandi magazzini e la sostituzione dei sacchetti di plastica monouso non biodegradabili con sacchetti in materiale biodegradabile), del Programma Statale di Prevenzione dei Rifiuti 2014-2020, Approvato dal Consiglio dei Ministri del 13 dicembre 2013 (che comprende l'area prioritaria degli imballaggi in cui sono menzionate alcune misure specifiche relative alla riduzione del consumo di sacchetti di plastica), nonché del Piano quadro statale per la gestione dei rifiuti 2016-2022, approvato dal Consiglio dei ministri del 6 novembre 2015.

Il vero passo verso l'economia circolare è stato fatto con l'approvazione la strategia spagnola per l'economia circolare "*Circular Spain 2030*" il 2 giugno 2020. Questa strategia introduce un nuovo modello per la produzione, gestione e consumo delle risorse, allineandosi con i principi dell'economia circolare e con la politica europea in materia[672]. La Strategia si collega alle principali iniziative internazionali nel settore e alle linee di azione promosse dall'Unione Europea, come il *Green Deal* europeo. A livello nazionale, si allinea con l'articolo 45 della Costituzione spagnola del 1978, che riconosce il diritto ad un ambiente sano e stabilisce il dovere di preservarlo. Di qui, la necessità di un'economia che utilizzi razionalmente tutte le risorse, proteggendo e migliorando la qualità della vita dei cittadini e tutelando l'ambiente[673].

Su queste premesse viene elaborata la nuova legge sui rifiuti[674]. Si mira a prevenire e ridurre la produzione di rifiuti e i relativi impatti negativi, a limitare l'effetto complessivo dell'uso delle risorse e a ottimizzare l'efficienza del loro riutilizzo. L'obiettivo finale è proteggere l'ambiente e la salute umana, favorendo la transizione verso un'economia circolare a basse emissioni di carbonio. In termini di campo di applicazione, la legge si applica a tutti i tipi di rifiuti (anche se sono previste alcune eccezioni, come le emissioni nell'atmosfera, i rifiuti radioattivi, gli esplosivi declassificati, ecc.), ai prodotti di plastica monouso elencati nell'allegato IV e a qualsiasi prodotto in plastica.

---

[672] Data l'insostenibilità dell'attuale modello lineare di crescita economica, sembrava necessario avanzare nell'attuazione del modello di sviluppo e crescita che consenta di ottimizzare l'uso delle risorse, dei materiali, dei prodotti e dei servizi disponibili mantenendo il loro valore nell'economia nel suo complesso il più a lungo possibile e in cui la produzione di rifiuti sia ridotta al minimo. In altre parole, portare avanti la filosofia dell'economia circolare, così definita, che genera una maggiore sicurezza nella catena di fornitura, presenta numerose opportunità per le aziende, come l'emergere di nuove linee di business e servizi, nonché una riduzione dei consumi di materie prime, un riutilizzo dei rifiuti prodotti e minori costi di gestione degli stessi.

[673] Tra gli orientamenti strategici previsti, insieme ad altri più generali, quelli relativi all'attuazione di un approccio basato sul ciclo di vita dei prodotti (che incorpora criteri di progettazione ecocompatibile), all'applicazione del principio di gerarchia riduzione degli sprechi alimentari, efficienza nella produzione, consumo sostenibile e promozione dell'occupazione per l'economia circolare.

[674] Il testo del progetto si compone di nove titoli relativi alle disposizioni e ai principi generali, agli strumenti della politica in materia di rifiuti, alla prevenzione dei rifiuti, alla produzione, al possesso e alla gestione dei rifiuti, alla responsabilità estesa del produttore del prodotto, alla riduzione dell'impatto di determinati prodotti di plastica sull'ambiente, ai suoli contaminati, all'informazione, alla nuova accisa.

19. **Imposta sul deposito dei rifiuti in discarica: le caratteristiche principali**

La legge 7/2022 dell'8 aprile 2022 *sui rifiuti e sul suolo contaminato per un'economia circolare* (anche conosciuta come LRSCEC), introduce, insieme all'imposta sugli imballaggi in plastica non riutilizzabili, l'imposta sul deposito dei rifiuti in discarica, l'incenerimento e il coincenerimento dei rifiuti. Si tratta di un'imposta statale che sostituisce quelle che alcune Comunità Autonome avevano introdotto, la Catalogna, ad esempio, vanta maggiore esperienza nell'introduzione di questi tipi di tributi[675]. Nell'ambito del sistema di finanziamento autonomico, lo Stato ha trasferito alle Comunità Autonome il 100% del gettito e, inoltre, l'esercizio di determinate competenze normative e gestionali.

Il titolo VII della legge (*Misure fiscali per incentivare l'economia circolare*)[676] consente di delineare, in maniera netta, l'intenzione del legislatore spagnolo sulla direzione che la contribuzione deve assumere. In questo senso, il richiamo all'economia circolare non può essere trascurato ed evidenzia chiaramente l'intenzione del legislatore di inquadrare la tassa sui rifiuti nell'ambito della fiscalità ambientale. La novella, infatti, risponde alle raccomandazioni internazionali in materia di tassazione ambientale e mira a dare attuazione alla direttiva quadro sui rifiuti e sulla plastica monouso[677].

L'imposta sul deposito dei rifiuti in discarica è strutturata in modo che, come si è detto, i suoi proventi siano destinati alle Comunità Autonome. Il gettito dell'imposta

---

[675] Cfr. J.M. RODRIGUEZ MUÑOZ*, El canon catalán sobre la disposición de residuos,* Nueva Fiscalidad, n. 11, 2003.

[676] Il titolo VII della legge è intitolato "*Misure fiscali per favorire l'economia circolare*" e sviluppa due strumenti economici nel quadro dei rifiuti il cui scopo è ridurre la produzione di rifiuti e migliorare la gestione dei rifiuti la cui produzione non può essere evitata, imponendo trattamenti ubicati nelle posizioni più basse della gerarchia dei rifiuti (discarica, incenerimento e coincenerimento), con l'obiettivo di ridurre queste opzioni di gestione meno favorevoli dal punto di vista del principio della gerarchia dei rifiuti. Questo titolo è stato organizzato in due capitoli dedicati, il primo, all'imposta speciale sui contenitori di plastica non riutilizzabili, e il secondo, all'imposta sul deposito dei rifiuti in discarica, sull'incenerimento e coincenerimento dei rifiuti.

[677] In particolare, la Direttiva (UE) 2018/851, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti e la direttiva (UE) 2019/904, del 5 giugno 2019, concernente la riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente. La nuova legge ha come obiettivi principali l'accoglimento delle indicazioni fornite delle direttive dell'Unione Europea in materia di gestione dei rifiuti e il rispetto degli obblighi di raccolta differenziata previsti dalla normativa comunitaria. Inoltre, mira alla revisione della normativa sulla responsabilità estesa del produttore, stabilendo un nuovo quadro normativo conforme alle disposizioni comunitarie e ad altre normative.

si considera generato nel territorio di una comunità autonoma quando la discarica o l'impianto di incenerimento o coincenerimento in cui sono conferiti i rifiuti soggetti all'imposta è situato nel suo territorio.

La nuova imposta permette di ampliare l'ambito d'intervento nella gestione dei rifiuti, estendendolo ai casi in cui la produzione dei rifiuti è inevitabile (e non limitato alla mera prevenzione della produzione dei rifiuti). In questo modo, si intende migliorare la gestione dei rifiuti in tutte le fasi della "gerarchia" della gestione dei rifiuti, dalla produzione fino alla discarica.

Il regime giuridico dell'imposta è stabilito dagli articoli 84 a 97 della Legge 7/2022 (c.d. LRSCEC). Si tratta di un'imposta indiretta[678] che grava sul conferimento dei rifiuti nelle discariche, sugli impianti di incenerimento o coincenerimento per lo smaltimento o il recupero energetico. Lo scopo è promuovere la prevenzione, la preparazione per il riutilizzo e il riciclaggio dei rifiuti, scoraggiando il deposito di rifiuti in discarica, l'incenerimento e il coincenerimento.

Il fatto imponibile[679] comprende il conferimento dei rifiuti per lo smaltimento in discariche autorizzate, siano esse di proprietà pubblica o privata, situate nel territorio

[678] La configurazione come imposta indiretta che ricade sui rifiuti trattati in discarica, impianti di incenerimento o coincenerimento di rifiuti a fini di smaltimento o recupero energetico (art. 84), si estrae dalla stessa definizione del fatto imponibile come "conferimento di rifiuti", con l'assoggettamento ad essa di tre diverse attività. Nello specifico, il fatto generatore è definito dal conferimento di rifiuti in esercizi pubblici o privati ubicati nel territorio di presentazione della domanda per lo smaltimento in discariche autorizzate e per lo smaltimento o recupero di energia in impianti autorizzati di incenerimento o coincenerimento dei rifiuti (art. 88). Cfr. G. PATÓN GARCÍA, *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (arts. 84 a 97)*, Revista Aragonesa de Administración Pública, n.1, 2022, p. 582. Si evidenzia che il carattere indiretto dell'imposta è dimostrato anche dalla natura istantanea del fatto generatore dell'imposta stabilito nell'articolo 90, che è legato al momento in cui i rifiuti vengono depositati in discarica o al momento dell'incenerimento o coincenerimento dei rifiuti nelle strutture apposite. Naturalmente, il fatto generatore dell'imposta avviene quando il rifiuto viene consegnato e tale consegna è stata accettata dai gestori di tali impianti, poiché è solo a questo punto che si ha conferma della modalità scelta per la gestione dei rifiuti.

[679] Cfr. Artículo 88 Ley 7/2022: «*Constituye el hecho imponible del impuesto:*
a) La entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto.
b) La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

soggetto all'imposta. Include, inoltre, il conferimento dei rifiuti destinati allo smaltimento o al recupero energetico presso impianti di incenerimento autorizzati, sia pubblici che privati e il conferimento dei rifiuti destinati al coincenerimento presso impianti autorizzati, anch'essi di proprietà pubblica o privata, situati nel medesimo territorio.

Sono previste determinate esenzioni, ad esempio, quando la consegna dei rifiuti è disposta dalle autorità pubbliche in situazioni di forza maggiore, estrema necessità o catastrofe, o quando si tratta di sequestri di beni da distruggere; oppure nei casi in cui le operazioni soggette abbiano già tassato effettivamente per questa imposta (si tratta di evitare una doppia imposizione nel caso dei rifiuti di un incenerimento che poi vengono consegnati in discarica). È considerata esente anche la consegna di rifiuti per i quali esiste l'obbligo legale di smaltimento, così come di rifiuti che possono essere utilizzati in un'operazione di valorizzazione (ad esempio, la consegna in discarica di rifiuti inerti idonei per opere di restauro, sistemazione o riempimento realizzate nello stesso sito), o che, una volta valorizzati, non abbiano più alternative per i rifiuti risultanti da queste operazioni se non la loro consegna in discarica o in impianti di incenerimento o coincenerimento.

Soggetti passivi dell'imposta[680] sono le persone fisiche o giuridiche che effettuano il conferimento di rifiuti destinati allo smaltimento, all'incenerimento o al coincenerimento in discariche o impianti di incenerimento dei rifiuti autorizzati, pubblici o privati, situati nel territorio di applicazione dell'imposta. Sono, altresì, soggetti all'imposta le persone fisiche o giuridiche gestori di discariche o di impianti di

c) La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de coincineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto».

[680]Cfr. Artículo 91 Ley 7/2022: «*Son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen el hecho imponible.*

Son sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible».

incenerimento o coincenerimento[681]. In altre parole, i soggetti attivi del tributo sono i comuni, in quanto spetta a quest'ultimi – o direttamente o per il tramite di soggetti privati – la gestione dello smaltimento dei rifiuti in discarica.

La legge attribuisce la condizione di sostituto ai gestori delle discariche e degli impianti di incenerimento o coincenerimento di rifiuti quando sono diversi da coloro che realizzano il fatto imponibile, essendo obbligati a trasmettere l'importo ai contribuenti dell'imposta. Questa trasmissione non è richiesta quando si tratta di liquidazioni effettuate dall'Amministrazione o quando gli stessi contribuenti presentano un'autoliquidazione.

L'obiettivo finale è incentivare i comuni a adottare misure locali per il riciclo dei rifiuti prodotti sul territorio, attraverso l'imposizione di un tributo. Essendo i comuni i titolari della potestà normativa in materia di gestione e trattamento dei rifiuti, si intende spingerli a promuovere pratiche di riciclaggio[682]. I rifiuti non riciclati vengono destinati alla discarica, e l'ammontare dell'imposta, che grava sui comuni, viene determinato in base al quantitativo di rifiuti conferiti in discarica.

La base imponibile dell'imposta mira a criteri di effettività, infatti essa è calcolata in base al peso dei rifiuti conferiti in discarica, inceneriti o coinceneriti, espresso in tonnellate con una precisione di tre decimali. Qualora l'Amministrazione non possa determinare la base imponibile tramite una stima diretta, sarà possibile ricorrere a una stima indiretta, conformemente alle disposizioni dell'articolo 53 della legge 17 dicembre 2003 n. 58 (Ley General Tributaria)[683]. Nella stima indiretta, l'Amministrazione può considerare ogni dato, circostanza o informazione utile a stimare il peso dei rifiuti depositati, inceneriti o coinceneriti. Questo può includere il rilievo topografico del volume dei rifiuti e la loro caratterizzazione, con particolare attenzione alla densità e alla composizione dei rifiuti trattati.

[681] Il concetto di contribuenti espresso dalla legge suggerisce che anche agli enti locali possono essere responsabili del servizio di gestione dei rifiuti municipali e, se necessario. Inoltre, i produttori di rifiuti municipali non sono inclusi nel servizio di raccolta municipale e che conferiscono i rifiuti in discariche e impianti rientrino nella categoria dei soggetti passivi come contribuenti.
[682] Si deve sottolineare che il comune non è considerato produttore dei rifiuti, ma è un detentore a seguito dei servizi municipali di gestione dei rifiuti.
[683] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n. 302, de 18 de diciembre de 2003).

L'aliquota varia in base al tipo di rifiuto e alla tipologia di discarica (se si tratta di una discarica di rifiuti non pericolosi, pericolosi o inerti) [684] o dell'impianto di incenerimento (se è dedicato solo all'eliminazione dei rifiuti o se produce energia elettrica).

20. Analogie con il tributo speciale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica

L'imposta spagnola recentemente introdotta sembra avere numerosi punti in contatto con il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (nota anche come ecotassa), disciplinata dai commi 24-41 dell'art. 3, legge n. 549 del 28 dicembre 1995.

Anche in questo caso, l'istituzione del tributo ha finalità ambientali, volte a ridurre la produzione di rifiuti, promuovere il recupero di materie prime e di energia dai rifiuti stessi, bonificare siti contaminati e riqualificare aree degradate. È lo stesso comma 24 cit. che esplica la finalità ambientale ove si afferma che: «*Al fine di favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia, a decorrere dal 1 gennaio 1996 è istituito il tributo speciale per il deposito in discarica e in impianti di incenerimento senza recupero energetico dei rifiuti solidi, così come definiti e disciplinati dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915*»[685].

La determinazione dell'ammontare di imposta avviene con legge regionale, nell'ambito di limiti statali, succedutisi nel tempo: il D.M. Ambiente 18 luglio 1996, il D.M. Ambiente 13 marzo 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 67 del 21 marzo 2003, l'art. 26, legge n. 62 del 18 maggio 2005.

---

[684] Ad esempio, i rifiuti urbani non pericolosi collocati in discarica: 40 € per tonnellata, i rifiuti pericolosi depositati in discarica: 8 euro per tonnellata; i rifiuti inerti conferiti in discarica: 3 euro per tonnellata; i rifiuti urbani destinati all'incenerimento: 20 € per tonnellata; i rifiuti urbani da valutare: 15 € per tonnellata. Trattasi comunque di previsioni indicative in quanto le Comunità autonome possono aumentare le aliquote fiscali.

[685] La finalità ambientale è altresì evidenziata dai vincoli di contabilità pubblica nei bilanci regionali, che impongono di destinare il 18% del gettito derivante dall'ecotassa a fondi regionali per il finanziamento del riciclo, smaltimenti alternativi, bonifiche e recuperi. È proprio questa specifica destinazione che conferisce al tributo la qualifica di "speciale".

L'art. 3 al comma 27 stabilisce che il tributo sia versato alla Regione nel cui ambito territoriale è ubicata la discarica, dal gestore della stessa in apposito capitolo di bilancio, entro il mese successivo alla scadenza del trimestre solare in cui sono effettuate le operazioni di deposito. Anche in questo caso si rinviene un'analogia con la disciplina spagnola che, come detto, prevede che la riscossione dell'importo venga trasferito alle Comunità Autonome[686].

Il presupposto dell'imposta[687] è il deposito in discarica e in impianti di incenerimento senza recupero energetico dei rifiuti solidi. Nel campo di applicazione del tributo rientra anche il conferimento in discarica di rifiuti provenienti da attività di bonifica e smaltimento.

Per quanto attiene alla soggettività passiva dell'ecotassa, i soggetti tenuti al pagamento, così come disposto dall'art. 3, commi 26, 32 e 40 della legge n. 549/1995, possono essere diversi e precisamente: i gestori di impianti di stoccaggio definitivo di rifiuti ed i gestori di impianti di incenerimento senza recupero di energia; altri soggetti obbligati al pagamento ossia "chiunque esercita, ancorché in via non esclusiva, l'attività di discarica abusiva e chiunque abbandona, scarica o effettua deposito incontrollati di rifiuti"; in solido "l'utilizzatore a qualsiasi titolo o, in mancanza, il proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva".

Si osserva che i soggetti passivi, individuati dalla legge sono titolari di una soggettività passiva meramente formale, poiché su di essi grava non solo il diritto, ma

---

[686] Così recita l'art. 3 comma 27 L. 28 dicembre 1995, n. 549: «*Il tributo è dovuto alle regioni. Una quota parte del gettito è destinata ai comuni ove sono ubicati le discariche o gli impianti di incenerimento senza recupero energetico e ai comuni limitrofi, effettivamente interessati dal disagio provocato dalla presenza della discarica o dell'impianto, per la realizzazione di interventi volti al miglioramento ambientale del territorio interessato, alla tutela igienico-sanitaria dei residenti, allo sviluppo di sistemi di controllo e di monitoraggio ambientale e alla gestione integrata dei rifiuti urbani. La restante quota del gettito derivante dall'applicazione del tributo affluisce in un apposito fondo della regione destinato a favorire la minore produzione di rifiuti, le attività di recupero di materie prime e di energia, con priorità per i soggetti che realizzano sistemi di smaltimento alternativi alle discariche, nonché a realizzare la bonifica dei suoli inquinati, ivi comprese le aree industriali dismesse, il recupero delle aree degradate per l'avvio ed il finanziamento delle agenzie regionali per l'ambiente e la istituzione e manutenzione delle aree naturali protette. L'impiego delle risorse è disposto dalla regione, nell'ambito delle destinazioni sopra indicate, con propria deliberazione, ad eccezione di quelle derivanti dalla tassazione dei fanghi di risulta che sono destinate ad investimenti di tipo ambientale riferibili ai rifiuti del settore produttivo soggetto al predetto tributo».*

[687] Cfr. Art. 3 comma 25 L. 28 dicembre 1995, n. 549.

anche l'obbligo di rivalersi su coloro che effettuano il deposito in discarica (o negli impianti di incenerimento senza recupero di energia). Di conseguenza, la rivalsa viene esercitata a ritroso, solitamente nei confronti di società municipalizzate che operano nel settore della gestione dei rifiuti, fino a risalire ai Comuni, i quali, potrebbero rivalersi, in ultima istanza, sui cittadini, mediante un aumento del carico fiscale (nelle materie di loro competenza).

Le amministrazioni locali, dunque, dovranno adottare politiche ambientali efficaci per evitare di aggravare il carico fiscale sui propri cittadini. In caso contrario, politiche inefficaci comporterebbero un aumento della pressione fiscale.

Quanto alla base imponibile essa è costituita dalla quantità dei rifiuti conferiti in discarica, che risultano dalle annotazioni nei registri di carico e scarico del deposito. L'ammontare dell'imposta è fissato con legge regionale, nell'ambito dei parametri (tra un limite minimo ed uno massimo) stabiliti dalla legge n. 549/1995, e varia in relazione al diverso impatto ambientale dei rifiuti.

L'aliquota del tributo è definita dal legislatore regionale entro il 31 luglio di ogni anno, a valere per il successivo periodo d'imposta, all'interno di un campo di variazione definito dalla legge n. 549/1995[688].

Attraverso la fissazione delle aliquote, le Regioni possono proficuamente utilizzare la leva fiscale al fine di incentivare una corretta gestione dei rifiuti. Stabilendo forme di premialità o di penalizzazione a valere sul tributo ambientale, anche se spesso di difficile gestione.

A fronte dell'analisi del regime giuridico si può afferma che il tributo in esame, correlando il *quantum debeatur* alla quantità di rifiuti prodotti e conferiti in discarica si fonda su criteri di effettività[689]. Questo meccanismo ha lo scopo di incentivare una

[688] Qualora la Regione non si attivi nei termini prestabiliti per la modifica delle aliquote, *ope legis*, godranno di ultrattività quelle adottate nei periodi di imposta immediatamente precedenti.

[689] Il comma 29 cit. stabilisce che: «*L'ammontare dell'imposta è fissato, con legge della regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, per chilogrammo di rifiuti conferiti: in misura non inferiore ad euro 0,001 e non superiore ad euro 0,01 per i rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per i rifiuti inerti ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio 13 marzo 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 67 del 21 marzo 2003; in misura non inferiore ad euro 0,00517 e non superiore ad euro 0,02582 per i rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per rifiuti non*

riduzione nella produzione dei rifiuti e di favorire l'adozione di pratiche più sostenibili come il riciclo e il recupero.

Più rifiuti vengono smaltiti in discarica, maggiore sarà il *quantum debeatur* del tributo, e ciò rappresenta un disincentivo diretto per i produttori di rifiuti e per gli enti locali. Di conseguenza, i Comuni saranno motivati a promuovere iniziative volte alla riduzione dei rifiuti e al loro trattamento alternativo, come il compostaggio o il recupero energetico. La tassa speciale, dunque, agisce non solo come strumento fiscale, ma anche come leva politica per incoraggiare un modello di gestione ambientale più virtuoso.

La progressiva responsabilizzazione degli enti locali si traduce nella necessità di sviluppare piani strategici per la gestione dei rifiuti, con obiettivi chiari in termini di riduzione, riciclo e recupero.

Quanto alla capacità contributiva valgono le considerazioni espresse sulla TARI. È indubitabile che assumere a presupposto dell'ecotassa il deposito in discarica o l'abbandono di rifiuti non sia facilmente inquadrabile in termini di capacità contributiva tradizionalmente intesa (ossia manifestazione di ricchezza).

Anche in questo caso la capacità contributiva deve essere letta nel suo senso "ambientale", mediante una valorizzazione economica del presupposto impositivo, che è in ultima istanza, l'inquinamento. Ed infatti il momento del conferimento in discarica, rappresenta l'ultimo ciclo del rifiuto, se il bene giunge in discarica significa che non è stata realizzata alcuna attività di riutilizzo, riciclo o valorizzazione del rifiuto. In tal modo, il Comune paga per mancanza di politiche di riciclaggio, la comunità (verso cui

pericolosi e pericolosi ai sensi degli articoli 3 e 4 del medesimo decreto. In caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente. Il tributo è determinato moltiplicando l'ammontare dell'imposta per il quantitativo, espresso in chilogrammi, dei rifiuti conferiti in discarica, nonché per un coefficiente di correzione che tenga conto del peso specifico, della qualità e delle condizioni di conferimento dei rifiuti ai fini della commisurazione dell'incidenza sul costo ambientale da stabilire con decreto del Ministro dell'ambiente, di concerto con i Ministri dell'industria, del commercio e dell'artigianato e della sanità, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge».

il comune si potrebbe rilavare mediante un innalzamento del carico fiscale) paga per il proprio inquinamento[690].

In questa prospettiva, il tributo in questione risulta pienamente conforme al principio di capacità contributiva, oltre che alle finalità ambientali e sociali, in quanto il tributo mira a incentivare gli operatori a ridurre l'inquinamento derivante dallo smaltimento dei rifiuti.

In conclusione, il tributo per il conferimento in discarica in Italia e quello introdotto in Spagna con la legge 7 del 2022, seppur con le inevitabili differenze, sono sostanzialmente analoghi quanto a finalità, presupposto, soggetti passivi e base imponibile. Tuttavia, merità attenzione che in Italia tale normativa è in vigore fin dal 1995, mentre in Spagna, un sistema fiscale armonizzato per lo smaltimento dei rifiuti, sia per il deposito in discarica che per l'incenerimento, operativo in tutte le Comunità Autonome è stato adottato solo nel 2022. Questo dimostra come il legislatore italiano non abbia avuto bisogno di pressioni da parte delle istituzioni europee per introdurre misure a tutela dell'ambiente. È plausibile, inoltre, che la Spagna abbia tratto ispirazione proprio dal modello italiano per la creazione del proprio tributo.

21. *Tasa local de residuos sólidos urbanos*: le caratteristiche principali

Quanto alla normativa spagnola, è importante sottolineare che l'imposta introdotta la legge 7/2022 non riguarda, almeno in prima battuta, la fase di produzione dei rifiuti solidi urbani, ma, come evidenziato, si applica alla fase "finale" del ciclo dei rifiuti, ossia al momento del loro conferimento in discarica.

Pertanto, è necessario interrogarsi su quale sia la normativa spagnola relativa alla produzione dei rifiuti e se possa essere considerata analoga alla TARI italiana.

Ebbene la legge 7/2022 all'art. 11 comma 3 prevede un importante statuizione al riguardo: «*En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local,*

[690] PATÓN GARCÍA G., *op. cit.*, p. 579, si sostiene che si può considerare che l'imposta grava effettivamente un'attività inquinante come una sorta di "capacità inquinante" del soggetto passivo, una modalità del principio di capacità economica previsto nell'art. 31 comma 1 della Costituzione Spagnola, a cui fa riferimento la Sentenza del Tribunale Costituzionale 289/2000, del 30 novembre.

de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía»[691].

In sostanza la legge del 2022 impone ai Comuni di istituire entro il 10 aprile 2025 una tassa o, in alternativa una prestazione patrimoniali pubblica non tributaria, che colpisca la produzione dei rifiuti.

Il mandato è coerente con il riparto delle competenze in materia di gestione dei rifiuti nel modello decentralizzato spagnolo. La Legge 7/1985, del 2 aprile, all' art. 25 comma 2, lett. b) stabilisce che il comune eserciterà le competenze proprie in materia ambientale (in relazione alla gestione dei rifiuti solidi urbani) nei modi stabiliti dalla legislazione dello Stato e delle Comunità Autonome. Nella sostanza, i comuni dovranno fornire, in ogni caso, i servizi di raccolta dei rifiuti e, quando la loro popolazione supera i 5000 abitanti, dovranno inoltre fornire i servizi di trattamento dei rifiuti.

Per esercitare tali competenze, la Costituzione riconosce ai comuni un'autonomia finanziaria (artt. 133 comma 2 e 142 CE), che consente loro di stabilire tributi propri e di partecipare a quelli dello Stato e delle Comunità Autonome. A tale

[691] La traduzione in italiano è la seguente: "*In caso di costi di gestione dei rifiuti di competenza locale, conformemente alle disposizioni del testo unico della legge sull'erario locale, approvato con regio decreto legislativo 2/2004, del 5 marzo, gli enti locali stabiliranno, nell'ambito di un periodo di tre anni dall'entrata in vigore della presente legge, una tassa o, se del caso una prestazione pubblica a carattere non fiscale specifico, differenziato e non deficitario, che consenta l'attuazione del pagamento per generazione e che rifletta il costo reale, diretto o indiretto, delle operazioni di raccolta, trasporto e trattamento dei rifiuti, compresa la sorveglianza di tali operazioni e la manutenzione e sorveglianza dopo la chiusura delle discariche, campagne di sensibilizzazione e comunicazione, nonché i proventi derivanti dall'applicazione del produttore esteso responsabilità, dalla vendita di materiali ed energia*".

scopo, gli enti locali dovranno deliberare sull'imposizione fiscale mediante l'approvazione delle corrispondenti ordinanze fiscali[692]. Tra i tributi propri, si trovano le tasse per la raccolta dei rifiuti urbani (le tradizionali "tasse sui rifiuti").

In questo contesto, la Legge 7/2022, in ottemperanza agli obblighi comunitari[693], ha inserito l'obbligo per gli enti locali di istituire entro tre anni (entro il 10 aprile 2025), una tassa o una prestazione patrimoniale pubblica non tributaria (detta "*PPPNT*") che sia specifica, differenziata e non deficitaria, e che consenta l'implementazione di sistemi a ripartizione. Si tratta di una misura complementare all'imposta sui rifiuti e comporta una significativa trasformazione e riconfigurazione delle tradizionali tasse municipali per la raccolta dei rifiuti (c.d. "tasse sui rifiuti"), per collegarle alla generazione di rifiuti, in modo che nella loro configurazione strutturale integrino gradualmente elementi che tengano conto del comportamento dei cittadini nella produzione di rifiuti mediante sistemi che consentano un'individualizzazione della quota, nonché l'applicazione di riduzioni o incentivi per determinati comportamenti.

Questa nuova configurazione della tassa sui rifiuti non è ancora stata istituita, rendendo quindi difficile fare considerazioni precise riguardo al presupposto di fatto,

[692] A queste norme regolamentari si riferisce l'articolo 106 della Legge 7/1985, del 2 aprile, che regola le basi del regime locale, e gli articoli 15-19 del Regio Decreto Legislativo 2/2004 del 5 marzo, che approva il Testo Unico della Legge Regolatrice delle Finanze Locali. Quest'ultima norma funge da norma base per organizzare il sistema tributario dei comuni, composto da imposte, tasse e contributi speciali.

[693] Da notare che, successivamente, nel 2023, la Commissione Europea ha nuovamente sottolineato che la Spagna è a rischio di mancato rispetto degli obiettivi sui rifiuti urbani al 2025, il che potrebbe portare all'imposizione di sanzioni dell'UE. Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Relazione della commissione al parlamento europeo, al consiglio, al comitato economico e sociale europeo e al comitato delle regioni*, COM (2023) n. 304 final, del 8 giugno 2023. Nella relazione, la Commissione offre un prospetto effettuato dall'Agenzia europea dell'ambiente sugli Stati membri che rischiano di non conseguire gli obiettivi di preparazione per il riutilizzo e riciclaggio dei rifiuti urbani per il 2025. Più nello specifico, per quanto riguarda gli obiettivi di preparare per il riutilizzo e riciclare il 55 % dei rifiuti urbani e di riciclare il 65 % di tutti i rifiuti di imballaggio da raggiungere entro il 2025: nove Stati membri sono sulla buona strada per raggiungere entrambi gli obiettivi. Essi sono: Austria, Belgio, Cechia, Danimarca, Germania, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi e Slovenia; otto Stati membri rischiano di mancare solo l'obiettivo per i rifiuti urbani, ma non quello del riciclaggio di tutti i rifiuti di imballaggio: Estonia, Finlandia, Francia, Irlanda, Lettonia, Portogallo, Spagna e Svezia; ed infine, dieci Stati membri rischiano di mancare sia l'obiettivo per i rifiuti urbani che quello per tutti i rifiuti di imballaggio per il 2025: Bulgaria, Cipro, Croazia, Grecia, Lituania, Malta, Polonia, Romania, Slovacchia e Ungheria. La segnalazione preventiva è accompagnata da documenti di lavoro dei servizi per quegli Stati membri considerati a rischio di mancare almeno uno di questi due obiettivi principali (preparazione per il riutilizzo e riciclaggio del 55 % dei rifiuti urbani e riciclaggio del 65 % di tutti i rifiuti di imballaggio entro il 2025), ossia il secondo e il terzo gruppo di Stati membri sopraelencati. Tutti gli Stati membri che rischiano di non raggiungere l'obiettivo per tutti i rifiuti di imballaggio rischiano anche di non raggiungere l'obiettivo relativo ai rifiuti urbani.

alla base imponibile e ai soggetti passivi. Per analizzare la futura imposta, è necessario esaminare attentamente il testo normativo dell'art. 11. A supporto di questa analisi, è utile fare riferimento alla comunicazione del governo, che fornisce delle linee guida che i Comuni dovranno seguire nell'attuazione della normativa[694].

Innanzitutto, l'istituzione della tassa/PPPNT di cui all'articolo 11 comma 3 della legge 7/2022 è vincolante per tutti i comuni, compresi quelli con popolazione fino a 5.000 abitanti. I comuni devono istituire tale tassa in conformità con le disposizioni previste dal Regio Decreto legislativo del 5 marzo 2004 n. 2.

La prima indicazione fornita dal legislatore spagnolo si ricava dal comma 1 dell'art. 11 cit. ove si impone che, conformemente al principio "chi inquina paga", i costi relativi alla gestione dei rifiuti, compresi i costi corrispondenti alle infrastrutture necessarie e al suo funzionamento, nonché i costi relativi agli impatti ambientali e in particolare quelli relativi alle emissioni di gas a effetto serra, devono essere a carico del produttore iniziale di rifiuti, dell'attuale detentore o del precedente detentore dei rifiuti.

La seconda indicazione offerta dal legislatore nazionale concerne la natura giuridica del prelievo che è individuato nella "*tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria*".

La legge 7/2022 apre la possibilità che, al posto di una tassa, se del caso, possa essere istituito una prestazione patrimoniale di carattere pubblico (PPPNT).

I PPPNT sono, infatti, entrate di diritto pubblico, che fanno parte della categoria più ampia delle "prestazioni patrimoniali pubbliche" soggette al principio di legalità all'art. 31 comma 3 della Costituzione spagnola[695]. Tra le prestazioni di carattere pubblicistico si distingue ulteriormente tra quelle di natura fiscale (tasse, contributi

[694] VICEPRESIDENCIA PRIMERA DEL GOBIERNO, MINISTERIO DE HACIENDA, DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos,* pubblicato il 14 maggio 2024.
[695] Secondo quanto previsto dalla costituzione spagnola: "*Si potranno stabilire prestazioni personali o patrimoniali di carattere pubblico solo in conformità alla legge*".

speciali, e imposte) e quelle di natura non fiscale (prestazioni coattive che mirano a finalità di interesse generale)[696].

Il legislatore spagnolo del 2022 esclude la possibilità di regolamentare la materia tramite strumenti privatistici. Questo rappresenta un aspetto significativo, poiché vi è una chiara presa di posizione da parte del legislatore nazionale. In un momento in cui, in Italia, si discute sull'attribuzione di una natura privatistica alla TARIP, almeno nella sua componente variabile, è interessante notare come in Stati a noi vicini il legislatore opti per una soluzione pubblicistica, considerata l'unica adeguata alla regolamentazione della gestione dei rifiuti. Di conseguenza, ogni possibilità di ricorrere a istituti di natura privatista non viene neppure contemplato.

Il legislatore nazionale del 2022 prevede, poi, le quattro caratteristiche che deve presentare il prelievo: essa deve essere "*específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación*".

La futura tassa sui rifiuti dovrà essere "specifica e differenziata". "Specifica" significa che deve essere chiaramente definita in relazione al servizio a cui si riferisce, con la base imponibile costituita esclusivamente dalla fornitura del servizio di gestione dei rifiuti, senza includere altri servizi pubblici non correlati. Dovrà, inoltre, essere "differenziata", cioè, adattata e modulata in base a determinate variabili o criteri, e non potrà essere regolata congiuntamente ad altri servizi municipali.

Nel contesto dei rifiuti, la tassa deve essere applicata in modo mirato in funzione del tipo di rifiuto prodotto, della quantità generata, del metodo di smaltimento o riciclo, o delle caratteristiche del contribuente (come il tipo di utenza, domestica o

[696] La figura delle prestazioni patrimoniali di carattere pubblico non tributario è regolata nella disposizione aggiuntiva prima della Legge Generale Tributaria (LGT), nella redazione data dalla Legge 9/2017, dell'8 novembre, sui Contratti del Settore Pubblico, ed è incorporata all'art. 20 comma 6 del Testo Unico della Legge Regolatrice delle Finanze Locali. Le PPPNT hanno carattere coattivo quando rispondono a fini di interesse generale. A differenza delle tasse, presentano maggiore flessibilità nella loro regolazione e quantificazione, senza essere vincolate al costo reale o prevedibile del servizio (principio di equivalenza). Nelle PPPNT, come nel caso di altre entrate di diritto pubblico, in assenza di pagamento volontario, il suo importo sarà richiesto nel periodo di esecuzione attraverso la procedura di esecuzione. L'articolo 10 della legge 47/2003, del 26 novembre, sul bilancio generale, stabilisce inoltre che la riscossione delle entrate di natura pubblica è effettuata in conformità con le corrispondenti procedure amministrative e godrà delle prerogative stabilite per le imposte nella LGT e nel Regolamento generale di riscossione.

commerciale). Solo progettando una tassa come “specifica e differenziata” si rende la tassazione più equa e proporzionale al contributo reale del soggetto imponibile (nel caso di specie all’inquinamento prodotto) incentivando comportamenti virtuosi, come la riduzione dei rifiuti o il riciclo.

La tassa, poi, non deve essere deficitaria. In questo modo deve essere garantita la piena copertura dei costi con le entrate legate al servizio. La legge richiede, cioè, il raggiungimento di un equilibrio economico neutrale in cui i costi devono essere equiparati ai ricavi. L'importo riscosso tramite la tassa sui rifiuti o le prestazioni patrimoniali pubbliche non tributarie corrisponderà alla parte delle spese che non sono coperte da altre entrate legate alla gestione dei rifiuti. La disposizione contenuta nella Legge 7/2022 deve essere interpretata non come obbligo per i comuni di assoluta precisione nella copertura dei costi del servizio ma quantomeno che tale copertura sia il più vicino possibile al costo reale del servizio.

Un altro aspetto innovativo della legge 7/2022 è che stabilisce che la metodologia applicata nella definizione del tasso di rifiuti deve consentire progressi verso l'implementazione di sistemi di pagamento per generazione.

Il "pagamento per generazione" (traduzione dell’espressione spagnola *pago por generación*) rappresenta l'applicazione pratica del principio "chi inquina paga" nella tassa sui rifiuti. Questo sistema prevede di calcolare la quantità effettiva di rifiuti prodotta da ogni nucleo familiare o azienda e di stabilire l'importo della tassa in base alla quantità e tipologia di rifiuti generati. Collegando direttamente la produzione di rifiuti al canone pagato da famiglie e imprese si crea un incentivo economico per ridurre la produzione stessa. Attraverso questo sistema di tariffazione puntuale si incoraggia la partecipazione attiva dei cittadini e delle aziende al raggiungimento degli obiettivi della politica sui rifiuti.

In altri termini, il sistema di “pagamento della generazione” tassa ciascun cittadino in base alla sua effettiva produzione di rifiuti e/o al suo grado di partecipazione alla raccolta differenziata, creando un incentivo alla riduzione e al riciclaggio dei rifiuti. In questo modo il principio “chi inquina paga” viene trasferito alla tariffa di raccolta dei

rifiuti. L'applicazione di un sistema di pagamento per generazione si basa su tre pilastri: l'identificazione del produttore di rifiuti, la misurazione della quantità di rifiuti prodotti e/o dei servizi ottenuti e l'esecuzione di una valutazione individuale[697].

La modalità di calcolo del "pagamento per generazione" incide sulla quota variabile del tributo. La tassa sui rifiuti, infatti, consta di una componente fissa[698] e di una variabile[699].

Infine, il legislatore nazionale impone che la tassa o la prestazione patrimoniale publica non tributaria «*refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía*»[700].

L'importo del prelievo deve quindi riflettere i costi e i ricavi stabiliti dalla Legge 7/2022, coprendo tutte le spese relative alla raccolta, al trasporto e al trattamento dei

[697] In questo senso, nei comuni a prevalente pianificazione urbanistica orizzontale, l'identificazione del generatore può essere effettuata anche partendo dal presupposto che i rifiuti depositati davanti al portone di un'abitazione e/o attività commerciale siano di sua proprietà. Una volta identificato l'utente, la misurazione della quantità di rifiuti prodotti può essere effettuata calcolandone il volume o il peso, dati che verranno successivamente utilizzati per effettuare una valutazione individuale.

[698] I criteri fissi rimangono costanti nel tempo, associati a caratteristiche fisse. Non consentono di modulare il tasso di rifiuti, né la stima della produzione di rifiuti, e tanto meno la performance ambientale delle persone o delle attività economiche che li utilizzano. Alcuni criteri fissi solitamente utilizzati sono l'ubicazione dell'immobile, il valore catastale, la superficie, le condizioni abitativa.

[699] I criteri variabili possono oscillare annualmente e avere un certo legame con una stima della produzione di rifiuti, ma non consentono di modulare le quote in base al comportamento delle persone o delle attività economiche che utilizzano il servizio. In questo caso alcuni esempi potrebbero essere il consumo di acqua, gli abitanti della casa, i lavoratori dell'attività economica, la frequenza della raccolta, la distanza dal contenitore, se la casa è abitata o meno, il reddito delle persone registrate l'indirizzo, ecc.
Questi criteri di differenziazione consentono di modulare la tassa o la prestazione patrimoniale non tributaria in modo che sia più in linea con la potenziale produzione di rifiuti di un immobile. Per quanto riguarda il calcolo della parte variabile, i modelli di pagamento per generazione si dividono in due categorie: quelli basati sull'identificazione dei contenitori (utilizzati nei sistemi di raccolta differenziata porta a porta) e quelli basati sull'identificazione diretta dell'utente.

[700] La cui traduzione in italiano è: "*rispecchi il costo reale, diretto o indiretto, delle operazioni di raccolta, trasporto e trattamento dei rifiuti, compresi il monitoraggio di tali operazioni e il mantenimento e la sorveglianza dopo la chiusura delle discariche, le campagne di sensibilizzazione e comunicazione, nonché i ricavi derivanti dall'attuazione della responsabilità estesa del produttore, dalla vendita di materiali ed energia".*

rifiuti urbani. La legge introduce una novità significativa: la tariffa rifiuti deve includere, oltre ai costi tradizionali, anche quelli legati alle operazioni di monitoraggio, manutenzione e controllo post-chiusura delle discariche, nonché alle campagne di sensibilizzazione e comunicazione.

22. *Tasa local de residuos urbanos* e capacità contributiva

Analogamente a quanto avviene nell'ordinamento italiano, anche in Spagna esiste un articolo costituzionale che esprime il principio della capacità contributiva. Si tratta dell'art. 31 della Costituzione spagnola ove si afferma che: «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*[701]*»*.

L'art. 31 della Costituzione spagnola, così come all'art. 53 della Costituzione italiana, stabilisce che il tributo debba gravare su chi dimostra una specifica capacità economica.

Su questa base costituzionale imprescindibile, la tassazione ambientale deve raccogliere risorse da coloro che possiedono capacità economica e il cui comportamento

[701] Si propone in lingua italiana la traduzione: "*Tutti contribuiranno al sostegno delle spese pubbliche in base alla propria capacità economica, attraverso un sistema tributario equo, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività, che in nessun caso avrà carattere confiscatorio*". Va notato che il principio della capacità economica non è stato sempre considerato in Spagna come un principio giuridico a pieno titolo. In origine, era trattato principalmente dalla scienza della Finanza Pubblica, e il rigorismo positivista evitava di includerlo nell'ambito giuridico, considerandolo un concetto paragiuridico. Tuttavia, nel tempo, questo approccio è cambiato, in gran parte grazie all'influenza del diritto comparato, soprattutto italiano e tedesco. Successivamente, il principio ha acquisito una configurazione scientifica propria, culminando con la sua inclusione nella Costituzione del 1978. La sua consacrazione costituzionale ha portato a considerarlo, senza dubbio, come parte integrante del diritto vigente. Nonostante ciò, esistono ancora diverse opinioni: alcuni studiosi ne sottolineano l'importanza, fino a considerarlo un diritto fondamentale, mentre altri ne ridimensionano la rilevanza, con posizioni intermedie tra questi due estremi. Si vedino ad esempio: GANDRA DA SILVA MARTINIS Ives, *Capacidad económica y capacidad contributiv*a, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1991, pp. 235–260;, PABLO TABOADA, Carlos, *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*, Revista Española de Derecho Financiero, 2005; ID *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, 1976; MONGAY I SOLER, M., "*Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia*", Revista Española de Derecho Financiero*,* 1995; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 76-96; PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España,* Revista Ius et Praxis*,* 2010, pp. 303 – 332.

può essere migliorato dal punto di vista ecologico; solo in questo modo i proventi così ottenuti possono essere impiegati per riparare i danni ambientali causati. A tal riguardo, anche la dottrina spagnola[702] si è interrogata sulla compatibilità della fiscalità ambientale con il principio della *capacidad economica*.

Ed allora, per la tassa sui rifiuti spagnola valgono, in linea generale, le stesse considerazioni fatte in merito alla capacità contributiva e alla TARI. Anche in questo caso, la capacità economica deve essere interpretata in senso ampio, non limitandosi agli indici che esprimono un'effettiva ricchezza (tradizionalmente intesa), ma considerando la capacità inquinante del singolo. Nei tributi ambientali, e in particolare nella tassa sui rifiuti, la capacità contributiva deve essere letta in congiunzione con il principio del "chi inquina paga", identificandosi con il vantaggio derivato dall'inquinamento prodotto e dalle esternalità negative che ricadono sulla società. La tassa sui rifiuti ha, quindi, l'obiettivo di riequilibrare il vantaggio ottenuto attraverso l'inquinamento.

Dunque, i tributi ambientali in generale e la tassa sui rifiuti in particolare, si caratterizzano per una particolare interpretazione della capacità contributiva, che viene letta attraverso due concezioni distinte ma coesistenti. Da un lato, vi è l'approccio tradizionale, che si concentra sulla ricchezza posseduta dall'individuo; dall'altro, vi è una concezione più ampia, che considera la capacità inquinante del singolo. In quest'ultima accezione, la capacità contributiva si adatta al principio del "chi inquina paga", collegando l'obbligo tributario non solo alla ricchezza, ma anche all'impatto ambientale generato.

Questo duplice modo di intendere la capacità contributiva emerge con particolare evidenza nel regime agevolativo, dove si tengono in considerazione sia la condizione economica del contribuente, sia il suo impatto ambientale. In questo contesto, le agevolazioni possono essere calibrate non solo sulla base della ricchezza

[702]Si rimanda a: MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO, *Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación,* AA. VV. Becker, Fernando. Cazorla, Luis María - Simancas, Julián, Directores, *Tratado de Tributación Medioambiental,* 2008, pp. 381-413. L'autore analizza il concetto di tributo, la sua struttura e la sua compatibilità con l'obiettivo di tutela dell'ambiente, per poi esaminare come tale finalità possa essere configurata attraverso le diverse tipologie di tributo.

del singolo, ma anche in funzione del comportamento virtuoso in termini di riduzione dell'inquinamento, premiando chi adotta pratiche sostenibili.

23. Il regime delle agevolazioni nella *tasa local de residuos urbanos* alla luce della capacità contributiva

L'art. 11, comma 4, della Legge 7/2022[703] prevede che i comuni, nell'individuazione del carico impositivo, possano introdurre alcune agevolazioni. Tra queste, la norma menziona: l'inclusione di sistemi per incentivare la raccolta differenziata nelle case vacanza, l'utilizzo di pratiche come il compostaggio domestico o la raccolta della componente organica compostabile, il riutilizzo e il riciclaggio, nonché le condizioni patrimoniali personali, in particolare per i nuclei familiari a rischio di esclusione sociale.

Tali circostanze possono determinare riduzioni della base imponibile del tributo, rientrando, dunque, nel concetto lato di agevolazioni fiscali.

Sempre in tema di agevolazioni, si segnalano le disposizioni generali dell'articolo 24 comma 4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, che prevede che «*para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas*[704]*»*, che consente, ad esempio, il riconoscimento di agevolazioni fiscali a favore di famiglie numerose o monoparentali.

Ed allora, si nota come, anche con riguardo alla tassa sui rifiuti spagnola il legislatore contempli delle riduzioni della base imponibile che guardano sia al rispetto

---

[703] Così recita la norma: «*Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes:*
a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.
b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.
c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social».

[704] La cui traduzione in italiano è: *"Ai fini della determinazione dell'importo dei contributi possono essere presi in considerazione criteri generici di capacità economica dei soggetti obbligati al loro pagamento".*

del principio costituzionale della capacità economica sia al principio del chi inquina paga, mettendo – ancora una volta - in evidenza la "doppia anima" del tributo in commento.

La riduzione del carico impositivo è necessaria, in primo luogo, in presenza di condizioni patrimoniali precarie del singolo o del suo nucleo familiare, la mancanza di risorse economiche sufficienti a sostenere il carico fiscale giustifica una diminuzione dello stesso. Tra le circostanze da considerare rientrano, ad esempio, il fatto che il contribuente percepisca un reddito minimo o che il reddito complessivo familiare non superi il salario minimo, in conformità al principio della capacità economica.

In secondo luogo, la riduzione deve essere applicata nel caso di una minore capacità inquinante del singolo, in quanto l'obiettivo principale della tassa rimane quello di far pagare ciascun individuo in base alla quantità di rifiuti prodotti.

24. *Tasa local de residuos urbanos* come imposta ambientale

La tassa comunale sui rifiuti[705]. spagnola si inserisce in una visione di sviluppo sostenibile, centrata su due principi fondamentali: la riduzione dei rifiuti e l'uso efficiente delle risorse. Il legislatore spagnolo sembra concentrarsi principalmente su questi aspetti, sottolineando la loro importanza nella politica ambientale.

Una politica ambientale che mira ad un uso efficiente delle risorse impone un impegno strategico da parte di tutte le pubbliche amministrazioni e agenti sociali.

Quanto alla riduzione quantitativa dei rifiuti v'è da dire che il primo obiettivo di qualsiasi politica sui rifiuti dovrebbe essere quello di ridurre al minimo gli effetti negativi della produzione e della gestione dei rifiuti sulla salute umana e sull'ambiente. In questa prospettiva è fondamentale incoraggiare la riutilizzazione e il riciclaggio dei materiali per limitare lo smaltimento finale, garantendo così che la gestione dei rifiuti sia non solo meno impattante ma anche più sostenibile nel lungo periodo. A questo

[705] Secondo alcuni autori sembra essere concepita un'imposta di scopo, che cerca di agire sul comportamento dei contribuenti orientandoli verso comportamenti più sostenibili, così G. PATÓN GARCÍA, *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos*, Revista Aragonesa, 2022, p. 577.

obiettivo sembra rispondere la legge 7/2022 nelle sue tre importanti componenti: l'inserimento di quella che potremmo definire "Plastic Tax"[706], l'imposta sulla produzione di rifiuti ex art. 11 comma 3 che tendere verso il *pay-as-you-throw,* e l'imposta sul conferimento in discarica.

Del resto, la tassa spagnola, di più recente conio, è stata progettata in un contesto storico caratterizzato da una crescente sensibilità verso le questioni ambientali e si ispira chiaramente ai modelli di tassazione ambientale europei.

Tuttavia, alla luce dell'analisi del regime giuridico dell'imposta spagnola, si dovrebbe, poi, valutare se le disposizioni normative siano effettivamente orientate a ridurre la quantità di rifiuti generati, aumentare il riciclo e migliorare il trattamento dei rifiuti. È importante considerare la disponibilità di impianti di trattamento e valorizzazione dei rifiuti sufficienti, al fine di minimizzare i rischi e gli effetti negativi sull'ambiente e sulla salute umana. Data la recente introduzione della legge è difficile poter fare delle valutazioni future.

25. Confronto tra la normativa italiana e spagnola

A questo punto dell'analisi, risulta interessante confrontare le normative italiana e spagnola in materia di tassazione sui rifiuti.

Una differenza evidente riguarda l'"anzianità" delle norme. In Italia, sia la tassa sui rifiuti che il tributo per il deposito in discarica vantano una lunga storia, radicata e consolidata, con numerose modifiche nel tempo. La normativa italiana riflette un'esperienza approfondita e una gestione strutturata del tema rifiuti. Al contrario, in

[706] Il titolo V della legge è dedicato alle misure per ridurre il consumo di alcuni prodotti di plastica, nonché alla loro corretta gestione come rifiuti; si recepisce la direttiva (UE) 2019/904, del 5 giugno, sulla riduzione dell'impatto di alcuni prodotti di plastica sull'ambiente. È la prima volta che una legge statale sui rifiuti dedica un intero titolo alla gestione della plastica. Per ridurre il consumo di alcuni prodotti di plastica monouso come bicchieri e contenitori per alimenti sono stabiliti obiettivi quantitativi di riduzione, e per altri, come i monodose o gli anelli di plastica, sono previsti progressi anche nella riduzione dei consumi; mentre per altri prodotti come, ad esempio, posate, piatti, bicchieri e prodotti in plastica ossidabile, nonché microsfere di plastica di dimensione inferiore a 5 millimetri aggiunte intenzionalmente, è vietata la loro immissione nel mercato.
Allo stesso modo, sono previste altre misure riguardanti la progettazione di contenitori in plastica per bevande, la marcatura di una serie di prodotti in plastica monouso, nonché attività di sensibilizzazione per informare i consumatori al fine di ridurre l'abbandono dei rifiuti sparsi.

Spagna, il tributo per il deposito in discarica è stato introdotto a livello statale (in sostituzione dei tributi propri istituiti da alcune Comunità Autonome) solo nel 2022, con applicazione a partire dal 2023, mentre la tassa locale sui rifiuti dovrebbe entrare in vigore nel 2025, attraverso la trasformazione delle tradizionali tasse di raccolta dei rifiuti urbani. Attualmente, la tassazione sulla produzione dei rifiuti in Spagna è gestita a livello comunale, e a seconda che il servizio pubblico sia fornito direttamente dall'ente pubblico o tramite aziende private, darà luogo a tasse per la raccolta dei rifiuti urbani o a prestazioni patrimoniali pubbliche di carattere non tributario. In generale, la situazione di partenza evidenzia una certa mancanza di coerenza e uniformità a livello nazionale. Questa situazione normativa sembra essere stata superata grazie all'opera armonizzatrice svolta dal legislatore spagnolo con la legge 7/2022.

La legge spagnola 7/2022 rappresenta un passo avanti verso l'integrazione dei principi dell'economia circolare, dimostrando una crescente consapevolezza ambientale. *Ad abundantiam*, è significativo sottolineare la definizione di tassa ambientale stabilita nel preambolo della legge, che propone un modello di tassazione strettamente correlato all'impatto specifico dei rifiuti sull'ambiente.

Nella costruzione della tassa, il legislatore spagnolo sembra seguire la strada percorsa alla TARI italiana, replicando finalità, presupposto, base imponibile e struttura. Questo conferma la natura di imposta ambientale comune a entrambe le normative. Sia la tassa italiana che quella spagnola condividono lo stesso obiettivo: coprire i costi della gestione dei rifiuti e incentivare la riduzione degli stessi, promuovendo pratiche sostenibili a sostegno dell'economia circolare.

Ed infatti, un ulteriore punto di contatto tra le due normative è dato dal ruolo disincentivante delle tasse verso pratiche di smaltimento non sostenibili. In Italia, la TARI non solo copre i costi del servizio di raccolta e smaltimento, ma orienta cittadini e imprese verso scelte più responsabili. Allo stesso modo, la nuova tassa sui rifiuti spagnola, introdotta con la Legge 7/2022, persegue obiettivi analoghi, imponendo maggiori oneri per lo smaltimento in discarica e l'incenerimento, promuovendo pratiche più rispettose dell’ambiente.

In termini di impatto ambientale, entrambe le normative mirano a ridurre il peso dei rifiuti sull'ambiente attraverso la tassazione dei metodi di smaltimento e la promozione di pratiche più sostenibili. Queste imposte sono pensate per incoraggiare comportamenti ecologicamente responsabili e scoraggiare quelli dannosi per l'ambiente.

In conclusione, pur con le dovute differenze, il percorso normativo spagnolo sembra riflettere, in parte, l'esperienza italiana, proponendo soluzioni analoghe e confermando un orientamento condiviso verso la sostenibilità ambientale attraverso la leva fiscale.

Ciò che appare particolarmente interessante evidenziare è che il legislatore spagnolo, con la normativa del 2022, abbia scelto di strutturare la tassa sui rifiuti esclusivamente secondo uno schema pubblicistico, escludendo in modo categorico l'adozione di modelli privatistici. Questo rafforza l'idea che lo strumento pubblicistico sia l'unico in grado di garantire l'effettività del prelievo e la tutela dei cittadini. La tassa sui rifiuti, infatti, non segue una logica sinallagmatica, ma si fonda sulla coattività: il contribuente non ha facoltà di scegliere se pagare o meno, ma è obbligato al versamento, in quanto rappresenta un dovere sociale.

In un contesto come quello italiano, dove si discute ancora sulla possibile natura privatistica della tassa sui rifiuti (con riferimento alla versione di Tariffa Puntuale) la Spagna, con la legge del 2022, ci dimostra che la gestione del sistema di tassazione dei rifiuti deve avvenire esclusivamente attraverso un approccio pubblicistico, confermando, così, che la via pubblicistica è la sola capace di garantire efficacia e giustizia fiscale.

Del resto, essa è l'unica che garantisce un controllo più rigoroso e una gestione uniforme, assicurando che il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti sia accessibile a tutti i cittadini senza discriminazioni. Essa consente di applicare criteri di equità, basati sulla capacità contributiva e sulla responsabilità ambientale, che difficilmente potrebbero essere garantiti da un sistema privatistico.

In particolare, la capacità contributiva viene intesa non solo in termini di ricchezza economica, ma anche in relazione alla responsabilità del singolo nel generare rifiuti. Questo approccio permette di calibrare il carico fiscale in base al contributo effettivo all'inquinamento, rafforzando il principio “chi inquina paga.”

Ed infine, il regime pubblicistico evita che il servizio sia regolato da logiche di profitto, focalizzandosi invece sul benessere collettivo e sulla tutela dell’ambiente.

CONCLUSIONI

La tassa sui rifiuti, come è stato detto in precedenza, rappresenta un osservatorio privilegiato per svolgere considerazioni sulla fiscalità ambientale.

La tassazione sui rifiuti, che vanta ben novanta anni di vigenza, ha attraversato diverse modifiche nel corso del tempo; le sue trasformazioni offrono una comprensione chiara e dettagliata della stessa evoluzione del concetto di tributo ambientale in senso stretto. Il legislatore italiano può essere considerato un pioniere della tassazione ambientale, avendo sviluppato un concetto, ancorché imperfetto, di tributo ambientale in un contesto storico in cui l'ambiente non era posto al centro del dibattito politico, né nazionale, né tantomeno sovranazionale.

Solo successivamente, grazie alle indicazioni del legislatore europeo ed a un crescente interesse per le questioni ambientali, il tributo è stato decisamente migliorato; lo stesso, ancorché presenti una serie di limiti conseguenti ad una disciplina perfettibile, assolve, comunque, allo scopo di incentivare politiche ambientali.

L'obiettivo principale della ricerca è stato dimostrare come la tassa sui rifiuti sia un tributo ambientale in linea con il principio di capacità contributiva. Il percorso intrapreso durante lo sviluppo della ricerca ha seguito diversi passaggi che sembrano essere coerenti con questo obiettivo.

Un primo passaggio centrale della ricerca mette a fuoco la compatibilità costituzionale dei tributi ambientali con il principio di capacità contributiva; ed in particolare, considera l'inquinamento come un possibile nuovo indice di ricchezza, rilevante ex art. 53 Cost. Fungendo come una sorta di *fil rouge* della tesi, il principio di capacità contributiva può e anzi deve essere reinterpretato in chiave evolutiva. Nel caso dei tributi ambientali il legislatore tributario, nel determinare le fattispecie imponibili, oltre agli indici che usualmente si atteggiano come rivelatori di ricchezza (reddito, patrimonio, consumo e trasferimenti) sottopone a tassazione fatti o atti economicamente rilevanti che possano avere effetti negativi sull'ambiente. Considerare l'inquinamento indice di ricchezza significa riconoscere che chi inquina maggiornamente usufruisce di risorse ambientali comuni senza tener conto dei danni arrecati alla collettività. In questo senso, l'inquinamento diventa una forma di "vantaggio sociale". Chi inquina di più genera ricchezza a discapito della società, scaricando su quest'ultima esternalità negative che si traducono in costi ambientali e sociali per la comunità. L'inquinamento, infatti, rappresenta un costo collettivo e una forma di "debito ecologico" che, se ignorato, compromette

la qualità della vita e la sostenibilità del pianeta. Tassare chi inquina di più, in omaggio al principio del "chi inquina paga", non solo rende giustizia a chi subisce gli effetti negativi, ma incentiva comportamenti virtuosi e sostenibili.

Sulla base di queste premesse, si è tentato di dimostrare che il diritto tributario, in qualsiasi forma esso si esprima (imposte, tasse, agevolazioni fiscali) anche quando mira a tutelare l'ambiente, deve mantenere un forte legame con il principio di capacità contributiva. Tuttavia – e questo è un passaggio nodale – la capacità contributiva dei tributi ambientali si fonda su una forma "non tradizionale" di ricchezza.

Un secondo passaggio, che in realtà rappresenta una concretizzazione del precedente, riguarda la compatibilità della TARI con il principio di capacità contributiva già menzionato.

Perplessità attengono alla rilevanza stessa del presupposto della TARI: se è vero, infatti, che esso esprime capacità contributiva, tuttavia, la misurazione di quest'ultima non è effettiva. Trattasi di perplessità più apparenti che reali. Innanzitutto, una tassazione di ricchezza potenziale, fondata su criteri di normalità, non è di per sé incostituzionale. Nel sistema tributario italiano, infatti, si tassano anche situazioni di potenzialità o normalità. Si aggiunge, inoltre, che le esternalità negative generate dal possesso o dalla detenzione di un immobile idoneo a generare rifiuti, vale a dire l'inquinamento che gli stessi producono, non sono quantificabili con esattezza; per cui una tassazione sui rifiuti basata su criteri di normalità risulta pressoché inevitabile.

Si prende, dunque, atto che la disciplina non è certamente perfetta, e presenta dei limiti, probabilmente insuperabili. Tuttavia, il merito del legislatore italiano è stato quello di modificare la struttura del tributo, adattandolo al nuovo contesto economico e sociale di riferimento: in particolare si è oggettivizzato quanto più possibile il presupposto di fatto, mediante misurazioni della capacità inquinante sempre più tendenti all'effettività (da ultimo nella forma della TARIP).

Di seguito, il terzo passaggio consiste nel dimostrare che la TARI è un'imposta ambientale. La struttura del tributo, modificato nel corso degli anni, è stata via via adattata alle indicazioni europee sancite dalla Comunicazione del Parlamento europeo del 1997 e dall'art. 2 del Regolamento Ue 691/2011. Secondo tali norme, un'imposta è definita ambientale se la sua base imponibile è costituita da un'unità fisica che genera un impatto negativo specifico e comprovato sull'ambiente. In tal senso, il legislatore italiano ha fondato il presupposto di fatto del tributo sull'inquinamento, il quale, come è noto, genera un impatto negativo specifico e

comprovato sull'ambiente, evidenziando che la TARI è un'imposta ambientale pienamente conforme al principio di capacità contributiva.

Alla base della ricerca vi è un substrato che consente un ragionamento più ampio, che va al di là della TARI: emergono dei connotati precisi di quella che è la fiscalità ambientale o se si vuole di un diritto tributario *green*. I riferimenti costituzionali di cui all'art. 9, della "*tutela dell'ambiente e della biodiversità*" e "*all'interesse delle generazioni future*" si sposano sempre più con la fiscalità ambientale, alla quale danno una copertura costituzionale ulteriore. Ambiente e tributi si coniugano in una perfetta sintesi che, solo in questo modo possono affrontare, con successo, la sfida contemporanea della transizione ecologica verso nuove prospettive *green* e fiscalmente corrette. La fiscalità ambientale, così, si può ritenere basata sulle previsioni degli artt. 9, 41 Cost. e art. 53 Cost.

Il diritto tributario può offrire un contributo significativo alla transizione dei sistemi economici verso modelli più sostenibili, poiché si ha la concreta possibilità di modificare il comportamento dei contribuenti, ora aumentando la pressione fiscale, con l'introduzione strumenti impositivi disincentivanti (tasse e imposte) idonei a contrastare comportamenti non sostenibili (inquinamento), ora promuovendo pratiche sostenibili mediante la previsione di agevolazioni fiscali.

L'analisi della tassa sui rifiuti ha permesso di collocarla all'interno di questa visione più ampia e, probabilmente, innovativa del diritto tributario. La tassa sui rifiuti potrebbe anche servire da modello per altri tributi ambientali, esistenti e futuri, e potrebbe rappresentare un esempio anche per altri ordinamenti giuridici, come sembra sia già accaduto e stia accadendo con l'ordinamento spagnolo.

CONCLUSIONES

La tasa sobre residuos, como se mencionó en la introducción, representa un observatorio privilegiado para realizar consideraciones sobre la fiscalidad ambiental. La TARI se toma como modelo del principal instrumento de fiscalidad ambiental y es probablemente un ejemplo de cómo el legislador italiano, incluso en un contexto histórico en el que el tema ambiental no se situaba en el centro del debate político nacional y supranacional, ya había ideado un instrumento completamente conforme al modelo de tributos ambientales en sentido estricto. La tributación sobre residuos, que cuenta con 90 años de vigencia, ha experimentado diversas modificaciones a lo largo del tiempo, y sus transformaciones ofrecen una comprensión más clara y detallada de la evolución del concepto de tributo ambiental en sentido estricto.

Un aspecto positivo de la TARI, que ha emergido a través de la comparación con el ordenamiento jurídico español, radica en el hecho de que la tasa sobre residuos fue introducida incluso antes de que se afirmara la concepción moderna del tributo ambiental, adaptándose con el tiempo a las nuevas necesidades. El legislador italiano puede ser considerado un pionero en la tributación ambiental, habiendo desarrollado un concepto aún imperfecto de fiscalidad ambiental. Solo posteriormente, gracias a las indicaciones del legislador europeo, el tributo fue afinándose, evolucionando hasta un impuesto que, aunque con una serie de limitaciones debido a la regulación aún imperfecta, cumple con el objetivo ambiental.

El objetivo principal de la investigación ha sido demostrar que la tasa sobre residuos representa un tributo ambiental en línea con el principio de capacidad contributiva. El camino recorrido durante el desarrollo de la tesis ha seguido diferentes pasos que parecen ser coherentes con este objetivo.

Un primer paso central de la investigación, que merece ser destacado, se refiere a la compatibilidad constitucional de los tributos ambientales en relación con el principio de capacidad contributiva; y en particular, a la consideración de la contaminación como un nuevo índice de riqueza relevante según el artículo 53 de la Constitución. Se ha intentado demostrar que todos los instrumentos fiscales destinados a la protección del medio ambiente permiten establecer un vínculo entre la protección ambiental y el principio de capacidad contributiva, dado que los tributos y las tasas ambientales deben basarse en manifestaciones de riqueza. Sin embargo—y este es un punto crucial—cuando se habla de capacidad contributiva en relación con los tributos ambientales, se hace referencia a una forma “no tradicional” de capacidad contributiva.

A lo largo de la investigación se ha considerado, funcionando esta idea como una especie de hilo conductor que ha acompañado todos los capítulos, que el principio de capacidad contributiva puede y, de hecho, debe ser reinterpretado de manera evolutiva, incluyendo, entre los nuevos índices de riqueza, también la contaminación. Tradicionalmente, la riqueza se ha medido a través de parámetros económicos, como los ingresos, el patrimonio, el consumo y el tráfico de la riqueza. Sin embargo, en el caso del tributo ambiental, el legislador tributario, al determinar los hechos imponibles, debe someter a tributación no solo los índices que tradicionalmente se consideran reveladores de riqueza, sino también hechos o actos de contenido económico que puedan tener efectos negativos sobre el medio ambiente. En este sentido, la contaminación debe ser considerada un nuevo índice de riqueza. De hecho, se ha vuelto cada vez más evidente que el costo real de la riqueza no puede limitarse a tales criterios. La contaminación, en efecto, representa un costo colectivo y una forma de "deuda ecológica" que, si se ignora, compromete la calidad de vida y la sostenibilidad del planeta.

Considerar la contaminación como un índice de riqueza significa reconocer que quienes contribuyen más a la contaminación disfrutan de recursos ambientales comunes sin tener en cuenta los daños causados a la colectividad. En este sentido, la contaminación se convierte en una forma de "ventaja social". Quienes más contaminan explotan recursos que deberían ser compartidos equitativamente, generando riqueza a expensas de la sociedad, externalizando a esta última las consecuencias negativas que se traducen en costos ambientales y sociales para la comunidad.

Gravar a quienes más contaminan, en virtud de principio "quien contamina paga", no solo hace justicia a quienes sufren los efectos negativos, sino que también incentiva comportamientos virtuosos y sostenibles. En otras palabras, la contaminación como índice de capacidad contributiva apunta hacia una visión moderna de la riqueza, en la que esta no se limita solo a los bienes materiales, sino que también incluye la capacidad de preservar el bienestar ecológico y los recursos comunes para las generaciones futuras.

Un segundo paso, que en realidad representa una concreción del primero, se refiere a la compatibilidad de la TARI, tomada como referencia de los tributos ambientales, con la capacidad contributiva. A lo largo del análisis, han surgido posibles puntos de conflicto con el principio de capacidad contributiva, como, por ejemplo, el carácter meramente potencial del presupuesto de hecho. La investigación sobre la TARI ha tratado de demostrar que el conflicto es solo aparente. En el caso de la TARI, la tributación basada en criterios de normalidad es

inevitable, ya que no es posible determinar con precisión la producción efectiva de residuos para cada contribuyente. Además, la tributación potencial, fundamentada en criterios de normalidad, no es inconstitucional por sí misma. En el sistema tributario italiano representa una forma ordinaria de imposición fiscal. Cabe mencionar que estos pueden considerarse limitaciones de la normativa, que no es perfecta, pero el mérito del legislador radica en actualizar, a lo largo de los años, la TARI al sustrato económico y social de referencia. Una de estas intervenciones ha sido objetivar el índice de capacidad contributiva de la TARI: además de la posesión y tenencia del inmueble, también se considera la llamada "capacidad contaminante". La capacidad contributiva se calcula según lógicas de normalidad que tienden a la efectividad, ya que la contaminación y las externalidades negativas generadas por la posesión o tenencia de un inmueble, que recaen sobre la comunidad, no pueden ser medidas con precisión. Sin embargo, representan una ventaja para el sujeto, traducible en términos económicos.

En definitiva, la capacidad contributiva de la TARI se manifiesta en las externalidades negativas producidas por el poseedor o tenedor del inmueble, que, aunque difíciles de cuantificar, se basan en parámetros de normalidad orientados hacia la efectividad. El objetivo es medir dichos parámetros lo más posible en términos concretos, aunque sigan anclados a una evaluación potencial o de normalidad, dada la complejidad de una medición exacta.

A continuación, otro paso es intentar demostrar que la TARI es un impuesto ambiental. La estructura de la TARI, modificada a lo largo de los años, se ha adaptado a las indicaciones europeas establecidas por la Comunicación del Parlamento Europeo de 1997 y por el art. 2 del Reglamento UE 691/2011, que define el impuesto ambiental en sentido estricto. Un impuesto es ambiental si la base imponible está constituida por una unidad física de algo que produce un impacto negativo específico y demostrado sobre el medio ambiente. En este sentido, la contaminación, que fundamenta la TARI, determina un impacto negativo específico y demostrado sobre el medio ambiente.

Y así, siguiendo estos pasos, se ha querido demostrar que la TARI es un impuesto ambiental conforme al principio de capacidad contributiva.

Aunque este sea el objetivo principal de la investigación, a lo largo del desarrollo ha surgido un segundo objetivo subyacente que sirve como base y lo presupone implícitamente. De hecho, aunque la investigación ha intentado centrarse lo más posible en el análisis de instituciones específicas, reduciendo al mínimo las consideraciones abstractas, también ha

emergido una visión sistémica que podría definirse como la "versión verde" del derecho tributario. En definitiva, la fiscalidad ambiental encuentra su razón de ser en la combinación de los artículos 53 y 9 de la Constitución. La referencia expresa en la Constitución a la protección del medio ambiente y la biodiversidad, junto con la mención de los derechos de las generaciones futuras, junto así como la creciente necesidad de intervención del legislador tributario en el ámbito ambiental, permiten señalar que hoy la fiscalidad ambiental cuenta con una cobertura constitucional directa, en aplicación a las nuevas disposiciones de los artículos 9 y 41 de la Constitución. El medio ambiente y los tributos (sustentados por la capacidad contributiva) se combinan en una síntesis perfecta que solo de esta manera puede afrontar, con éxito, el desafío contemporáneo de la transición ecológica hacia nuevas perspectivas verdes y fiscalmente correctas.

El derecho tributario puede ofrecer una contribución significativa a la transición de los sistemas económicos hacia modelos más sostenibles, ya que existe la posibilidad concreta de modificar el comportamiento de los contribuyentes, aumentando la palanca fiscal, con la introducción de instrumentos impositivos desincentivadores (impuestos y tasas) adecuados para contrarrestar comportamientos no sostenibles (contaminación), o promoviendo prácticas sostenibles mediante la previsión de incentivos fiscales.

El análisis de la tasa sobre residuos ha permitido situarla dentro de una concepción más amplia y, en ciertos aspectos, innovadora del derecho tributario. En este sentido, la tasa sobre residuos podría servir de modelo para otros tributos ambientales, tanto para aquellos que están actualmente en vigor como para los que podrían ser introducidos en el futuro.

BIBLIOGRAFIA

ALFANO R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea,* Rass. Trib., 2011, 328 ss

ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012

ALFANO R., *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interess*i, Rass. Dir. Pubbl. Eur., 2024, 235 ss

ALPA G., *Note sulla riforma della costituzione per la tutela dell'ambiente e degli animali,* Contratto e Impresa, 2022, 361 ss

AMATUCCI F*., Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998

AULENTA M., *Capacità contributiva ed equilibrio finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022

AULENTA M., *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti territoriali*, Riv. dir. fin. Sc. fin., 2017, 267 ss

BALLADORE PALLIERI G., *Diritto Costituzionale*, Milano, 1959

BASILAVECCHIA M*., Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni,* Encl. Dir., Agg., V, 2002, 48 ss.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in Rass. Trib., 2002, 421 ss

BASILAVECCHIA M*., Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, Rass. Trib., 2002, 292 ss

BASILE M. - SCIANCALEPORE C., *Profili applicativi del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi*, in Ambiente&Sviluppo, 2010, 886 ss

BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva,* in Enc. dir*.,* Agg., III, Milano, 1999, 345 ss

BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, (a cura di) CASSESE S., Diz. Dir. Pubbl., 2006, 175 ss

BATISTONI FERRARA F., *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano,* Riv. dir. trib., 2008, 1089 ss

BEGHIN M., *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in Corr. trib., 2009, 3097 ss

BENVENUTI F., *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1959

BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952

BIANCHI P. E CORDINI G., *Comunità Europea e Protezione Dell'ambiente,* Padova, 1983

BLEEKER A., Does *the Polluter Pay? The Polluter-Pays Principle in the Case Law of the European Court of Justice*, in *Europ. Energy Environmental Law Rev*., 2009, 289 ss

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002

BORIA P., *Il Principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina*
dell'imposizione diretta. Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2005, 475 ss

BORIA P., *Art. 53*, in Commentario alla Costituzione, (a cura di) BIFULCO R. – CELOTTO A. – OLIVETTI M., Torino, 2006, 1056 ss

BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, (a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI) *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 205 ss

BORTOLINI S., *Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale,* riv. tel. Dir. trib., 2022
BRESSO M., *Pensiero economico e ambiente*, Torino, 1982
BUSICO M. –LUPI R., *Le conferme sulla natura tributaria della TIA escludono automaticamente l'iva?*, in Dialoghi trib., 2009, 537 ss

BUTTI L*., L'ordinamento italiano e il principio del chi inquina paga*, Riv. giur. amb., 1990, 411 ss
BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011
CANNIZZARO S., *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno*, Riv. Dir. Trib. 2017, 95 ss

CARETTI P., *I diritti fondamentali*, Torino, Giappichelli, 2005

CECCHETTI V. M, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Padova, 2000

CIMINO F., *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, 339 ss

CIPOLLINA S., *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza delle fin.*, 2008, 552 ss

CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin*., 2009, 90;
CIVITARESE MATTEUCCI S., *Alcune riflessioni sui rapporti tra potestà normativa statale e regionale legislativa a margine della recente giurisprudenza costituzionale sulla tutela dell'ambiente,* Giust. Cost., 2009, 5132 ss
COCIANI S. F, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, Riv. Dir. Trib, 2004, 823 ss
COCIVERA B., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1959, 3

COMELLI A., *Profili europei della tassazione ambientale*, Dir. Prat.Trib.,2023, p. 2264 ss
CORASANITI C., *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione,* Dir. Prat. Trib., 2001, 971 ss

CORDEIRO GUERRA R., *Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale*, in L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 149 ss

COSCIANI C., *Elementi di economia politica*, Padova, 1965

COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991

D'ANDREA G., *La nozione di tributo ambientale,* Riv. Dir. Trib. inter., 2004, 105 ss
DAGNINO A., *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale,*
Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, 309 ss

DE LEONARDIS F., *La riforma "bilancio" dell'art. 9 Cost. e la riforma "programma" dell'art. 41 Cost. nella legge costituzionale n. 1/2022: suggestioni a prima lettura*, in Riv. Apertacontrada, 2022
DE MITA E., *voce Capacità contributiva*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., vol. II, Torino, 1987, 454 ss
DE MITA E., *Principi di diritto tributario,* Milano, 2011
DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: tributi paracommutativi e tasse facoltative*, Rag. Prat., 2008, 55 ss

DEL FEDERICO L., *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, Rass. Trib., 2013, 1222 ss

DELL'ANNO P., *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale,* Milano, 2004
DI PACE M., *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti,* Riv. dir. inter. Trib., 2002, 168 ss
DI PIETRO A., *Relazione di sintesi* in *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, (a cura di A. DI PIETRO), Bari, 2016, 557 ss
DORIGO S. - MASTELLONE e P., *La fiscalità per l'ambiente, attualità e prospettica della tassazione ambientale,* Roma, 2013
EINAUDI L.- RAPACI F., *Il sistema tributario italiano*, Torino, 1960

ESPOSITO DE FALCO O., *Il tributo regionale per il deposito in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea (nota a Corte di Giustizia UE, sez. II, causa C-172/08/2010)*, in Riv. Dir. trib., 2011, 72 ss
FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap,* Riv. Dir. Trib., 1997, 495 ss
FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva (postilla all'articolo di Simone Francesco Cociani),* in Riv. Dir. Trib., 2004, 889 ss

FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, in Riv. Dir. Trib., 2008, 89 ss

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente*, in Riv. Dir. Trib., 2013, 761 ss

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione Repubblicana: schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*" in *L'ordinamento tributario italiano* (diretto da) G. FALSITTA e A. FANTOZZI, 2014, 814 ss

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2018

FANTOZZI A., *Brevi note sulla qualificazione tributaria del canone radiotelevisivo,* in Giur. cost., 1988, 2541 ss

FEDELE A.*, Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi,* Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1971, 3 ss

FEDELE A., *La tassa*, Siena, 1974
FEDELE A., *Gli incrementi 'nominali' di valore nell'INVIM ed il principio di capacità contributiva,* Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 1982, 57 ss

FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, Riv. Dir. Trib., 1998, 453 ss

FEDELE A., *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005

FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 21 ss

FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione,* Riv. Dir. Trib. 2013, 1035 ss

FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge,* Rass. Trib., 2010, 1525 ss

FEDELE A., *Principio di eguaglianza ed apprezzamento delle "diverse situazioni dei contribuenti" in tema di legittimità costituzionale della cd. Robin Hood Tax*, Riv. dir. trib., 2015, 4 ss

FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio", (a cura di) V. MATROIACOVO e G. MELIS, Torino, 2022, 24 ss

FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, Riv. Dir. Trib., 2023, 1 ss

FEDELE A., *Relazione sull'Irap*, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma, 28 ottobre-18 dicembre 1997, Roma, 1998, 399 ss

FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie Tributaria e Capacità Contributiva*, Milano, 1979

FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, 827 ss

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992 ss

FICHERA F. *I contributi speciali e le tasse*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994

FICHERA F., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1997, 486 ss

FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, Rass. Trib., 2007, 1059 ss

FICHERA F., *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2,* Rass. Trib., 2020, 72 ss

FICHERA F., *La c.d. TIA-2, natura giuridica e assoggettabilità all'IVA*, Rass. Trib. 2020, 838 ss

FORTE F., *Principi di economia*, Milano, 1993

FRACCHIA F., *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, (a cura di) ANTONINI L., Napoli, 2010, 15 ss

FRANZONI A., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007
GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969
GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) PERRONE e BERLIRI Napoli, 2006, 25 ss

GAFFURI G., *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee,* Milano, 2016

GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, Rass. Trib., 1998, 627 ss

GALLO F. –MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, Rass. Trib., 1999, 115 ss
GALLO F. *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, Giur. Comm., 2002, 131
GALLO F., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in Diritto tributario e Corte costituzionale, (a cura di) L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 11 ss

GALLO F., *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, Giur. Comm., 2009, 553 ss
GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, Rass. Trib, 2010, 303 ss

GALLO F*., Le ragioni del fisco – etica e giustizia nella tassazione,* Bologna, 2011
GALLO F*., L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, Rass. Trib, 2013, 499 ss
GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva,* in L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 3 ss

GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, Rass. Trib., 2015, 771 ss
GANDRA DA SILVA MARTINIS I., *Capacidad económica y capacidad contributiv*a, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública,* 1991
GARABELLO R., *Le novità del Trattato di Amsterdam in materia di politica ambientale comunitaria*, in Riv. Giur. Amb., 1991, 191 ss
GEMMA PATÓN G., *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (arts. 84 a 97)*, Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública, Zaragoza, 2022
GERA G., *Sull'opportunità di una finanza ecologica regionale*, in Comm. Trib. Centr., 1979, 649 ss
GHINASSI S., *L'imposta di bollo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 2002, 277 ss

GIAMPIETRO F., *La responsabilità per danno all'ambiente: profili amministrativi, civili e penali*, Milano, 1988
GIANNINI A.D., *I rapporti tributari*, in *Commentario sistematico della Costituzione italiana*, (diretto da) P. CALAMANDREI e A. LEVI, Firenze, 1950, 40 ss

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956

GIANNINI M.S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in Riv. Dir. Fin., 1957, 23 ss
GIANNINI M.S., *"Ambiente": saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in Riv. Trim. dir. pubbl., 1973, 15

GIANNINI M.S., *Primi rilievi sulle nozioni di gestione dell'ambiente e di gestione del territorio*, Riv. Trim. dir. pubbl., 1975, 479 ss
GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961
GIOLO A., *TIA1 e TIA2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva*, Dir. Prat. Trib. 2019, 2593 ss

GIOVANNINI A., *Capacità contributiva*, Enciclopedia Treccani - Diritto on line, 2013
GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014

GIRELLI G., *Osservazioni intorno all'imposizione sull'impresa digitale*, Dir. Prat. Trib., 2023, 2326 ss
GRAGNANI A., *Il principio di precauzione come modello di tutela dell'ambiente, dell'uomo, delle generazioni future,* Riv. Dir. Civ., 2003, 9 ss
GRANELLI, A. E. *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981

GRASSI S., *Prime osservazioni sul "principio di precauzione" come norma di diritto positivo*, in Diritto e Gestione dell'Ambiente, 2001, 38 ss
GRIZIOTTI B., *Classificazione delle pubbliche entrate*, in Riv. dir. fin., 1949, 224 ss

GRIZIOTTI B., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali,* Riv. Dir. Fin e Sc. Fin., 1950, 332 ss

GRIZIOTTI B., *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro,* in Riv. Dir. Fin. Sez. Fin., 1939, 202 ss

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, Riv. Dir. Fin., 1949, 15 ss
GRIZIOTTI B., *Il principio della controprestazione e le sue applicazioni*, Riv. Dir. Fin e Sc. Fin, 1950, 117 ss

GUIDARA A., voce enc. *Agevolazioni fiscali,* Treccani, diritto online, 2013 (https://www.treccani.it)
GUIDARA A., *Dalla TARSU alla TARI: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in AmbienteDiritto, 2022, consultabile in https://www.ambientediritto.it/

GUIDARA A., *Solidarietà ed uguaglianza nel dovere di contribuzione alle spese pubbliche* in Costituzione, legalità e aziende a cura di F. La Rosa, Milano, 2023, 302 ss

GUIDARA A., *Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti*, Riv. Dir. Trib., 2023, 619 ss
GUIDO V., *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte costituzionale*, Rass. trib., 2009, 1107 ss

HERRERA MOLINA P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998
ICOLARI M. A., *Per una dogmatica dei tributi ambientali*, Napoli, 2019

INGROSSO M., *Contributi*, in Boll. trib., 1987, 453 ss

INGROSSO M. - TESAURO G., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009
INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in Arch. fin.,1950

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968
LA ROSA S., *Esclusioni tributarie*, Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. XIII, Roma, 1989

LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, Trattato di Diritto Tributario (diretto da) A. AMATUCCI, Padova, 1994

LAROMA JEZZI P., *I tributi ambientali,* in AA.VV., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, (a cura di) P. RUSSO, Milano, 2002, 331 ss
LICCIARDELLO G., *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967
LOVISETTI M., *La TARSU, tassa e tariffa per la gestione dei rifiuti urbani*, Napoli, 2010

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965

MANZONI I. e VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007
MARANO A., *La rivoluzione degli algoritmi verdi nella fiscalità ambientale: dall'esperienza spagnola alle novità italiane*, Riv. Dir. Trib., 2023, 695 ss
MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, Fin. loc., 2003, 34 ss

MASTELLONE P., *Il ruolo dell'Unione Europea nella creazione di un "diritto tributario ambientale" all'interno degli ordinamenti degli Stati membri*, (a cura di) S. DORIGO-P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013

MELI M., *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea,* Riv. Giur. Amb., 1989, 217 ss

MELI M*., Il principio comunitario «chi inquina paga*», Milano, 1996
MELI M., *Oltre il principio del chi inquina paga: verso un'economia circolare*, Riv. Crit. Dir. Priv., 2017, 63 ss

MELIS G., voce enciclopedica *Capacità contributiva (principio di),* Agg., VII, Dig. Disc. Pubbl., 2017, 106 ss

MENCARELLI S., *Tassazione ambientale e inquinamento acustico aeroportuale*, Riv. Dir. Trib., 2017, 273 ss
MENDOLA D., *Note sull'imposta di soggiorno, nel quadro dei tributi ambientali, tra presupposto impositivo astrattamente economico e novellata responsabilità del gestore della struttura ricettizia*, Riv. Tel. Dir. Trib. 2023
MENÉNDEZ MORENO A., *Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación,* AA. VV. Becker, Fernando. Cazorla, Luis María -Simancas, Julián (Directores) *«Tratado de Tributación Medioambiental»*, Navarra, 2008
MENTI F., *Ambiente e imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, Padova, 1999
MESSINA S.M, *Effetti riflessi della natura tributaria della TIA*, Corr. Trib., 2010, 1829 ss

MICELI R., *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee per le Regioni dalla sentenza della Corte cost. n. 58/2015*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, 57 ss
MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione,* Riv. dir. fin. sc. fin., 1964, 5 ss

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributari*o, 3ª ed., Torino, 1976

MISCALI M., *Imposizione tributaria e territorio*, Milano 1985, 109 ss
MONGAY I SOLER M., *Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia*, Revista Española de Derecho Financiero, 1995
MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1960
MOSCELLA G., *Introduzione al principio "chi inquina paga", Tutela dell'ambiente e principio*

"chi inquina paga (a cura di) MOSCHELLA G. –CITRIGNO A.M., Milano, 2014, 15 ss

MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, 74 ss
MOSCHETTI F., *Profili generali in La capacità contributiva*, (a cura di) F. MOSCHETTI, Padova, 1993
MOSCHETTI F*., Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in Atti del

convegno di studi Pisa del 12 marzo 1999, in All. Il fisco, 1999

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singoli e comunità*, in Diritto tributario e Corte costituzionale, di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 49 ss

MUSU I., *Introduzione economica all'ambiente*, Bologna, 2000

NASTRI M.P., *Profili fiscali dei rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento interno* in AA.VV., (a cura di) L. DI RENZO-R. PERRONE CAPANO Diritto della Finanza Pubblica Europea, Napoli, 2008

OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Padova, 1979
PABLO TABOADA C., *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, 1976
PABLO TABOADA C., *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*, Revista Española de Derecho Financiero, 2005
PACE A., *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali,* Torino, 2012
PALAZZOLO S., *Sul concetto di ambiente (appunti di teoria generale del diritto)*, Giur. It, 1989, 317 ss

PASTORE F., *Costituzione ed Ambiente*, in ICOLARI M.A. (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica,* Torino, 2021, 16 ss

PATÓN GARCÍA G., *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos*, Revista Aragonesa de Administración Pública, 2022, 577 ss
PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España,* Revista Ius et Praxis*,* 2010, 303
PATTI S., *La tutela civile dell'ambiente*, Padova, 1979
PERCHINUNNO F., *Costituzione e ambiente: profili attuativi* e *prospettive di riforma*, in "Le nuove frontiere dell'eco-diritto", A. BONOMO – L. TAFARO – A.F. URICCHIO, Bari, 2022, 3 ss

PERRONE A., I *profili di armonizzazione riscontrabili nella tassazione a livello nazionale* in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa*, Bari, 2016, 57 ss

PERRONE CAPANO R., *L'imposizione* e *l'ambiente,* Trattato di Diritto Tributario*,* Padova, 1994, 449 ss

PICCIAREDDA F. e SELICATO P., *I tributi* e *l'ambiente (profili ricostruttivi),* Milano, 1996

PIGOU A.C., *Economia del benessere* (trad. italiana a cura di M. EINAUDI), Torino, 1968

PORCHIA O., *Le politiche dell'Unione Europea in materia ambientale*, in Trattato di diritto dell'ambiente, (a cura di) R. FERRARA e C.E. GALLO, Milano, 2014, 166 ss

PROCOPIO M., *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, Dir. Prat. Trib., 2013, 1167 ss

PUGLIESE M., *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930

PURI P., *L'imposta di bollo*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003

PURI P., *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, Dir. Prat. Trib., 2014, 309 ss

RODRIGUEZ MUÑOZ J.M.*, El canon catalán sobre la disposición de residuos,* Nueva Fiscalidad, n. 11, 2003

ROLLA G., *Dignità,* in *Diritti umani. Cultura dei diritti e dignità della persona nell'epoca della globalizzazione*, Diz. di M. FLORES, Torino, 2007

ROSEMBUJ T., *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto di imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte suprema degli USA*, Dir. Prat. Trib., 2012, 1295 ss

ROSINI E., *Dalle entrate tributarie alle entrate patrimonial*i, Fin. loc., 1998, 53 ss

RUGGIANO F., *La tassa sui rifiuti*, in AA.VV. (a cura di), *Manuale dei tributi locali*, Sarcangelo di Romagna, 2018

SACCHETTO C., *Tassa*, in *Enciclopedia del diritto,* vol. XLIV, Milano, 1992

SALANITRO G., *Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva*, Riv. Dir. Trib., 2023, 339 ss

SALANITRO U., *Il principio "chi inquina paga": responsibility e liability,* Giornale di diritto amministrativo, 2020, 33 ss

SALVINI L., *Aiuti di stato in materia fiscali*, in Problemi attuali di diritto tributario (diretto da) GALLO e LUPI, Padova, 2007

SALVINI L., *Nomen dei tributi e capacità contributiva,* L. SALVINI- G. MELIS *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva,* Milano, 2014, 67 ss

SCALA A.E., *I principi fondamentali in materia costituzionale in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005

SCALINCI C., *La Tariffa integrata ambientale, la cd. TIA 2, non sarebbe un tributo ma un corrispettivo soggetto a IVA*, Riv. Dir. Trib. on line, 26 luglio 2018

SCARASCIA MUGNOZZA S., *Fiscalità ambientale e green economy, Profili evoluti,* Bari, 2021

SCHIAVOLINI R., *L'imposta regionale sulle attività produttive, profili sistematici* in (diretta da) G. FALSITTA A. FANTOZZI, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 2007, 35 ss

SELICATO G.- SORRISO CHICCO A., *La tassa sui rifiuti*, in (a cura di) URICCHIO A., AULENTA M., GALEONE FERRI A., *I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Bari, 2021, 175 ss

SELICATO G., *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, 399 ss
SELICATO P., *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, 203 ss
SELICATO P., *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario,* Riv. Dir. Trib. Inter., 2004, 257 ss

SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga*", Rass. Trib., 2005, 1157 ss
SMITH A., *On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth*, in *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londra, 1776, 825 ss

STEFANI G., *Finalità e limiti della tassazione ambientale,* in Boll. Trib. Inf., 1999, 149 ss
STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica,* Bologna, 2014
TARANTINI G., *Il principio del chi inquina paga tra fonti comunitarie e competenze regionali*, Riv. giur. Amb., 1989, 732 ss
TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, Parte generale, 9ª ed., Torino, 2009

THOMAS AQUINATIS, *Summa theologiae*, I-II in *Sancti Thomae Aquinatis Opera omnia iussu*, edita Leonis XIII P.M, v. VI-VII, Romae, 1891-1892 q. 96, a. 3.

TOSI L., *Il requisito di effettività,* in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 135 ss
TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 81 ss

TROPEA A., *L'armonizzazione europea della tassa rifiuti. L'applicazione del principio pay as you throw,* Dir. Prat. Trib. Inter., 2019, 703 ss

TUNDO F., *TIA e IVA: quale tutela per il legittimo affidamento degli operatori?* Corr. Trib. 2010, 1829 ss

URICCHIO A.F., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, Dir. Prat. Trib., 2017, 1849 ss
URICCHIO A.F., *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, Rass. Trib., 2013, 1268 ss

URICCHIO A. F., *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare,* Riv. Dir. Trib. Inter., 2022, 15 ss

URICCHIO A.F., *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, Dir. Proc. Trib., 2022, 185 ss
URICCHIO A.F., "*Verso la regolazione e la tassazione dell'intelligenza artificiale: dal fantadiritto a prospettive di riforma*, Riv. Dir. Trib. Int., 2022, 23 ss

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932

VARANI D., *L'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili come tributo ambientale parzialmente di scopo,* Riv. Prat. Trib., 2023, 1501 ss
VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*,

Rass. Trib., 2003, 1614 ss

VILLAR EZCURRA M., *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, Riv. Dir. Trib. Int., 2010, 343 ss
ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1958

ZATTI A., *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari,* Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 2011, 37 ss
ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 2012, 352 ss
ZATTI A., *La fiscalità ambientale multilivello: sviluppi e incongruenze nel caso delle regioni italiane*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin, 2023, 159 ss