



TRANSIZIONE
ECOLOGICA,
SOSTENIBILITÀ E
SFIDE GLOBALI

Fascicolo 1-2025

Diritto e **Clima**

RIVISTA QUADRIMESTRALE DEL CENTRO DI RICERCA
“TRANSIZIONE ECOLOGICA, SOSTENIBILITÀ E SFIDE GLOBALI”



Editoriale Scientifica

Direttore responsabile: Enzo Di Salvatore

Vicedirettore: Salvatore Dettori

Coordinatore del Comitato di Redazione: Omar Makimov Pallotta

Comitato di Direzione: Angelica Bonfanti, Antonio Giuseppe Chizzoniti, Daniele Coduti, Irene Canfora, Domenico Dalfino, Rosita Del Coco, Salvatore Dettori, Leonardo Di Carlo, Enzo Di Salvatore, Marina Frunzio, Donatella Morana, Mauro Pennasilico, Nicola Pisani, Emanuela Pistoia, Bartosz Rakoczy, Federico Roggero, Francesca Rosa, Elisabetta Rosafio.

Comitato scientifico: Mariagrazia Alabrese, Francisco Balaguer Callejòn, Marco Benvenuti, Francesco Saverio Bertolini, Raffaele Bifulco, David Brunelli, Michael Cardwell, Marc Carrillo Lopez, Mauro Catenacci, Marcello Cecchetti, Lorenzo Cuocolo, Michele Della Morte, Marina D'Orsogna, Giovanni Di Cosimo, Giuseppe Franco Ferrari, Spyridon Flogaitis, Pietro Gargiulo, Francesca Romanin Jacur, Luca Loschiavo, Luca Marafioti, Giuseppe Marazzita, Paolo Marchetti, Francesco Martines, Massimiliano Mezzanotte, Alessandro Morelli, Maria Esther Muniz Espada, Angela Musumeci, Leonardo Pastorino, Barbara Pezzini, Andrea Porciello, Elisabetta G. Rosafio, Domenico Russo, Gianluca Sadun Bordoni, Gino Scaccia, Massimo Siclari, Rezarta Tahiraj, Mariachiara Tallacchini, Josephine Van Zeben, Zbigniew Witkowski, Alberto Zito.

Comitato di Redazione: Alessandra Alfieri, Alessandro Cardinali, Giuseppe Delle Foglie, Matteo Di Natale, Gabriele Fiorella, Francesco Gallarati, Camilla Gernone, Francesco Giacchi, Jakub Medda, Francesca Morganti, Omar Makimov Pallotta, Giacomo Palombino, Giovanni Provisiero, Federico Valentini.

Tutti gli articoli del fascicolo sono stati sottoposti a referaggio fra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

SOMMARIO FASCICOLO N. 1

PRESENTAZIONE

Enzo Di Salvatore, *Perché questa rivista* III

SAGGI

Daniela Dobre, *Democracia y cambio climático: las potestades del banco central europeo en el paradigma del crecimiento sostenible, a la luz de la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht* 3

Anna Sophia Peuser, *Die Kohärenz von Klimawandelanpassungsvorgaben der Europäischen Union und Deren Erfüllung in Deutschland* 61

Christina Zournatzi, *Il potenziamento delle infrastrutture ferroviarie per una mobilità sostenibile* 99

ARTICOLI

Francesco Garganese, *Il principio della capacità contributiva e le sue implicazioni in materia di tassazione ambientale* 135

Francesco Martines, *Diritti e tutela dei migranti climatici* 161

Andrea Porciello, *Etica ambientale e ontologia della natura* 191

Rossana Vulcano, *I domini collettivi e la gestione sostenibile delle risorse naturali* 215

NOTE A SENTENZA

Leandra Abbruzzo, <i>Cambiamento climatico e turismo sostenibile: la Corte costituzionale tra ambiente, competenze regionali e leale collaborazione</i>	247
Giulia Baliva, <i>La Corte di giustizia UE si pronuncia a favore del lupo</i>	269
Giuseppe Naglieri, <i>Downstream emissions e governance dei progetti fossili: evoluzione e limiti delle valutazioni di impatto ambientale dalla giurisprudenza britannica al contenzioso climatico globale</i>	291
Anna Papa, <i>Il clima nelle argomentazioni dei giudici italiani: un primo passo</i>	317
<i>Hanno scritto in questo numero</i>	333

Articoli

Francesco Garganese

IL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E LE SUE IMPLICAZIONI IN MATERIA DI TASSAZIONE AMBIENTALE

SOMMARIO: 1. Il principio della capacità contributiva: breve ricostruzione teorica. – 2. L'ambiente quale presupposto dell'obbligazione tributaria. – 3. La teoria del beneficio. – 4. Il presupposto ambientale "ragionevole" e il principio del «chi inquina paga». – 5. Considerazioni conclusive.

1. Il principio della capacità contributiva: breve ricostruzione teorica

L'art. 53, primo comma, della Costituzione, disponendo che «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», individua il criterio di commisurazione dell'obbligo di partecipazione al finanziamento delle spese pubbliche incombente su ogni consociato.

Tale precetto costituzionale, noto come principio della capacità contributiva, per prevalente orientamento dottrinale, costituisce una proiezione, nella materia tributaria, del principio di solidarietà sociale, in quanto impone al singolo di concorrere alle spese della collettività quale membro della comunità sociale¹. In altri termini, secondo tale

¹ Sul punto, tra i numerosi contributi in bibliografia, si vedano le pregevoli argomentazioni di B. GRIZIOTTI, *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze e del diritto finanziario*, in *Saggi sul rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 200; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1964, p. 30; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 89; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; ID., v. *Capacità contributiva*, in *Nov. dig. it.*, App., I, Torino, 1980, p. 1009; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 22; ID., v. *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988, par. 1.5; A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, p. 42; G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra ragioni del fisco e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, p. 519. Il medesimo orientamento interpretativo è riscontrabile anche in alcune decisioni della

impostazione teorica, l'obbligo di contribuzione in favore della collettività, imposto su ogni privato, sarebbe diretta conseguenza dei «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» prescritti dall'art. 2 della Costituzione.

Secondo un'altra non meno accreditata elaborazione teorica², l'art. 53, primo comma, Cost. esplicherebbe, invece, una proiezione del principio di uguaglianza sostanziale, di cui all'art. 3 della Costituzione. In particolare, la previsione normativa «tutti» individuerrebbe una portata particolarmente ampia del dovere di contribuzione, imponendolo anche a soggetti non stabilmente legati allo Stato che ciononostante beneficiano della erogazione dei servizi c.d. indivisibili³.

In ogni caso, a prescindere dalla impostazione teorica a cui si volesse aderire, l'art. 53, primo comma, Cost. costituisce un principio di natura precettiva⁴, ossia direttamente applicabile nell'ordinamento, che,

Corte Costituzionale. Tra queste, si veda Corte cost., 3 febbraio 1992, n. 51, in *Riv. dir. trib.*, II, 1992, p. 561 con nota di G. FALSITTA, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*.

² Al riguardo, senza pretesa di esaustività, si segnalano in particolare i contributi di A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1972, p. 266; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 34; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 46; F. BATTISTONI FERRARA, v. *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, App., Milano, 1999, p. 346. Nella elaborazione teorica del principio della capacità contributiva, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 43, osserva che l'art. 53, primo comma, Cost. non debba considerarsi quale mera affermazione costituzionale del dovere tributario, che invece va desunto dal precetto contenuto nell'art. 2 del principio di solidarietà politica, economica e sociale, quanto, piuttosto, quale criterio di riparto delle spese pubbliche (presupposto di commisurazione del dovere) e di individuazione dei soggetti coinvolti. In senso analogo anche E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 79. La funzione dell'art. 53, primo comma, Cost., quale proiezione in campo tributario del principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost., è stata ammessa anche dalla Corte Costituzionale (cfr. Corte cost., 13 dicembre 1963, n. 155; Corte cost., 12 luglio 2000, n. 341; Corte cost., 20 giugno 2002, n. 258).

³ La norma costituzionale in esame ha esteso notevolmente il dovere di contribuzione alle spese pubbliche rispetto alla originaria previsione normativa contenuta nell'art. 25 dello Statuto Albertino, il quale imponeva un obbligo contributivo soltanto a carico dei «regnicoli», ricollegandolo, in tal modo, soltanto al requisito della cittadinanza.

⁴ Sulla qualificazione dell'art. 53, primo comma, Cost. quale norma precettiva ovvero programmatica, si vedano le autorevoli argomentazioni di L. EINAUDI, *Miti e pa-*

nello stabilire un parametro di commisurazione del prelievo tributario, sembrerebbe anche sancire un limite al potere impositivo del legislatore⁵, prescrivendogli di fare riferimento, nella costruzione della fattispecie impositrice, a regole di valorizzazione economica del presupposto. In altri termini, l'art. 53, primo comma, Cost. se, da una parte, sancisce un dovere di contribuzione dei consociati «in ragione della loro capacità contributiva», dall'altra, sembra imporre al legislatore di sottoporre a prelievo quei fatti che, in quanto espressivi di ricchezza, siano rivelatori di tale attitudine alla contribuzione⁶.

Il rispetto di tali parametri rende possibile, nella individuazione del presupposto impositivo, l'affermazione di un prelievo ragionevole sia da un punto di vista oggettivo, atteso che il fatto a rilevanza tributaria dovrebbe essere suscettibile di apprezzamento economico, sia da un punto di vista soggettivo, in quanto esso dovrebbe manifestare anche l'idoneità del singolo a partecipare alle pubbliche spese.

La presente elaborazione teorica del principio della capacità contributiva ha indotto la dottrina a rilevare, nell'art. 53, primo comma, Cost., non soltanto la proiezione del generale principio solidaristico di cui all'art. 2 della Carta costituzionale ma, altresì, una funzione di garanzia in favore del privato in quanto, inducendo il legislatore tributario ad elevare a presupposto impositivo fatti espressivi della idoneità di contribuzione del singolo, pongono automaticamente anche un limite alla "libertà" di imposizione del medesimo legislatore⁷.

radossi della giustizia tributaria, Torino, 1959, p. 19; A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Torino, 1956, p. 74; B. CROCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1961, p. 30.

⁵ Sulla funzione del principio della capacità contributiva quale presupposto e limite del potere impositivo dello Stato, si segnalano le argomentazioni di I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 13.

⁶ Tale ricostruzione, ad avviso di G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 45, consentirebbe di sostenere che la portata cogente del principio costituzionale della capacità contributiva non riguarda la fase dinamica del prelievo tributario, non attenendo tale fase all'individuazione delle regole di ripartizione delle pubbliche spese, bensì quella della concreta selezione e verifica delle dimensioni del fatto a rilevanza tributaria da cui scaturisce l'obbligo di contribuzione.

⁷ Ad avviso di F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 9, con l'introduzione del principio della capacità contributiva si è voluto impedire al legislatore di adottare una ampia discrezionalità nella scelta dei presupposti impositivi.

Tanto è vero che il fine garantistico, conseguente alla elevazione della norma costituzionale a parametro di commisurazione del prelievo tributario, è stato valorizzato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale nel momento in cui sono stati individuati nei requisiti dell'effettività e dell'attualità⁸ le due caratteristiche fondamentali del principio in esame. In particolare, è stato rilevato come l'attitudine del privato a contribuire alle pubbliche spese non debba essere meramente presunta bensì constatabile, al momento del prelievo, sulla base di un fatto effettivamente espressivo di una certa capacità economica del singolo, superiore al limite del minimo vitale garantito⁹.

Non meraviglierà, quindi, come tutte le pronunce della Corte costituzionale, concernenti eccezioni di legittimità sollevate avverso taluni

In particolare, l'Autore rileva come, attraverso la previsione di cui all'art. 53, comma 1, Cost., venga imposto al legislatore di trovare soluzioni che garantiscano la soddisfazione dell'interesse collettivo senza comportare, però, la tassazione di ricchezze inesistenti nella situazione giuridica soggettiva del privato.

⁸ Con esclusivo riferimento al requisito della attualità, va puntualizzato che, sebbene tale caratteristica sia stata elaborata come la necessità di garantire un ragionevole collegamento tra il verificarsi del fatto espressivo dell'idoneità contributiva del privato e il momento dell'imposizione, ciò non escluderebbe, in linea di principio, un prelievo retroattivo, ossia imposto su forme di ricchezza concretizzatesi nel passato, ma ancora nella disponibilità del soggetto passivo. Sugli sviluppi dottrinali in tema di imposizione retroattiva, si richiamano le osservazioni di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 201; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 51.

⁹ Tra le prime e più significative pronunce della Corte costituzionale in tema di effettività ed attualità del principio di capacità contributiva si vedano le motivazioni contenute in Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45; Corte cost., 26 giugno 1965, n. 50 (commentate da E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1984, p. 186 e ss.); Corte cost., 12 luglio 1967, n. 109 in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1967, p. 223 con nota di F. MAFFEZZONI, *Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori*; Corte cost., 15 luglio 1976, n. 179; Corte cost., 26 marzo 1980, n. 42 (commentate da E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, cit., p. 455 e ss.). Con esclusivo riferimento al requisito della attualità, va puntualizzato che, sebbene tale caratteristica sia stata elaborata come necessità di garantire un ragionevole collegamento tra il momento dell'imposizione e quello del verificarsi del fatto espressivo dell'idoneità contributiva del privato, ciò non escluderebbe, in linea di principio, un prelievo c.d. retroattivo ossia imposto su forme di ricchezza manifestatesi in passato ma ancora nella disponibilità del soggetto passivo. Sugli sviluppi dottrinali in tema di imposizione retroattiva, si vedano le osservazioni di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 201; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 51.

tributi con riferimento all'art. 53, primo comma, Cost., siano state influenzate dalla necessità di valorizzare economicamente il presupposto impositivo scelto dal legislatore, posto che solo un fatto economicamente valutabile sul mercato sembrerebbe indicativo di ricchezza e, quindi, idoneo ad identificare l'attitudine del singolo a contribuire alle spese della collettività¹⁰.

Nondimeno, l'orientamento interpretativo dei giudici della Consulta, di legittimare il concorso alle spese pubbliche in ragione di presupposti economicamente valutabili sul mercato, è stato tradizionalmente accolto anche in dottrina¹¹. Trattasi, a ben vedere, della elaborazione c.d. classica del principio della capacità contributiva, in applicazione della quale il legislatore non sarebbe legittimato ad introdurre tributi il cui presupposto non sia suscettibile di apprezzamento economico¹².

2. L'ambiente quale presupposto dell'obbligazione tributaria

In ragione delle elaborazioni teoriche esposte in precedenza, non è

¹⁰ Autorevole dottrina (cfr. G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 899) ha avuto modo di osservare che dai giudici della Consulta non sia mai stata «rinnegata o abiurata l'equazione cardine secondo cui per aversi capacità contributiva occorre in primo luogo e immancabilmente un indice rilevatore di ricchezza ossia di disponibilità di mezzi economici potenzialmente scambiabili sul mercato».

¹¹ Tra tanti, in ordine cronologico, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 67; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*; G. GAFFURI, *Attitudine alla contribuzione*, Torino, 1967; E. DE MITA, v. *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1987; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 33; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, cit., p. 889; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 35.

¹² Tale elaborazione, sostenuta ancor prima dell'avvento della Costituzione, individuava quali elementi indicativi di ricchezza del singolo, legittimamente tassabili dal legislatore, il reddito, il patrimonio ed il consumo di beni o servizi, ossia indici comunemente ritenuti espressivi di una forza economica del privato in quanto, appunto, suscettibili di assumere una valutazione economica e divenire oggetto di scambio sul mercato (sul punto, si segnalano gli studi di A. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, p. 357; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 144).

stata mai posta in dubbio la legittimità costituzionale di tributi in cui il presupposto impositivo è stato individuato dal legislatore in fatti suscettibili di assumere una valutazione economica ovvero di esprimere una maggiore idoneità di contribuzione di un soggetto rispetto agli altri. Ad esempio, nessuna obiezione è stata mai palesata con riferimento a presupposti quali il reddito, il possesso o il consumo di beni ovvero ancora l'esercizio di attività negoziali.

L'interpretazione c.d. classica del principio della capacità contributiva pone, però, limiti di compatibilità costituzionale con riferimento a quelle norme impositrici che individuano il presupposto dell'obbligazione tributaria in fatti insensibili di assumere una valutazione economica o comunque di esprimere una certa ricchezza del privato.

Tale problema può riscontrarsi, ad esempio, in materia di tassazione ambientale, sia con riferimento ai tributi con funzione ambientale e sia – forse in maniera ancor più evidente – con riferimento ai tributi ambientali in senso stretto¹³. I primi perseguono il fine di contenere le

¹³ Tradizionalmente, in materia di tassazione ambientale, si è soliti distinguere tra tributi con finalità ambientale e tributi ambientali in senso stretto. Affinché si possa parlare di tributo ambientale in senso stretto, è necessario che l'ambiente passi da elemento finalistico ad elemento strutturale del tributo. Ed infatti, mentre nei tributi con finalità ambientali il prelievo sussiste a prescindere da qualsiasi danno o effetto inquinante per l'ambiente, nei tributi ambientali in senso stretto l'imposta esiste al verificarsi di tali fattori. Occorre rilevare come, alla base della elaborazione dottrinale della nozione di tributo ambientale in senso stretto, vi sia uno studio svolto dalla Commissione europea a metà degli anni Novanta con cui venne data una prima definizione di tributo ambientale ed effettuata una ripartizione della tassazione ambientale in diverse categorie (cfr., sul punto, *Statistic on Environmental taxes, commissioned by European Commission, prepared by ATW – research, 6-7 may 1996* nonché COM (97) def. 26 marzo 1997). Nello specifico, in tale studio, veniva espressamente affermato che, al fine di considerare una tassa o un'imposta come ambientale, occorre che «l'imponibile sia costituito da una unità fisica di qualcosa di cui si abbia la certezza scientifica che il suo consumo o il suo rilascio nell'ambiente comporti effetti negativi per l'ecosistema». Per una ricostruzione evolutiva della nozione di tributo ambientale anche in chiave eurounitaria, si veda R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I-1, Padova, 1994, p. 449; F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, Roma, 1995; F. OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979; F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Napoli, 1993; F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*,

attività inquinanti (ad es. produzioni industriali dannose o consumo di prodotti nocivi), stimolando i privati a scegliere soluzioni produttive alternative e più compatibili con l'ambiente.

I tributi con finalità ambientale apparentemente non presentano particolari problemi di coerenza con l'elaborazione c.d. classica del principio della capacità contributiva, potendo il presupposto essere riferibile all'esercizio di una particolare attività produttiva inquinante ovvero al consumo di determinati beni¹⁴. In entrambi i casi, si tratterebbe di fatti sostanzialmente suscettibili di assumere una valutazione economica sul mercato o, comunque, di qualificare economicamente il soggetto passivo in maniera differente rispetto agli altri consociati. Semmai, le problematiche maggiori potrebbero risiedere nella finalità

1999, p. 115; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 303; F. BATTISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2008, p. 1089; L. FERLAZZO NATOLI, A. BUCCISANO, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 2-3, 2004; R. ALFANO, *Tributi ambientali*, Torino, 2012; P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, ivi, 2004, p. 262; G. D'ANDREA, *La nozione di tributo ambientale*, ivi, 2004, nn. 2-3, p. 107; M. DI PACE, *La tassazione ambientale. Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, ivi, 2002, p. 160; V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2016; A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa*, Bari, 2016; A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2017, p. 1849 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La tutela ambientale: profili tributari*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 753; M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 2020, p. 71; A. COMELLI, *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 2264; R. MICELI, *Green deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 137.

¹⁴ In particolare, l'assunzione del consumo di prodotti inquinanti quale elemento strutturale del tributo sembrerebbe rispettare la lettura classica dell'art. 53, primo comma, della Costituzione. Ciò in quanto il fattore consumo, ivi compreso quello di un prodotto inquinante, denota in genere una forza economica del soggetto passivo, tale da poter sembrare coerente con la predetta elaborazione del principio di capacità contributiva. Sul concetto di consumo quale massima espressione di ricchezza ed idoneità del privato a contribuire alle pubbliche spese, si vedano le osservazioni di I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 144. Sul medesimo argomento, si vedano, invece, in giurisprudenza, le motivazioni rassegnate dalla Corte costituzionale nella sentenza del 16 luglio 1973, n. 131.

di tali tributi che, più che mirare al finanziamento della spesa pubblica (fine espresso dall'art. 53 Cost.), parrebbero disincentivare talune condotte impattanti a livello ambientale (c.d. fine extrafiscale) attraverso un decremento patrimoniale imposto sul soggetto che causa l'inquinamento¹⁵.

I tributi ambientali in senso stretto elevano, invece, a presupposto impositivo l'unità fisica ambientale (ad es. l'emissione inquinante o la risorsa ambientale soggetta a consumo) al fine di reperire risorse destinate prevalentemente al finanziamento dei servizi e delle opere di prevenzione e risanamento dell'ambiente quale bene comune. In tale ultima ipotesi, laddove l'unità fisica ambientale penetra nella struttura del tributo, tanto da essere elevata a fattore genetico dell'obbligazione tributaria, emerge più spiccatamente la difficoltà di valutare economicamente il presupposto impositivo.

Invero, assumendo come possibile parametro di legittimità costituzionale del tributo l'elaborazione classica del principio della capacità contributiva, in base alla quale il presupposto d'imposta deve esprimere una certa forza economica del privato, occorre porsi il problema se le unità fisiche suscettibili a presupposto del tributo ambientale (ad esempio un'emissione inquinante) possano o meno manifestare l'attitudine del privato a contribuire alle pubbliche spese¹⁶. Tale indagine impone un preliminare esame di quelli che risultano essere, solitamente, i fattori ambientali elevati dal legislatore a presupposto impositivo.

Ebbene, seguendo quella che è l'opinione condivisa in dottrina¹⁷, i

¹⁵ Da questo punto di vista, è però anche sostenibile che la prestazione patrimoniale imposta potrebbe essere resa in funzione dello svolgimento di attività e servizi pubblici destinati alla collettività in funzione di prevenzione e riduzione dell'inquinamento ambientale. Dunque, parrebbe sostenibile la coesistenza di un fine di finanziamento della spesa pubblica con quello extrafiscale di deterrente all'assunzione di condotte impattanti a livello ambientale.

¹⁶ Sul punto, si vedano le argomentazioni di E. MARELLO, *Art. 53*, in S. BARTOLE, R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, II ed., Padova, 2008, p. 538, il quale parte dalla constatazione di come, tradizionalmente, siano stati ritenuti costituzionalmente illegittimi quei tributi incidenti su presupposti impositivi inespessivi di un certo valore monetario.

¹⁷ Cfr. F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 138; R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 449; R. ALFANO, *Tributi ambientali*, cit., p. 71; P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevo-*

fattori eleggibili a presupposto impositivo di un tributo ambientale in senso stretto possono tradizionalmente individuarsi nell'utilizzo di risorse ambientali scarse ed, infine, nell'emissione di sostanze inquinanti.

In tali casi, essendo l'emissione inquinante non scambiabile sul mercato (dunque essendo priva di una valutazione economica) ed essendo solitamente gratuito il consumo di una risorsa naturale, appare piuttosto difficile attribuire una valutazione prettamente economica al fatto costituente il presupposto dell'obbligazione tributaria.

Per tali ragioni, al fine di legittimare in chiave costituzionale l'introduzione dei tributi ambientali, ed in particolare di quelli in senso stretto, sembra opportuno cercare di giustificare il presupposto imponibile in termini non esclusivamente economici, privilegiando, quindi, una lettura dell'art. 53, primo comma, Cost. alternativa a quella tradizionalmente intesa (c.d. classica)¹⁸.

In tal modo, si potrebbe superare l'interpretazione teorica tradizionale del principio della capacità contributiva (ed i relativi riflessi in termini di presupposto impositivo) e ritenere legittimo anche un prelievo che tenga conto di fattori o situazioni diversi da quelli tradizionalmente individuati dal legislatore con connotazione economica (reddito, patrimonio, consumi)¹⁹.

lazioni fiscali, in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia fiscalità incentivi agevolazioni*, Milano, 2013, p. 195.

¹⁸ È stato, però, rilevato come tale problema potrebbe non sussistere laddove si scegliesse di fondare un sistema di tassazione ambientale sull'utilizzo della tassa. In tal caso, infatti, assumendo il prelievo funzione commutativa, l'obbligo di pagare il tributo sarebbe connesso non ad un fatto espressivo di capacità contributiva, bensì alla richiesta del privato di un servizio di risanamento e bonifica ambientale per il danno arrecato con la propria condotta. Non vi sarebbe, in sostanza, alcuna esigenza di giustificare il prelievo in termini di valutazione economica del presupposto. Sennonché, la scelta di fondare un sistema di tassazione ambientale sull'utilizzo della tassa mal si concilierebbe con le ragioni per cui si ricorre alla fiscalità ambientale. Ed infatti, così pensato, il tributo ambientale sembrerebbe assolvere una funzione di risanamento del danno piuttosto che una funzione di prevenzione del deterioramento ambientale, giustificando quasi il comportamento del contribuente il quale, dopo aver posto in essere la condotta inquinante, sarebbe disposto a sopportarne le spese di risanamento (cfr. F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 136).

¹⁹ Ritengono possibile una lettura dell'art. 53, primo comma, Cost., alternativa a quella classica A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, cit., p. 33;

3. *La teoria del beneficio*

Il superamento dell'elaborazione c.d. classica del principio della capacità contributiva potrebbe consentire di assumere a legittimo presupposto impositivo del tributo anche situazioni, condizioni e differenze sociali che, a prima vista, parrebbero insuscettibili di esprimere una idoneità contributiva del singolo (in quanto sprovvisti di valutazione economica) ma che, analizzati sotto l'ottica del beneficio o vantaggio conseguibile dal privato, potrebbero, invece, manifestare ugualmente tale attitudine²⁰.

Da questo punto di vista, pare potersi valorizzare, in altri termini, l'effetto positivo, ossia il beneficio²¹, che il soggetto passivo può trarre

ID., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, I, Torino, 2005, p. 112; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, p. 81; A.E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, p. 22.

²⁰ Osserva R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 489, che, a tal fine, potrebbero assumere giuridica rilevanza tributaria fattori alternativi al reddito ed al consumo quali, ad esempio, la disponibilità di particolari *status symbol*, l'utilizzazione di fonti energetiche non rinnovabili nonché le abitudini di vita. Queste ultime, per il collegamento che manifestano con il territorio, consentono di individuare indici di capacità contributiva che tengano conto del comportamento più o meno compatibile con l'ambiente da parte di ciascun consociato. Conseguentemente, conclude l'Autore, l'utilizzo dell'ambiente da parte del singolo, comportando costi di risanamento sulla collettività, costituisce un indice rivelatore di capacità contributiva che si affianca, integrandoli, a quelli tradizionalmente impiegati dal legislatore.

²¹ Possibilista nell'ammettere, in genere, un prelievo correlato al beneficio ritratto dal singolo dal servizio ricevuto ovvero dall'utilizzo di un bene pubblico appare E. MARELLO, *Art. 53*, in S. BARTOLE, R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, cit., p. 532. In particolare, ad avviso di tale Autore, il riferimento letterale dato dall'art. 53 Cost. alla «capacità contributiva» potrebbe indurre a ritenere che gli unici tributi costituzionalmente legittimi siano quelli strettamente correlati ad una capacità contributiva del privato. Tuttavia, ciò non escluderebbe che il sistema tributario possa prevedere anche tributi improntati al principio del beneficio. Ed infatti, in un altro scritto (cfr. E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, p. 195), il medesimo Autore precisa che la giustificazione costituzionale del tributo in base alla teoria del beneficio, pur risultando difficile con riferimento alle imposte patrimoniali, appare possibile con riferimento ad altre imposte incidenti sul consumo di specifici beni pubblici.

dall'uso di un bene pubblico – nel caso di specie l'ambiente – il cui costo di protezione è sostenuto dall'intera collettività.

Ad esempio, volendo attenzionare per un momento quegli stessi fattori precedentemente richiamati, che la dottrina tradizionalmente riconosce quali possibili presupposti impositivi dei tributi ambientali in senso stretto²², si può evidenziare che l'utilizzo di risorse ambientali scarse può assumere rilevanza nell'ordinamento tributario se analizzato nell'ottica del consumo di un bene di lusso, tale da generare un beneficio in capo al consumatore ed una proporzionale erosione dello stesso ai danni della collettività²³.

Si pensi, in quest'ottica, al presupposto delle emissioni di sostanze inquinanti che, rilasciate nell'esercizio di una attività industriale, consentono all'impresa di generare profitto attraverso il consumo gratuito – e qui sarebbe il vantaggio – di un bene ambientale che viene sottratto alla collettività. In altri termini, l'impresa che genera profitto, sfruttando gratuitamente l'ambiente, si porrebbe in una posizione di vantaggio rispetto all'impresa che non utilizza parimenti l'ambiente per fini produttivi²⁴.

²² Il riferimento, come precedentemente visto, è all'utilizzo di beni o risorse ambientali scarse nonché alle emissioni inquinanti nell'atmosfera.

²³ In tal senso F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 144; A.E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, p. 344; R. ALFANO, *Tributi ambientali*, cit., p. 72. Al riguardo, osserva questa ultima Autrice come l'atto del consumo di una risorsa ambientale scarsa esprima una capacità contributiva del singolo maggiore rispetto a quella di chi non ponga in essere attività implicanti lo stesso consumo. Contrario a riconoscere rilevanza tributaria al consumo di una risorsa ambientale scarsa è, invece, V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1299, il quale sottolinea, in conformità con l'interpretazione classica del principio della capacità contributiva, le difficoltà di misurare economicamente il consumo della risorsa ambientale. Analoghe osservazioni sono state espresse dall'Autore anche in altro successivo scritto (cfr. V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 974).

²⁴ Il concetto di vantaggio/beneficio assume rilevanza non solo con riferimento alle emissioni industriali (in termini di utili per l'impresa), ma anche con riferimento a quelle prodotte da un privato non esercente attività d'impresa. Talvolta, infatti, il singolo non inquina al fine di produrre beni da immettere sul mercato per ricavarne profitti (come nell'ambito di una attività industriale), bensì per ottenere un proprio vantaggio quale, ad esempio, il riscaldamento domestico. In tali casi, al fine di dare al pre-

Individuando, quindi, nell'ottica del beneficio – e non più in quello della valutazione economica – il criterio in base al quale il legislatore potrebbe procedere alla selezione del presupposto impositivo, anche l'applicazione di un tributo ambientale in senso stretto risulterebbe compatibile con il dettato normativo di cui all'art. 53, primo comma, Cost.

Il tributo, infatti, conformemente alle finalità imposte dal dettato costituzionale, non si limiterebbe ad incentivare il privato nella scelta di comportamenti maggiormente ecocompatibili (funzione meramente extrafiscale)²⁵, ma giustificherebbe, altresì, la partecipazione del soggetto inquinatore ai carichi pubblici (necessari per la prevenzione e tutela ambientale)²⁶ in ragione del beneficio conseguito dallo stesso.

supposto impositivo delle emissioni inquinanti una lettura compatibile con il principio della capacità contributiva, è necessario porre in evidenza il beneficio realizzato dal singolo con il proprio comportamento inquinante, contrapponendolo a quello di chi, non generando alcun inquinamento, non matura il medesimo beneficio (in tal senso, F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 147). Vero è che, nella fattispecie innanzi esaminata, l'elemento indicativo della capacità contributiva potrebbe essere ravvisato, più semplicemente, nel consumo del prodotto nocivo (ad es. il combustibile) piuttosto che nella emissione della sostanza inquinante. Tale lettura consentirebbe di giustificare il tributo in ragione della elaborazione c.d. classica della capacità contributiva ma, al tempo stesso, comporterebbe anche l'impossibilità di qualificarlo come tributo ambientale in senso stretto.

²⁵ Sebbene la funzione dei tributi ambientali in senso stretto sia, principalmente, quella di reperire risorse finanziarie da destinare al sovvenzionamento della spesa pubblica, non può escludersi che tali tributi possano esplicare anche una finalità c.d. extrafiscale, consistente nella tutela dell'ambiente. Come, infatti, è stato riconosciuto dalla Corte costituzionale, la tutela dell'ambiente, quale valore costituzionalmente protetto, consente "l'istituzione da parte dello Stato, nell'esercizio della sua generale potestà impositiva, di tributi che, per la materia imponibile colpita e per la loro disciplina, possano definirsi "ambientali" nel senso che essi abbiano anche effetti di incentivo o disincentivo di condotte rispettivamente favorevoli o pregiudizievoli per l'ambiente" (cfr. Corte cost., 18 novembre 2000, n. 507). In tal caso, la norma tributaria risulterebbe idonea ad incidere sulle scelte degli operatori, determinandone il comportamento. Trattasi di una tipologia di norma impositrice, definita sintomaticamente nell'ordinamento tedesco "dirigista" (su tale concetto, elaborato dalla dottrina tedesca, si vedano le argomentazioni di L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996).

²⁶ L'effetto inquinante, oltre a costituire il presupposto impositivo del tributo ambientale in senso stretto, costituirebbe, altresì, il parametro di commisurazione del pre-

Senonché, anche a voler giustificare in tal modo la legittimità costituzionale dei tributi ambientali, ed in particolare quelli c.d. in senso stretto, la tesi proposta non sembra del tutto convincente.

Invero, le argomentazioni richiamate ed il relativo rinvio alla teoria del vantaggio o beneficio, se da un lato consentono di superare la tradizionale connessione tra presupposto d'imposta e relativa valutazione economica, dall'altro manifestano limiti con riferimento al contesto dei tributi c.d. contributivi, ovverosia quelli legati al finanziamento di servizi pubblici indivisibili che devono essere erogati indistintamente alla collettività. Trattasi, in altri termini, di tributi che non presentano un collegamento con il singolo consociato il quale, pur essendo destinatario della prestazione patrimoniale imposta, potrebbe non ricevere alcun beneficio diretto e concreto.

Al riguardo, non può negarsi che la teoria del vantaggio o beneficio è stata tradizionalmente ricollegata dalla dottrina al contesto dei tributi c.d. commutativi, ovvero a quei tributi (tipicamente le tasse) che i consociati sono disposti a versare al fine di conseguire una controprestazione da parte dello Stato²⁷. Si tratterebbe, in altri termini, di un rap-

lievo. Invero, al fine di consentire l'attività di risanamento ambientale, l'onere imposto sul singolo dovrebbe essere quanto meno pari all'effetto negativo causato dal comportamento incidente sull'ambiente. In tal caso, però, il prelievo non dovrebbe essere confuso con un istituto sanzionatorio incidente sul soggetto inquinatore posto che il principio di capacità contributiva non assolve ad una funzione repressiva-sanzionatoria del privato ma, come visto, ad una funzione solidaristica e sociale. Ed infatti, come osservato da E. DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Milano, 2000, p. 125, la sanzione identifica la risposta dell'ordinamento ad un comportamento illegittimo, mentre il tributo implica il concorso del privato alle pubbliche spese. Ad escludere che la natura sanzionatoria del prelievo possa essere ricondotta alla categoria dei tributi imposti con finalità di concorso alle spese pubbliche anche A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., p. 31.

²⁷ Per un approfondimento del collegamento tra teoria del beneficio e tributi commutativi, si rimanda ai contributi di B. GRIZIOTTI, *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, I, p. 332; ID., *Il principio delle controprestazioni e le sue applicazioni*, ivi, I, 1950, I, p. 117; L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., p. 112; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, p. 248; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000. Con riferimento ad una prestazione patrimoniale imposta con finalità ambientale, nello specifico la c.d. tariffa di depurazione di cui all'art. 14 della L. 5 gennaio 1994, n. 36, analoghe osservazioni sono state sintetizzate anche da E. MARELLO, *La disciplina delle*

porto di scambio volontario, ossia commutativo, in base al quale il privato, lungi dall'esservi obbligato *ex lege*, accetta consensualmente di assolvere una prestazione di contenuto patrimoniale al fine di ottenere una controprestazione (solitamente un servizio) o comunque il diritto a poter assumere una determinata condotta senza subire conseguenze giuridiche.

Proprio per questo, parrebbe controverso evocare la teoria del beneficio al fine di giustificare un prelievo di tipo coattivo, in quanto esso è costituzionalmente svincolato da qualsivoglia rapporto di scambio con il privato, ma orientato, esclusivamente, al finanziamento delle spese pubbliche. Difatti, se il fine del tributo ambientale deve essere quello di consentire il reperimento di risorse finanziarie da destinarsi alla prevenzione e alla salvaguardia dell'ambiente, sembra opportuno concludere che la teoria del beneficio non si presta compiutamente a legittimare in chiave costituzionale l'applicazione dei tributi ambientali²⁸.

4. Il presupposto ambientale "ragionevole" e il principio del «chi inquina paga»

Le obiettive difficoltà sinora riscontrate nel cercare di spiegare la

entrate (quasi) commutative: la Corte costituzionale alle prese con la «tariffa di depurazione», in *Giur. it.*, 2009, p. 497.

²⁸ Ad avviso di R. ALFANO, *Tributi ambientali*, cit., p. 91, argomentando il rapporto tra beneficio e capacità contributiva in termini di *ratio* del prelievo, si finisce per non tener affatto in considerazione la struttura del presupposto impositivo del tributo ambientale. Di conseguenza, privilegiare la *ratio* rispetto ai dati strutturali della fattispecie impositrice porta, inevitabilmente, ad incentrare la problematica in esame sul mero criterio funzionale e, quindi, sul rapporto tra entrate contributive e commutative. Una elaborazione di siffatta natura non sarebbe sufficiente a giustificare, in chiave costituzionale, il prelievo attuato con il tributo ambientale. All'opposto, prosegue l'Autrice, laddove si privilegiasse il criterio strutturale, relativo alla idoneità del presupposto ad assurgere a elemento indicativo di capacità contributiva del privato e si prestasse, quindi, maggiore attenzione al regime giuridico della fattispecie, la contrapposizione tra il principio della capacità contributiva e la teoria del beneficio si attenuerebbe inevitabilmente, rendendo più facile una giustificazione costituzionale del prelievo.

coerenza dei tributi ambientali con l'art. 53 Cost. attraverso l'adozione di un presupposto che sia effettivamente espressivo di ricchezza nei termini tradizionalmente intesi, ovvero attraverso la esposta teoria del beneficio, inducono a ricercare diversamente la giustificazione costituzionale dei tributi ambientali stessi.

In effetti, l'art. 53 Cost. non impone la conformità di ogni singolo tributo introdotto nell'ordinamento alla capacità contributiva del privato, ma solo che l'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche sia incidente su tutti in ragione della loro capacità contributiva²⁹.

Da questo punto di vista, i tributi ambientali consentono allora due ulteriori chiavi di lettura.

Una prima interpretazione potrebbe essere quella di considerare l'art. 53 Cost. quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole, della spesa pubblica su tutti i consociati, senza che tale criterio implichi una valutazione economica del presupposto impositivo o presupponga un ritorno in termini di vantaggio per il soggetto passivo. Detto in parole semplici... chi più ha più deve contribuire.

Tale lettura, certamente meno condivisa in dottrina, interpreta il principio della capacità contributiva quale criterio di riparto delle pubbliche spese in un'ottica meramente redistributiva³⁰, ossia di raccolta tra i singoli consociati delle risorse finanziarie da distribuire nell'interesse della collettività e non implicherebbe, necessariamente, una valutazione economica del presupposto impositivo. In tal modo, un prelievo tributario legittimo sarebbe non soltanto quello che include nel presupposto componenti reddituali o patrimoniali suscettibili di assumere una valutazione economicamente apprezzabile, ma anche quello che include elementi di fatto che, per quanto non disponibili o scambiabili sul mercato, siano parimenti ritenuti ragionevoli al fine di imporre sul privato il dovere di contribuzione.

²⁹ In tal senso, G. SALANITRO, *Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2023, p. 360.

³⁰ Sulla funzione distributiva o redistributiva della finanza pubblica, si veda S. CASSESE, *La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1990, p. 229, laddove si afferma che la (re)distribuzione della ricchezza raccolta dai consociati implica un rapporto triangolare tra coloro che pagano le imposte, i poteri pubblici (esercenti una attività di mediazione) e quanti ricevono la distribuzione di tale ricchezza attraverso l'erogazione di servizi pubblici.

In altri termini, se l'obbligo di partecipazione alle spese pubbliche può essere sdoganato dalla natura economico-patrimoniale del presupposto, allora potrebbe darsi valore a fattispecie diverse, comunque munite di una certa rilevanza sociale. Così facendo, si potrebbero applicare i tributi in virtù di presupposti socialmente rilevanti, purché non irragionevoli³¹, tali da palesare la maggiore attitudine del singolo consociato a partecipare alle spese pubbliche rispetto ad altri che quel medesimo presupposto non realizzano.

Una siffatta chiave di lettura consentirebbe di superare le riscontrate difficoltà di coerenza tra i tributi ambientali e l'interpretazione c.d. classica del principio della capacità contributiva.

Una soluzione alternativa, probabilmente più sfrontata, ma comunque utile a giustificare sul piano costituzionale l'imposizione ambientale, potrebbe essere quella di svincolare del tutto i tributi ambientali dall'art. 53 Cost. per agganciarli a precetti costituzionali differenti³². Tale impostazione sarebbe sostenibile a prescindere da qualsiasi lettura che si volesse attribuire al principio della capacità contributiva, ossia se correlata o meno alla valutazione economica del presupposto.

Si tratterebbe, in definitiva, di assumere una elaborazione che tenda a valorizzare la funzione della norma tributaria impositrice in un contesto variegato di valori costituzionali e non solo nei limiti del dovere di contribuzione di cui all'art. 53, primo comma, della Costituzione. Del resto, circoscrivere in ogni caso la funzione della norma tributaria al principio della capacità contributiva potrebbe indurre il legislatore alla adozione di provvedimenti del tutto scissi da altri valori costituzionali meritevoli di tutela al pari del dovere di contribuzione. Si tenga presente, infatti, che, in diversi contesti, è la stessa Carta costituzionale ad impartire al legislatore ordinario precise direttive per la tutela di valori sociali ed economici al fine di realizzare, di fatto, una uguaglianza tra i cittadini³³. Si pensi, ad esempio, alla tutela del lavoro (art. 1, 4 e

³¹ Sul punto, si veda S.A. PARENTE, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte seconda*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, p. 908.

³² Secondo G. SALANITRO, *Sugar tax e plastic tax*, cit., p. 361, i tributi ambientali e quelli alimentari sarebbero estranei all'ambito di applicazione dell'art. 53, primo comma, Cost.

³³ In tal senso, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 381.

35), della cultura e della ricerca scientifica (art. 9), dell'ambiente, della biodiversità e degli ecosistemi (art. 9), della famiglia (art. 31), della salute (art. 32) e infine del risparmio (art. 47).

Assumendo come valida tale impostazione, il tributo ambientale verrebbe giustificato principalmente per ragioni extrafiscali quali, appunto, la tutela dell'ambiente, garantita a livello costituzionale dall'art. 9³⁴, che ben potrebbero legittimare, in linea di principio, il legislatore tributario ad adottare norme fiscali impositrici (o anche agevolative) tali da condizionare le condotte di taluni soggetti o determinate attività. Non vi è dubbio, infatti, che la tutela dell'ambiente, quale espressione della esigenza sociale di garantire alle generazioni presenti e future condizioni di vita salubri, costituisca un valore costituzionale che il legislatore può assicurare anche attraverso l'utilizzo della leva fiscale.

Qualunque delle due soluzioni sopra prospettate si volesse percorrere, il tributo ambientale non paleserebbe problematiche di legittimità costituzionale, sicché la scelta di fattori ambientali, quali possibili presupposti d'imposta, sembrerebbe in ogni caso legittima anche in assenza di una immediata percezione economica del fatto a rilevanza tributaria a cui ascrivere il presupposto impositivo. Tale conclusione sembra poter essere rassegnabile con riferimento a tutti i tributi ambientali, ivi compresi quelli dotati di mera finalità ambientale per i quali, come si ricorderà, era stata ipotizzata una possibile incoerenza costituzionale non tanto per la difficoltà di individuare un presupposto economicamente apprezzabile, quanto per il relativo scopo, svincolato talvolta dal mero finanziamento della spesa pubblica per essere invece

³⁴ Sul tema dell'ambiente quale valore costituzionale protetto, si vedano le argomentazioni di G. D'ALFONSO, *La tutela dell'ambiente quale "valore costituzionale primario" prima e dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*, in F. LUCARELLI (a cura di), *Ambiente, territorio e beni culturali nella giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006, p. 3; P. DIMAN, *I principi della tutela ambientale*, in G. DI PLINIO, P. FIMIANI (a cura di) *Principi di diritto ambientale*, Milano, 2002; B. CARAVITA, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005; F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI, *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, 2010; F. FONDERICO, *Ambiente*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di Diritto pubblico*, I, Milano, 2006, p. 204; G. COCCO, *Nuovi principi ed attuazione della tutela ambientale tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. giur. amb.*, 1999; L. COSTATO, S. MANSERVISI, *Profili di diritto ambientale nell'Unione Europea*, Padova, 2012.

meglio ancorato alla necessità di condizionare positivamente le condotte dei privati in termini di ecosostenibilità.

La finalità extrafiscale parrebbe peraltro anche facilmente ricolleghibile al principio «chi inquina paga», sancito in tema di politica ambientale europea dall'art. 191, par. 2, TFUE³⁵, riconosciuto spesso co-

³⁵ Ai sensi dell'art. 191, comma 2, TFUE, «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"». L'origine del principio "chi inquina paga" è collocabile a livello internazionale nella Raccomandazione OCSE del 26 maggio 1972, n. 128, secondo cui «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'». In campo eurounitario, invece, l'origine del principio in parola è da individuarsi nei trattati istitutivi della CEECA, dell'Euratom e della CEE, laddove erano presenti elementi idonei a legittimare una politica ecologica europea. Tuttavia, la prima codificazione effettiva si ebbe solo a seguito dell'Atto unico europeo (1987) che, modificando il Trattato di Roma, introdusse in esso il principio «chi inquina paga» all'art. 130R (poi divenuto art. 174 ed infine, dopo Lisbona, art. 191, secondo comma, TFUE). Sul piano strettamente interpretativo, si segnalano due primarie ricostruzioni del principio in esame. Una prima elaborazione, avvalendosi di argomentazioni prettamente civilistiche, poneva l'accento sul carattere risarcitorio del danno ambientale. Secondo un'altra impostazione teorica, ispirata al pensiero di Arthur Cecil Pigou, meriterebbe preminenza il connotato prettamente economico del principio, relativamente alla necessità di internalizzare le diseconomie esterne create dal comportamento inquinante degli operatori. La prima tesi non è stata nel tempo del tutto condivisa in dottrina posto che il principio intende effettuare anche un'opera di prevenzione dell'ambiente a prescindere dal verificarsi del danno, che invece sarebbe sempre implicito nel comportamento dell'operatore economico ove si propendesse per la sua giustificazione in chiave risarcitoria. Del resto, la direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità per danno ambientale tende ad attuare il principio «chi inquina paga» attraverso modalità assai eterogenee e di portata molto più ampia rispetto a misure prettamente risarcitorie. Analogamente, la teoria della esternalizzazione dei costi sembra criticabile laddove omette di considerare il carattere coattivo del principio. Alla luce di tali obiezioni, la ricostruzione attualmente più condivisibile è quella di un principio ampio che può ricomprendere una serie di interventi politici ed economici a tutela dell'ambiente tra cui, ad esempio, specifiche norme tributarie (impositrici o agevolative) aventi come finalità la tutela dell'ambiente. Per una più esaustiva ricostruzione teorica, anche in chiave evolutiva, del principio "chi inquina paga", si rimanda a P. BIANCHI, G. CORDINI, *Comunità europea e protezione dell'ambiente*, Padova, 1983, p. 72; R. BRESSO, *Il principio "chi in-*

me fonte sovranazionale di legittimazione dei tributi ambientali e degli strumenti di agevolazione fiscale, emanati al fine di incentivare comportamenti maggiormente ecocompatibili.

Sebbene tale disposizione normativa assuma, ad una prima lettura, natura repressiva-sanzionatoria di condotte inquinanti³⁶, la stessa può essere legittimamente considerata anche quale fonte di prevenzione dei danni ambientali. Conseguentemente, posto che il ricorso a strumenti di natura tributaria viene ravvisato quale soluzione idonea non solo ad internalizzare i costi dell'inquinamento, ossia a far ricadere sugli operatori il costo di risanamento ambientale provocato dalla loro attività di produzione e consumo³⁷, ma anche a svolgere una azione di prevenzione di possibili attività inquinanti, l'introduzione di un tributo ambientale nell'ordinamento interno parrebbe possibile anche se svincolata da un presupposto avente natura economica.

In definitiva, nella problematica in esame, le due soluzioni sopra illustrate paiono le uniche percorribili per quanto appare preferibile, nella materia in esame, procedere ad una prudente valutazione da parte dell'interprete di ciascuna singola fattispecie tributaria, analizzandone contenuti strutturali e *ratio* impositiva dell'obbligazione. Ciò in quanto non sempre le tecniche di costruzione delle norme tributarie ambientali paiono essere omogenee, così come, peraltro, è testimoniato dalla scarsa diffusione nell'ordinamento dei tributi ambientali in senso stretto in luogo di più semplici strumenti di agevolazione ed in-

quina paga" nella teoria e nella legge italiana sulla tutela delle acque, in A. PINNA (a cura di), *Atti del Convegno sul tema "La protezione delle acque e delle zone umide in Italia"*, Roma, 1983, p. 118; M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 218; G. TARANTINI, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 732; R. ALFANO, *La fiscalità nella Politica ambientale dell'Unione Europea*, Napoli, 2009; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1614; P. SELICATO, *Imposizione fiscale ed il principio chi inquina paga*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1157.

³⁶ Sembra giungere a questa conclusione A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani, Diritto on line*, 2013, per il quale è possibile che i tributi ambientali siano qualificabili come obbligazioni riparatorie o sanzionatorie, anziché contributive.

³⁷ Cfr. R. ALFANO, *Tributi ambientali*, cit., p. 17.

centivazione economica a favore di pratiche e produzioni meno inquinanti³⁸.

5. Considerazioni conclusive

Le argomentazioni sin qui esposte evidenziano una certa difficoltà nel conciliare il principio della capacità contributiva, così come tradizionalmente elaborato in dottrina e nella giurisprudenza della Corte costituzionale, con l'oggetto della tassazione ambientale.

È indubbio, infatti, che la scelta di un presupposto imponibile svincolato da una connotazione economica, come solitamente accade nell'ambito dei tributi ambientali in senso stretto, possa indurre l'interprete a ritenere che detti tributi non siano coerenti con il principio sancito dall'art. 53, primo comma, Cost. e quindi incostituzionali. Ciò per la semplice osservazione secondo cui elevare a presupposto del tributo l'ambiente o il danno ambientale – si pensi ad esempio ad un quantitativo di CO₂ immesso nell'atmosfera in conseguenza di una produzione industriale – implicherebbe di identificare il fatto genetico

³⁸ Cfr. P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, cit., p. 198. In senso analogo anche R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit., p. 476; C. BURATTI, *La tassazione ambientale a livello locale: le prospettive aperte dalla legge delega sul federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, 2010; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, ivi, cit., p. 98. Tale ultima Autrice si sofferma, altresì, a rilevare come le difficoltà di collegare una valutazione prettamente economica al fatto costituente il presupposto del tributo ambientale in senso stretto sono riscontrabili anche in altri ordinamenti giuridici europei ed in particolare, in quello tedesco che per tale ragione non è solito ricorrere all'utilizzo di tali strumenti di imposizione. Inoltre, sempre sul punto, interessanti appaiono le osservazioni di R. ALFANO, *Tributi ambientali*, cit., p. 219, la quale, oltre a constatare la predilezione del legislatore nazionale per i tributi con funzione ambientale, afferma che l'unico contesto in cui si è giunti a disciplinare con completezza un prelievo ambientale in senso stretto sia quello dei rifiuti. Invece, del tutto carente è risultato essere il prelievo su prodotti ad elevata potenzialità inquinante e facilmente riciclabili come vetro, plastica e carta. Con riguardo a tali prodotti, conclude l'Autrice, sono state attuate principalmente soluzioni non fiscali, quali la costituzione di consorzi obbligatori per la raccolta, lo smaltimento ed il riciclaggio.

dell'obbligazione tributaria con un evento (l'inquinamento) di per sé generalmente inespressivo di effettiva e tangibile ricchezza del privato³⁹. In effetti, isolatamente considerata, l'emissione di un quantitativo di CO₂ non ha un valore economico, né è suscettibile di essere scambiata sul mercato alla stregua di un bene negoziabile. Per di più, chi genera inquinamento con la propria condotta non è detto sia un soggetto che manifesta ricchezza maggiore rispetto ad altri, ma al contrario potrebbe persino essere un soggetto privo di risorse finanziarie sufficienti per assumere condotte maggiormente ecocompatibili. È il caso dell'imprenditore impossibilitato a riconvertire i propri impianti di produzione con macchinari di nuova generazione a minore impatto ambientale.

Il problema in esame, in realtà, non è nuovo nella materia tributaria né limitato al contesto dei tributi ambientali, avendo spesso la dottrina sollevato dubbi di legittimità costituzionale, per asserita violazione del principio della capacità contributiva, con riferimento anche a norme impositrici che radicano il presupposto d'imposta su fattispecie che non manifestano direttamente una certa ricchezza del privato, così come normalmente intesa⁴⁰.

³⁹ Ad avviso di G. MELIS, *Capacità contributiva (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Agg. VII, Milano, 2017, facendo riferimento alle imposte sull'emissione di gas inquinanti, secondo la teoria della capacità contributiva come limite assoluto, il fatto che si consumi l'ossigeno immettendo anidride carbonica non costituisce uno scambio sul mercato, perché l'ossigeno non è un bene che si compravende e quindi non sarebbe espressivo di una capacità contributiva.

⁴⁰ Il riferimento può essere, ad esempio, all'esercizio di una attività produttiva quale presupposto dell'obbligazione tributaria che prescinde dal risultato economico di esercizio. Al riguardo, non sembra fuori luogo citare l'imposta regionale sulla attività produttive (IRAP) la quale, elevando a presupposto impositivo "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", è stata oggetto di un lungo ed acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale teso ad evidenziarne possibili profili di illegittimità costituzionale. In realtà, ogni critica mossa nei confronti dell'IRAP, più che riguardare l'attitudine del presupposto a manifestare la capacità di contribuzione del privato, concerne le regole di determinazione della base imponibile che, escludendo la deducibilità di determinati componenti negativi (ad es. le retribuzioni dei dipendenti e l'ammontare degli interessi passivi), di fatto, colpisce una ricchezza che potrebbe non sussistere. Tra gli studiosi che, sin dalla istituzione dell'IRAP, hanno evidenziato possibili profili d'incostituzionalità del tributo, si

Senonché, l'analisi delle varie elaborazioni teoriche precedentemente richiamate consente di giungere alla conclusione per cui, in primo luogo, l'art. 53, primo comma, Cost. non vincoli il legislatore tributario a scegliere nella costruzione del tributo solo fatti suscettibili di valutazione economica, ben potendo esso soffermarsi a selezionare, con il solo limite della non arbitrarietà ed irrazionalità, anche situazioni di fatto, di per sé non immediatamente percepibili quali manifestazioni di ricchezza, ma comunque caratterizzate da una valenza socialmente rilevante tale da qualificare il privato in maniera differente rispetto ad altri consociati, legittimandone maggiormente il concorso alle spese della collettività⁴¹.

In tale prospettiva, la condotta inquinante posta in essere dal privato potrebbe giustificare l'applicazione del tributo, atteso che essa caratterizza il singolo consociato in maniera differente rispetto a chi quel comportamento non assume, sia per il danno alla collettività che determina e sia per il ritorno economico che il primo potrebbe ottenere con l'attività produttiva che genera l'inquinamento.

segnalano A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, *Riv. dir. trib.*, I, 1998, p. 453; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, p. 495; F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999, p. 735; R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1424; G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999, p. 849; G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2001, p. 659; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, p. 647.

⁴¹ Tali argomentazioni assumono una portata ovviamente generale e non soltanto limitata ai beni ambientali. Al riguardo, infatti, un altro contesto ove sembrano potersi individuare nuovi indici di capacità contributiva, scissi dalla impostazione teorica classica, potrebbe essere quello della acquisizione e trasmissione di dati digitali tramite la rete di internet. Sul punto, è stato ad esempio rilevato che sembrerebbe potersi configurare una capacità imputabile ad un determinato soggetto economico di sfruttare maggiormente, a differenza di altri soggetti eventualmente concorrenti, i benefici discendenti dall'uso della rete traendo dalla medesima e dall'interazione con l'utenza (oltreché dalle informazioni da questa carpite) una posizione di vantaggio diretta o indiretta non necessariamente di tipo economico. Così A. PURPURA, *Note minime sulla configurabilità di un indice di capacità contributiva "digitale"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4, 2021, p. 951.

Si tratterebbe, dunque, di imporre legittimamente sul privato che determina l'inquinamento ambientale l'obbligo di partecipare ai carichi pubblici richiesti da quella medesima condotta. Il riferimento è alle spese della collettività necessarie per il mantenimento preventivo di un ambiente salubre, nonché per la realizzazione di quelle opere che siano necessarie al contenimento dell'inquinamento ambientale o alla sua rimozione; ma, in quest'ultimo caso, l'obbligazione tributaria assumerebbe una connotazione risarcitoria che con il fine fiscale pare collidere.

Detto ancora in termini diversi, sembra possibile assumere l'art. 53, primo comma, Cost. quale mero criterio di riparto tra i consociati delle spese pubbliche, piuttosto che considerarlo alla stregua di un limite alla individuazione del presupposto oggettivo del tributo, imponendo che esse ricadano principalmente sui soggetti che con la propria condotta hanno contribuito a determinare un costo per la collettività. Da tale punto di vista, non pare affatto irragionevole imporre il concorso alla spesa pubblica ambientale, che sia però preventiva all'inquinamento e non solo meramente ripristinatoria del danno ambientale, su quei soggetti che più di altri ne impongono la relativa adozione⁴².

Tale conclusione pare sostenibile non fosse altro perché assume una funzione preventiva del danno ambientale, mirando anche ad eliminare le diseconomie successivamente causate dalle condotte dannose dei privati senza che il presupposto venga necessariamente collegato ad un fatto espressivo di ricchezza, così come tradizionalmente intesa.

In alternativa, una soluzione parimenti percorribile, ma certamente

⁴² In tal senso, F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 3 ss., ove l'Autore ribadisce la propria tesi per la quale la capacità contributiva va assunta nella sua funzione distributiva, in cui cioè l'obbligazione tributaria è strutturata su fatti che non necessariamente dimostrano una certa capacità economica del soggetto passivo con la conseguenza che il tributo, per essere legittimo, necessita solo il rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 della Costituzione. Tramite argomentazioni differenti, pare giungere alle medesime conclusioni anche A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2023, p. 17, laddove si sottolinea che la presa di coscienza delle esternalità negative per l'ambiente scaturenti dalle attività umane si risolve anche nella progettazione di nuove forme di imposizione fiscale.

più drastica di quella sopra rassegnata, è quella che esclude del tutto dal novero dell'art. 53, primo comma, Cost., la convergenza dei tributi ambientali, svincolandoli dalla funzione di finanziamento generale della spesa pubblica per meglio adattarli alla tutela di un interesse parimenti meritevole di protezione da parte dell'ordinamento, quale la tutela dell'ambiente, garantita a livello costituzionale dal combinato dell'art. 9.

Ma se così pare possibile sostenersi, con riferimento alla materia della tassazione ambientale, è ragionevole allora prendere in ogni caso le distanze dalla interpretazione c.d. classica del principio della capacità contributiva affinché essa non diventi una tagliola attraverso cui espellere dall'ordinamento norme che possono ambire, come nel caso di specie, anche alla contestuale tutela di interessi costituzionalmente protetti in misura pari, se non talvolta superiore, al dovere di contribuzione alle spese pubbliche.

*Abstract**

Ita

L'art. 53, primo comma, della Costituzione, nell'imporre su tutti i consociati l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche, individua la capacità contributiva quale criterio di commisurazione di tale dovere. Quest'ultimo, se valorizzato in un'ottica prettamente economica, rende però difficile giustificare sul piano costituzionale i tributi che elevano a presupposto impositivo l'ambiente. A tal fine, appare quindi opportuno rielaborare il principio della capacità contributiva secondo una lettura alternativa a quella tradizionalmente intesa.

Parole chiave: capacità contributiva, interpretazione, presupposto d'imposta, tributi ambientali

* Articolo sottoposto a referaggio fra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

En

Article 53, paragraph 1, of the Italian Constitution, by imposing on all citizens the obligation to contribute to public expenses, identifies the ability to pay as the criterion for measuring this duty. However, when valued from a strictly economic perspective, it becomes difficult to constitutionally justify taxes that use the environment as a taxable event. For this reason, it seems appropriate to reconsider the principle of the ability to pay in an alternative way to the traditional interpretation.

Keywords: taxpaying capacity, interpretation, taxable event, environmental taxes

Articolo sottoposto a referaggio fra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

Anno I
Numero 1-2025
Quadrimestrale
gennaio-aprile 2025
ISSN 3035-5427

Editoriale Scientifica s.r.l.
Via San Biagio dei Librai 39
80138 Napoli
Tel. (39) 081.5800459
editoriale.abbonamenti@gmail.com
www.editorialescientifica.it

Rivista quadrimestrale open access