

Dottrina e Dottrine

Rassegna Tributaria, 2 / 2010, p. 303

PROFILI CRITICI DELLA TASSAZIONE AMBIENTALE (*)

Franco Gallo

Riferimenti

Legge 5 maggio 2009 n. 42

SOMMARIO: 1. I problemi della tassazione ambientale - 2. Alla ricerca di una definizione di tributo ambientale coerente alla disciplina comunitaria - 3. (*segue*): il presupposto e la capacità contributiva - 4. L'inquadramento nel federalismo fiscale.

1. I problemi della tassazione ambientale - Il dibattito giuridico sulla tassazione ambientale ha fatto finora emergere – a livello sia del diritto interno che di quello comunitario – i seguenti più rilevanti problemi:

a) innanzitutto, quale sia una corretta nozione giuridica di tributo ambientale;

b) in secondo luogo, quale giustificazione tale tipo di tributo abbia in termini di capacità contributiva;

c) infine, come esso vada inquadrato nel sistema del federalismo fiscale (con particolare riferimento ai tributi regionali e locali definiti "di scopo").

2. Alla ricerca di una definizione di tributo ambientale coerente alla disciplina comunitaria - Quanto al problema *sub a)*, relativo alla nozione di tributo ambientale, è appena il caso di sottolineare che i giuristi, sulla scia anche della consonante elaborazione comunitaria, tendono a considerare tributi ambientali in senso proprio solo quei tributi costruiti dal legislatore secondo il principio comunitario "chi inquina paga" (artt. 174 e 175 del Trattato CE) e, comunque, in modo tale da ricomprendere nel loro presupposto lo stesso fattore inquinante, e cioè lo stesso evento che produce il danno ambientale.

È questo il caso dei tributi 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. Essi si differenziano da quelli definiti ambientali in senso solo funzionale, i quali hanno invece un presupposto di tipo tradizionale (ad esempio, il consumo, il patrimonio, il reddito, eccetera), ma ai quali nello stesso tempo 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.

In questa ottica, mi pare un dato ormai acquisito alla dottrina tributaria che un tributo, per essere 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. Il deterioramento non sostenibile e irreversibile non rientra, infatti, nella strumentazione tributaria perché in questi casi l'unità fisica che lo produce non può che essere colpita con divieti e relativi strumenti sanzionatori e non certo "legittimata" dallo strumento tributario (o comunque, da altre misure economiche).

2.1. Dipende, quindi, da come il legislatore tributario costruisce il tributo ambientale se questo sia un tributo ambientale in senso proprio o in senso funzionale.

Un esempio classico di imposta ambientale che, a seconda del presupposto prescelto dal legislatore, può essere configurato indifferentemente come tributo ambientale in senso proprio o come tributo ambientale in senso solo funzionale è quello dell'imposta definita genericamente *climate change levy*.

Essa è stata costruita in Gran Bretagna come tributo ambientale (solo) in senso funzionale perché a suo presupposto è stato assunto non l'unità fisica inquinante, ma solo il maggior consumo di energia elettrica (l'obiettivo più immediato era il risparmio energetico) e si è, di conseguenza, parametrato il tributo al consumo di kilowattore. Nei paesi del nord Europa la *climate change levy* è stata invece costruita come un vero e proprio tributo ambientale nel senso comunitario, perché il presupposto è stato individuato nella stessa produzione di carbone e degli altri carburanti di origine fossile e, coerentemente a tale costruzione, il prelievo è stato commisurato direttamente all'unità di tali beni.

2.2. Così delimitato l'ambito della tassazione ambientale, non dovrebbe essere difficile ricondurre il tributo ambientale in senso proprio alla categoria delle imposte piuttosto che a quella delle tasse. Si tratta, infatti, di un prelievo dovuto in funzione solo di prevenzione e riduzione del deterioramento ambientale e non del suo risanamento, come potrebbe essere se si trattasse di una tassa, e cioè – secondo la definizione comunemente accettata – di una prestazione imposta correlata ad uno specifico servizio ambientale. La funzione di risanamento del danno ambientale indubbiamente esiste, 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 è riducibile ad una prestazione specifica resa da tali enti a fronte del pagamento di un tributo. Lo ribadisco: costruire un tributo come tassa, vale a dire come uno strumento di finanziamento del servizio di risanamento ambientale, avrebbe l'effetto, inaccettabile per l'ordinamento, "di autorizzare" il soggetto inquinatore ad inquinare, salvo poi sopportare le spese dell'attività di risanamento.

3. (segue): *il presupposto e la capacità contributiva* - Verificata l'insufficienza di una fiscalità ambientale in senso proprio *sub specie* di tassa, si deve ora affrontare il problema (di cui al punto *b*) dei limiti e delle condizioni in base ai quali l'unità fisica che determina un danno ambientale può essere assunta a presupposto

del tributo nel rispetto del principio di capacità contributiva.

3.1. Al riguardo, è noto che il problema che ha sempre afflitto i fautori della nozione di capacità contributiva intesa nel senso più pregnante di "capacità economica qualificata" è stabilire se l'unità fisica che determina o può determinare un danno ambientale (o, meglio, incidere sull'ambiente) possa essere costituzionalmente assunta a presupposto del tributo ai sensi dell'art. 53 Cost., e cioè come fatto, atto o situazione esprimente una ricchezza economica attuale e concreta.

Il problema, così impostato, non è di facile soluzione. Mentre, infatti, per le unità fisiche costituite dall'uso di un prodotto che determina inquinamento può essere agevole sostenere che l'indice di capacità contributiva è costituito da un'entità economica riconosciuta e di larga diffusione quale è il consumo; non altrettanto può dirsi, invece, per quelle unità fisiche costituite dall'utilizzo di beni ambientali scarsi e, soprattutto, per quelle rappresentate dal solo fatto della produzione ed emissione di gas inquinanti (come accade nel caso del tributo sull' NO_x , SO_2 e CO_2), e cioè da entità non reddituali, non patrimoniali e, comunque, non ricollegabili al consumo di beni utili scambiabili, come tali, sul mercato. I fautori della nozione di "capacità contributiva qualificata" sono per lo più costretti in questi casi a superare l'*impasse* qualificando detti prelievi come istituti aventi natura risarcitoria o solamente sanzionatoria.

Non avrei dubbi, invece, che anche questi tipi di prelievo dovrebbero essere apprezzati, sotto il profilo degli articoli 53, comma 1, e 3 Cost., come veri e propri prelievi fiscali e non come semplici "barriere giuridiche", impeditive di (o disincentivanti) determinate attività imprenditoriali. La caratteristica essenziale del tributo si desume, infatti, dall'obiettiva considerazione della sua disciplina; per cui se – come accade nei tributi ecologici in parola – questa disciplina si risolve nella previsione di situazioni di fatto al cui verificarsi il soggetto passivo è tenuto a una corrispondente misura di concorso alle pubbliche spese, l'istituto non può non essere ricondotto all'area della fiscalità, a prescindere da eventuali finalità di indirizzo delle scelte dei privati.

3.2. Ciò considerato sulla natura necessariamente tributaria del prelievo costruito secondo lo schema dell'imposta, l'opinione da me espressa fin dagli anni '90 è che gli indicati dubbi di coerenza costituzionale potrebbero essere agevolmente superati se si accogliesse la meno impegnativa nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole, sostenuta da Fedele e da me. L'accoglimento di una siffatta nozione porterebbe, infatti, ad identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell'unità fisica che incide sull'ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, indipendentemente dal fatto che esso si ripercuota sull'uomo.

Da questo punto di vista, si tratterebbe di applicare, quale corollario del principio di uguaglianza (delle risorse), il criterio di riparto delle c.d. "esternalità negative" o, meglio, della "compensazione delle economie e diseconomie esterne", espresso, forse un po' grossolanamente, dalla richiamata regola comunitaria "chi inquina paga". In particolare, se il principio di uguaglianza, sottinteso all'art. 53 Cost., vuole che chi provoca un pregiudizio sociale alla collettività (scaricando su di essa il relativo danno) deve compensare tale pregiudizio, il tributo ambientale rappresenta indubbiamente uno strumento appropriato per soddisfare tale principio. Esso è, infatti, posto a carico proprio del soggetto che, producendo le emissioni inquinanti, provoca il danno sostenibile da "compensare". In termini molto empirici – e non scomodando il discutibile, almeno dal

punto di vista giuridico, criterio del "beneficio totale" alla De Viti de Marco – il criterio di riparto sarebbe costituito, nella specie, da ciò che gli economisti di orientamento pigouviano chiamano "internalizzazione delle esternalità ambientali", e cioè da un criterio che tenga conto del rapporto tra le emissioni e il possibile danno sopportato dalla collettività, senza però pretendere – aggiungo io – di quantificare puntualmente il relativo costo e senza istituire, comunque, una diretta correlazione con l'opera di risanamento spettante all'ente pubblico.

La misurabilità economica del presupposto-emissione inquinante – che, a mio avviso, è uno degli elementi che devono concorrere a definire la nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto – dovrebbe, di conseguenza, essere 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.

4. L'inquadramento nel federalismo fiscale - Quanto poi all'ulteriore problema, posto in premessa *sub* lettera c), dell'inquadramento della tassazione ambientale nel federalismo fiscale, mi pare che – nonostante che la tutela dell'ambiente sia letteralmente annoverata tra le materie di competenza esclusiva statale (art. 117, secondo comma, lettera s, Cost.) – il terreno della finanza regionale e locale possa ugualmente prestarsi, a certe condizioni, alla costruzione di tributi ambientali in senso proprio in funzione dell'allocazione delle fonti inquinanti. Dico "a certe condizioni" perché: 1) innanzitutto, deve restar fermo il principio generale, ormai consolidato, che gli interventi (anche fiscali) che toccano la materia della tutela dell'ambiente, effettuati dalle Regioni nell'esercizio di proprie competenze "legislative" (come, appunto, quella tributaria residuale di cui all'art. 117, quarto comma, Cost.), per essere legittimi, devono pur sempre svolgersi nel rispetto dei livelli uniformi di tutela del "valore" ambientale fissati dallo Stato sull'intero territorio nazionale; 2) in secondo luogo, l'uso della leva tributaria regionale e locale dovrebbe comunque escludersi – in base ai principi di territorialità e contenenza – quando è destinato a sostenere politiche ambientali relative a mali globali, come il surriscaldamento termico. In tali casi, infatti, l'inquinamento produce una parte dei suoi danni alla regione o al comune contigui, con la seguente duplice conseguenza: che la riduzione dell'inquinamento indotta dal tributo regionale o locale si presenta inferiore all'ottimale; che essa debba essere, perciò, perseguita con interventi su scala territoriale più ampia, possibilmente (ma non necessariamente) esecutivi di accordi (bi-o) multilaterali.

4.1. Se si esclude l'ipotesi di cui al punto 2) – per la quale, come si vedrà meglio più avanti, pare inevitabile il ricorso a una tassazione generale definita dallo Stato ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. ⁽¹⁾ – non può negarsi che la politica ambientale può "intrecciarsi" positivamente con l'autonomia tributaria locale e, in particolare, con le regole di responsabilità, sussidiarietà e *accountability* che essa esprime. Ciò dovrebbe avvenire, in particolare, in quei numerosi casi in cui le fonti inquinanti sono puntuali, fisse e soprattutto non diffuse – si pensi all'inquinamento acustico e agli impianti di riscaldamento – ed abbiano, di conseguenza, un effetto inquinante che si limita al territorio e si esaurisce prevalentemente nell'ambito di esso. Da qui, appunto, la preferibilità di forme di tassazione decentrata che colpiscano tali fonti in funzione dello svolgimento di una politica autonoma delle regioni e degli enti locali in materia ambientale.

Il fatto che la tassazione sia funzionale alla tutela di un bene di competenza legislativa esclusiva statale,

quale l'ambiente, non dovrebbe, dunque, opporsi a che le regioni svolgano il loro potere primario di imposizione, assumendo, in diretta applicazione del quarto comma dell'art. 117 Cost. ⁽²⁾, alcuni aventi dannosi che si producono in modo fisso nel loro territorio quali elementi materiali dei presupposti dei tributi regionali e locali propri. L'importante è che: a) il presupposto prescelto dalla regione non duplichi quello dei tributi erariali e la sua previsione risponda a criteri di adeguatezza, proporzionalità e coerenza, b) siano rispettati i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato in materia, c) sussista, comunque, un'effettiva connessione di tali tributi con il territorio e con l'interesse regionale o locale.

Esempi tratti dal nostro ordinamento di questo tipo di prelievo regionale ambientale sono: 1) il contributo "autonomo", istituito senza alcuna intrusione statale dalla regione Toscana, sull'estrazione dalle cave di materiali per uso industriale, per costruzione o per opere civili, il quale incide sul proprietario privato della cava e viene rapportato alla quantità e qualità dei materiali estratti (art. 15 della legge regionale del 3 dicembre 1998, n. 78, recante il testo unico in materia di cave, torbiere, miniere e recupero di aree escavate e utilizzo di residui recuperabili); 2) il contributo comunale piemontese per il ritrattamento, trattamento e riutilizzo di scarti animali "tali e quali" ad alto rischio e a rischio specifico di BSE, che si aggiunge al tributo speciale statale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (art. 3, comma 24, legge statale n. 549 del 1995).

Quanto ora detto circa la potestà delle regioni di stabilire esse stesse un tributo ambientale in senso proprio vale a maggior ragione con riguardo alla potestà di istituire tributi ambientali in senso solo funzionale. Si pensi alle imposte turistico-ambientali di soggiorno gravanti sui non residenti, istituite dalla regione Sardegna e dalla provincia autonoma dell'Alto Adige, giustificabili anch'esse con il criterio dell'internalizzazione delle esternalità ambientali e considerate costituzionalmente legittime dalla Corte costituzionale anche con la recente sentenza n. 102 del 2008 ⁽³⁾. Non pare dubbio, infatti, che anche tali imposte rispondono all'esigenza di far concorrere i non residenti alle spese che gli enti locali devono affrontare per alleviare il pregiudizio arrecato all'ambiente dalle presenze turistiche. Anche per esse, pertanto, dovrebbe trovare applicazione l'art. 117, quarto comma, Cost., purché sussistano, beninteso, le condizioni sopraindicate *sub* lettere a), b) e c).

4.2. Per quanto riguarda le politiche fiscali ambientali dirette a raggiungere l'obiettivo di far concorrere lo Stato alla riduzione dell'inquinamento su scala globale, è evidente che queste politiche dovrebbero tradursi preferibilmente nella istituzione necessariamente "riservata" allo Stato di tributi ambientali gravanti sul contenuto inquinante dei prodotti energetici importati. Tali tributi, in particolare, dovrebbero avere il fine di tenere alto su tutto il territorio nazionale il prezzo domestico dei beni ad elevato uso di energia e di scoraggiarne, quindi, la domanda e la produzione a livello mondiale ⁽⁴⁾.

Ciò non toglie però che, in virtù dell'ampia formulazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., la potestà legislativa dello Stato possa liberamente esercitarsi non solo nei casi, come quello appena richiamato, in cui i tributi ambientali debbono trovare applicazione su tutto il territorio nazionale con carattere di generalità e uniformità (è questo il caso, ad esempio, degli attuali sopra menzionati tributi sull'emissione di gas inquinanti), ma anche in quegli altri casi in cui lo Stato intende riservare a se stesso l'individuazione dei presupposti impositivi ma, nello stesso tempo, intende devolvere il gettito del tributo a quelle regioni e quegli enti locali nel cui territorio è allocata la fonte inquinante fissa e non diffusa (attribuendo eventualmente a questi sia il potere di istituirli che quello di determinarne autonomamente le aliquote ed eventualmente le agevolazioni, oltre che le procedure applicative).

In quest'ultimo caso è chiaro che lo Stato fa quello che, abbiamo visto, potrebbero fare in via primaria – se lo volessero – le stesse regioni ex art. 117, quarto comma, Cost. con riferimento ai presupposti allocati nel loro

territorio e non assoggettati a tassazione statale. L'unico limite che esso può incontrare all'esercizio della sua potestà legislativa è infatti quello, temporale, che le regioni non abbiano esse già stabilito e istituito, con propria legge, un tributo avente lo stesso presupposto.

4.3. La legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale sembra essersi avviata su questo solco interpretativo, consentendo tanto allo Stato, senza condizioni (che non siano quelle temporali appena dette), quanto alle regioni, con le specifiche condizioni indicate *sub* par. 4 e 4.1, di stabilire tributi regionali e locali ambientali sia in senso proprio sia in senso solo funzionale. Basta considerare al riguardo, da una parte, l'art. 12, comma 1, lettera a), di tale legge che, nel fissare i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario di cui all'art. 117, terzo comma, Cost., riconosce allo Stato la competenza a stabilire tributi statali lasciando però alle regioni e agli enti locali di istituirli e regolamentarli in modo specifico; dall'altra, gli artt. 2, primo comma, lettera p), 7, primo comma, lettera b), n. 3, e 13, primo comma, lettera g), che, simmetricamente, ammettono la competenza regionale primaria a stabilire autonomamente tributi regionali e locali, alla sola condizione che essi siano tributi loro "propri" in senso stretto, e cioè tributi funzionali allo svolgimento di una vera e propria autonomia politica regionale o locale.

⁽⁰⁾ (*) È il testo, ampiamente rimaneggiato, della relazione introduttiva svolta dall'autore al convegno su "Tutela del territorio e tassazione ambientale", tenutosi il 27 marzo 2009 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova.

⁽¹⁾ Tale disposizione attribuisce, come è noto, allo Stato la potestà esclusiva di imposizione con riguardo a tutto il sistema tributario erariale e, perciò, con riguardo ad ogni tributo che compone (o può comporre) tale sistema.

⁽²⁾ Il quale attribuisce in via residuale alle regioni quelle competenze legislative in materia tributaria che lo Stato non ha avuto occasione di esercitare, ai sensi del secondo comma, lettera e), dell'art. 117 Cost.

⁽³⁾ In banca dati "fisconline".

⁽⁴⁾ Secondo alcuni esperti internazionali, anzi, il gettito di tali tributi dovrebbe, per ragioni di equità, essere devoluto ai Paesi in via di sviluppo in un'ottica bilaterale, affinché questi si impegnino, in cambio, ad adottare, a loro volta, provvedimenti diretti a ridurre le emissioni inquinanti.