



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici
del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Jonian Department - Mediterranean Economic and Legal
Systems: Society, Environment, Cultures



ANNALI 2016 – ANNO IV (ESTRATTO)

ANTONIO URICCHIO

Spunti per una ricostruzione dei contributi ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti
come tributi ambientali di scopo

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Bruno Notarnicola

COORDINATORE DELLA COLLANA

Francesco Mastroberti

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

Bruno Notarnicola, Domenico Garofalo, Riccardo Pagano, Giuseppe Labanca, Francesco Mastroberti,
Nicola Triggiani, Aurelio Arnese, Stefano Vinci

COMITATO SCIENTIFICO

Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Antonio Felice Uricchio, Annamaria Bonomo,
Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Giuseppe
Labanca, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco
Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Ferdinando
Parente, Giovanna Reali, Paolo Stefani, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Sebastiano Tafaro,
Nicola Triggiani, Umberto Violante

COMITATO REDAZIONALE

Stefano Vinci (coordinatore), Cosima Ilaria Buonocore, Patrizia Montefusco,
Maria Rosaria Piccinni, Adriana Schiedi

Redazione:

Prof. Francesco Mastroberti

Dipartimento Jonico in Sistemi Economici e Giuridici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture
Convento San Francesco, Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy

E-mail: annali.dipartimentojonico@uniba.it

Telefono: + 39 099 372382

Fax: + 39 099 7340595

<http://www.annalidipartimentojonico.org>

Antonio Uricchio

SPUNTI PER UNA RICOSTRUZIONE DEI CONTRIBUTI AI CONSORZI
OBBLIGATORI IN MATERIA DI RIFIUTI COME
TRIBUTI AMBIENTALI DI SCOPO*

ABSTRACT	
La funzione ambientale del contributo ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti emerge considerando che il soggetto obbligato al pagamento deve contribuire alla rimozione pratica degli effetti prodotti dalla produzione dei rifiuti ma deve soprattutto partecipare alle azioni pubbliche volte alla prevenzione di deterioramenti, concorrendo alla spesa del recupero e del riciclo in quanto collegati causalmente alla produzione di rifiuti.	The principle of the “ability to pay” and the environmental models of taxation are the main themes about the structure of the “contributo ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti”, an italian tax on garbages paid by functional institution made for the waste reduction, recycling and recovery.
Contributi - Consorzi – Tributi ambientali di scopo	Enviromental taxation – Taxation – Garbage

SOMMARIO 1. I tributi ambientali tra scopi fiscali ed extrafiscali. 2. La natura giuridica del contributo ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti. 3. Gli orientamenti giurisprudenziali sul tema. 4. Conclusioni.

1. Come insegna la dottrina¹, le imposte possono essere, infatti, definite come prestazioni *pecuniarie che un ente pubblico ha diritto di esigere in virtù della sua potestà d'impero, originaria o derivata, nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge, allo scopo di conseguire un'entrata*". In forza di questa impostazione, la destinazione del gettito riveniente dall'applicazione delle imposte alla copertura delle pubbliche spese, più che esprimere nessi di carattere teleologico, costituisce piuttosto un elemento di qualificazione della particolare forma di prelievo. Come emerge dall'art. 53 della Carta repubblicana, l'obbligo di tutti di “concorrere alle spese pubbliche” e quindi a tutti agli oneri necessari al funzionamento degli apparati pubblici

* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

¹ Così Giannini, 1974, 54 ss..

e dello Stato sociale rappresenta l'elemento caratterizzante dell'imposta mentre coattività del prelievo e carattere patrimoniale della prestazione dovuta, appaiono comuni a qualunque tributo. L'imposta, pertanto, in quanto *obligatio ex lege* insistente su una manifestazione di capacità contributiva che riguarda il soggetto obbligato definita dal legislatore in forza della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione non necessita quindi di altri fini diversi da quelli del concorso dei consociati alle spese pubbliche di cui all'art. 53 Cost.. Invero, occorre ricordare che nell'assemblea costituente il tema della giustificazione del prelievo fu ampiamente dibattuta così come quello della valorizzazione di eventuali ulteriori scopi extrafiscali² Superate le impostazioni che auspicavano l'eliminazione di qualsiasi riferimento alla funzione del tributo, ritenendo più che sufficiente il solo principio di legalità, si giunse alla conclusione di considerare necessaria la previsione di limiti di carattere qualitativi alla tassazione che potessero esprimere la partecipazione alle spese pubbliche e ai vantaggi che ne possono derivare.

Non potendo per i limiti della presente lavoro, indugiare sugli assetti costituzionali in materia tributaria, giova qui ricordare che mentre il principio di legalità di cui all'art. 23 della Costituzione opera sul piano formale, affidando a previsioni normative di rango legislativo la definizione degli elementi tipizzanti della prestazione imposta (soggetti, fattispecie, base imponibile, criterio di determinazione dell'entità del prelievo)³, il principio di capacità contributiva esprime il fondamento, il limite⁴ e la

² La rilevanza degli scopi extrafiscali del prelievo fu ampiamente indagata da Pugliese, 1932. Si veda, ancora, Fichera, 1972, 10, il quale, dopo aver richiamato il dibattito all'interno dell'assemblea costituente, evidenzia come, nel rapporto conclusivo della commissione economica, fu sottolineato il "nesso che si è andato man mano instaurando tra fenomeno impositivo e politiche congiunturali e redistributive. La struttura di un sistema tributario, si afferma, nello stesso rapporto, è condizionata molto strettamente dall'ambiente economico nel quale esso opera, dal volume e dalla distribuzione del reddito nazionale ad esempio e dalla politica finanziaria generale, soprattutto con riguardo al volume delle spese pubbliche ed al loro rapporto con reddito nazionale, per cui, si continua, si è andata ormai attenuando sensibilmente la contrapposizione che è stata un tempo usuale negli studi finanziari, tra imposte con fini meramente fiscali e imposte con fini extrafiscali, tra imposte aventi come unico obiettivo e risultato quello di procurare un'entrata all'erario ed imposte usate invece come strumento di politica economica e socia, e, in primo luogo, di redistribuzione".

³ Ricorda F. Batistoni Ferrara che l'esame dei lavori preparatori consente di rilevare che il suo inserimento nella Costituzione venne in primo luogo connesso all'esigenza di delimitare la potestà legislativa in materia tributaria, sul presupposto dell'insufficienza della semplice riserva di legge e del conseguente riferimento ai principi di generalità e di eguaglianza che ad essi ineriscono.

⁴ Fantozzi, 2003, 28 ss.. Si veda inoltre Fedele, 2006, pag. 14, secondo cui «il concorso alle pubbliche spese è un aspetto necessario dell'appartenenza alla comunità dei consociati; una elementare regola di giustizia distributiva richiede, ferma restando la generalità del riparto, un maggior concorso per chi si trovi in una posizione relativamente migliore rispetto agli altri appartenenti alla collettività, quindi, una graduazione secondo misura di situazioni vantaggiose...Il limite alle scelte legislative si riduce quindi alla possibilità di valutare in denaro determinate situazioni od elementi di fatto inclusi nella fattispecie imponibile anche oltre l'ambito dei diritti soggettivi a contenuto patrimoniale attualmente disponibili e scambiabili con altri. Ma la misurabilità in denaro risulta solo strumentale al controllo della ragionevolezza delle scelte legislative sotto il profilo del razionale collegamento fra diversa incidenza

misura dell'imposizione⁵, assicurando altresì che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. E' stato, infatti, affermato che "ogni prelievo tributario deve avere causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza"⁶ e che "il riferimento di quel presupposto alla sfera dell'obbligato deve risultare da un collegamento ad un indice effettivo a cui deve farsi capo per determinare la quantità dell'imposta che da ciascun obbligato si può esigere"⁷. La Corte Costituzionale, nelle tante pronunce adottate, ha pertanto collegato la capacità contributiva, più che a generici criteri di riparto, all'effettiva idoneità del soggetto al prelievo in forza di indici concretamente rivelatori di ricchezza⁸.

E' di tutta evidenza che, se l'art. 53 Cost. esprime il nesso fra fattispecie e soggettività (intesa come situazione giuridica)⁹, non vi può essere obbligo di contribuzione se la fattispecie riferibile al soggetto obbligato non esprima capacità contributiva¹⁰; se questa sussiste, il concorso dovrà variare in ragione di essa, tanto

dell'onere fiscale sui singoli consociati ed effettiva diversità delle loro situazioni nel contesto economico e sociale, apprezzabile anche nell'ambito dell'intero sistema di ripartizione dei carichi pubblici. In tal modo, il vincolo imposto al potere legislativo diviene <relativo>, imponendo l'individuazione di discriminazioni razionali (cioè coerenti con la *ratio* del singolo istituto, congrue rispetto ad altri istituti fiscali ed all'intero sistema tributario, compatibili con i principi generali e l'ordinamento giuridico complessivamente considerato), fermo restando che l'entità delle divergenze fra le situazioni dei singoli contribuenti deve comunque poter essere <misurata> in denaro».

⁵ De Mita, 2006, secondo cui «la individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla Corte per verificare due esigenze: che vi sia collegamento economico tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato; che le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quello stesso presupposto.... Il presupposto economico costituisce fondamento e limite dell'imposizione, vale a dire causa e misura dell'obbligazione tributaria».

⁶ C. Cost. 6.7.1972 n. 120.

⁷ C. Cost. 26.6.1965 n. 50.

⁸ Osserva Gaffuri, 2006, 788, secondo cui «la capacità contributiva, posta nella Costituzione a fondamento del dovere di concorrere alle spese pubbliche, indica un'entità concettuale e pratica che appartiene esclusivamente all'ordine economico. L'affermazione, lungi dall'essere arbitraria, deriva da un rilievo immediato che la natura stessa dell'imposizione suggerisce. Se questa si concreta in un prelievo di ricchezza, l'attitudine a sopportarne il peso consiste nel possesso di essa, ovvero sia proprio di quella sostanza che può essere sottratta dall'ente impositore mediante il tributo; la capacità contributiva non ha ragionevolmente diverso significato qualora l'interprete non voglia prescindere dall'espressione normativa e dal senso comune delle parole che la compongono».

⁹ Sulla soggettività tributaria come situazione giuridica, si veda ampiamente, d'Amati, 1985, 157, secondo cui «nel nostro sistema costituzionale il c.d. presupposto è rilevante solo in quanto suscettibile di determinare una situazione che l'ordinamento soggetti vizza oppure in quanto può essere riportato ad una fattispecie soggettiva che l'ordinamento stesso ha già costituito».

¹⁰ Osserva Gaffuri, 2006, 28 per il quale «il primo comma dell'art. 53 erge, dunque, una barriera invalicabile a protezione del singolo contro un'invasione fiscale non rispettosa delle manifestazioni di attitudine contributiva, sia perché l'oggetto imponibile non lo rivela, sia perché quell'oggetto, pur essendo adeguatamente sintomatico di tale attitudine, sia sottoposto ad una pressione fiscale eccessiva». Aggiunge ancora l'Autore che «la tutela accordata dalla norma costituzionale ai soggetti che subiscono la pressione fiscale opera, dunque, in due direzioni: innanzitutto, nella scelta di oggetti imponibili, la cui parziale sottrazione possa conciliarsi con la salvaguardia dell'organizzazione economica succube del

maggiore è la capacità economica del soggetto tanto più elevato è il tributo che a tale soggetto può e deve essere richiesto (*parametro*); non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore a quella che è la capacità contributiva (in buona sostanza verrebbe colpita una capacità di contribuzione inesistente), che in nessun caso potrà giungere all'esaurimento della stessa (*misura massima*).¹¹

Da quanto osservato appare evidente che eventuali "scopi" extrafiscali, se restano estranei alla qualificazione come imposta di una prestazione patrimoniale coattiva, non possano in quanto tali costituire né la giustificazione né la misura di quanto dovuto. Ciò non significa, tuttavia, che le imposte, come qualunque altra forma di prelievo, possano produrre effetti di natura economica o possano innestarsi su una trama di valori o di fini concorrendone al perseguimento. Come sostenuto dal rapporto della commissione economica presentato all'Assemblea Costituente, "non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte". Dopo aver avvertito la difficoltà nel graduare gli effetti delle imposte, la Commissione ritiene che qualsiasi tentativo di valorizzare i fini extrafiscali nella prospettiva costituzionale "si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario" la quale potrebbe dare luogo a inconvenienti senza apprezzabili vantaggi. Da qui la conclusione di "lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extrafiscale e di rimettersi alla elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno all'applicazione delle regole proprie dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma".

Se quindi nella Carta Costituzionale resta il fine di finanziamento delle spese secondo criteri redistributivi, nella formula di cui all'art. 53 non vengono richiamati ulteriori scopi i quali restano affidati alla scelta del legislatore e alle elaborazioni di dottrina economica e giuridica.

Non può tuttavia escludersi che lo stesso legislatore possa attribuire rilevanza ad elementi di natura finalistica diversi da quelli di procurare entrate. Se gli effetti economici di qualunque forma di prelievo devono essere necessariamente apprezzati, ulteriori fini extrafiscali possono essere assunti all'interno della fattispecie sottoposta a tassazione oppure orientare destinazioni possibili del gettito riveniente dal tributo. Come evidenziato dalla Corte Costituzionale, la definizione del presupposto economico così come dei vincoli alla destinazione del gettito non può essere

prelievo; in secondo luogo, nella determinazione quantitativa del tributo, in dose tale da non generare effetti demolitori, tenendo anche conto dei pesi concomitanti».

¹¹ In tal senso, in giurisprudenza: C. Cost. 10.7.1968 n. 97; C. Cost. 6.7.1966 n. 89; C. Cost. 29.12.1972 n. 200.

arbitraria¹², dovendo rispondere a criteri di ragionevolezza¹³, equità distributiva¹⁴, semplicità¹⁵.

Il termine “ragionevolezza”¹⁶, cui sono riconducibili eterogenee tecniche di giudizio di legittimità delle leggi, è, peraltro, entrato ormai da decenni nella giurisprudenza costituzionale italiana, costituendo lo strumento che permette di valutare la coerenza tra astratte prescrizioni normative di rango costituzionale e primario con le fattispecie disegnate dalle norme come di vincoli che governano la tassazione¹⁷. Il sindacato attraverso il criterio di ragionevolezza diviene così lo

¹² Si veda al riguardo, C. Cost. 22.4.1997 n. 111 la quale coglie nel concetto di capacità contributiva il divieto di arbitrarietà e di irrazionalità delle scelte del legislatore ed il vincolo all'attitudine specifica alla contribuzione in funzione del presupposto economico, non potendo comunque qualsiasi fenomeno della vita sociale, fornito di un sostrato economico, essere assunto a base dell'imposizione. In dottrina, si veda, sul tema, Boria, 2006, 64, il quale, dopo aver segnalato l'indirizzo auto limitativo del sindacato della Corte Costituzionale in materia tributaria a vantaggio dei margini di apprezzamento del legislatore ordinario, evidenzia come osserva che «il bilanciamento tra i due valori costituzionali dell'interesse fiscale e della capacità contributiva debba essere ricercato attraverso la mediazione operata in base al criterio della coerenza interna e della razionalità del sistema normativo». Osserva, in proposito, Antonini, 1996, che, alla luce dell'orientamento consolidato della giurisprudenza «l'unico elemento potenzialmente idoneo a limitare la discrezionalità del legislatore sembra, quindi, risiedere nella assoluta arbitrarietà od irrazionalità della misura dell'imposizione, risultando così stabilita una delimitazione che tende ad esaurire il sindacato di costituzionalità all'interno dell'art. 53 Cost rispetto al quale non sembrano trovare ingresso i profili di costituzionalità relativi al diritto di proprietà. Posta questa premessa rimane aperto l'ulteriore problema dello stabilire quando si possano ritenere concretizzare le ipotesi suddette (assoluta arbitrarietà od irrazionalità rispetto alle quali se è evidente la difficoltà di pervenire ad una definizione preventiva e sganciati dai casi concreti, è possibile tuttavia constatare come il principale criterio seguito dalla Corte sia stato quello inerente alla coerenza interna dei singoli tributi ovvero alla necessità che la struttura dell'imposta risulti coerente con il proprio presupposto economico».

¹³ Einaudi, 1973, 348, per il quale «i tipi più diversi di imposte, personali e reali, ad aliquota costante o progressiva, sul reddito o sul capitale, periodiche o saltuarie, sui vivi e sui morti, sui consumi e sui guadagni, sulla generazione presente e su quelle a venire, sui redditi normali e su quelli di eccezione. Nessuno di essi è sicuro di sé, se non sappia rendere conto di sé all'unico giudice che in siffatta materia avvinghia e manda ed ha nome ragione».

¹⁴ Per tutti si vedano le indimenticabili pagine di Berliri, 1945, 317, ove si legge «per valutare e raffrontare il sacrificio e l'utilità individuale e collettiva di questa o quella imposta non basterà tener conto del solo sacrificio che corrisponde per ciascun contribuente alla mancata soddisfazione dei bisogni privati causata dall'imposta. Bisognerà porre in bilancio il dolore che un'imposta sentita come ingiusta arreca a coloro che si sentono ingiustamente sacrificati e il senso del disagio che arreca a coloro stessi che si sentono ingiustamente favoriti».

¹⁵ Oltre agli insegnamenti di Smith nella Sua opera più nota *La ricchezza delle nazioni*, più recentemente Tremonti - Vitaletti, 1986, 10, i quali osservano come «il sistema fiscale preilluministico operava attraverso una pleora di cedole e dazi inutili, così quello attuale si allontana dall'idea moderna di semplicità, unitarietà, razionalità».

¹⁶ Con riguardo ai riflessi del principio di ragionevolezza in materia tributaria, cfr. Rauti, 2002.

¹⁷ Con riferimento al principio di ragionevolezza cfr. Lavagna, 1973, 1577; Sandulli, 1975, 56; Paladin, 1985, 620; Sandulli, 1994, 163, secondo cui non è definibile in astratto, ma soltanto nella concreta ponderazione con altri valori costituzionalmente tutelati, ponderazione sempre soggetta alla riserva del contingente e per questo sempre precaria. Da ciò deriva il prevalere di una logica elastica, della logica della ragionevolezza, del ragionevole bilanciamento; da ciò la valorizzazione del caso concreto, che riduce la pretesa di proiezione *ad infinitum* delle decisioni. Così definita, la

strumento per attuare così la mediazione e il bilanciamento tra fini fiscali (interesse al finanziamento della spesa pubblica) ed eventuali fini extrafiscali.

Da quanto osservato emergono due diverse tipologie di imposte di scopo: quelle in cui lo scopo extrafiscale è compenetrato con la fattispecie imponibile e quelle in cui ne resta estraneo, assumendo rilevanza solo in sede di destinazione del gettito. Potremmo definire le prime “*imposte di scopo in senso proprio*”, considerando le seconde “*imposte di scopo in senso improprio*”, non apparendo l’individuazione delle modalità di impiego del gettito elemento necessario né tipizzante del tributo stesso. Sul piano giuridico, lo scopo diverso da quello di procurare entrate (fine fiscale) può atteggiarsi anche come relazione tra prestazione pecuniaria dovuta dal contribuente e servizio pubblico che riguarda direttamente il soggetto obbligato.

Sviluppando la distinzione tracciata all’interno degli assetti di tipo positivo, si può avvertire come nelle imposte di scopo in senso proprio, la fattispecie imponibile sia costituita da una situazione giuridica (atto negoziale, fenomeno economico un’unità fisica, ecc.) di cui si abbia prova scientifica o piena consapevolezza di effetti esterni positivi o negativi. Rientrano in questa categoria i tributi ambientali in senso stretto¹⁸ i quali, pur non dismettendo il proprio fine “fiscale” di procurare entrate (utilizzabili peraltro per qualunque destinazione), colpiscono produzioni o consumi idonei a generare effetti sull’ambiente o le imposte sui cibi spazzatura i quali trovano applicazione sulla produzione o sul consumo di beni che possono produrre effetti dannosi per la salute.

Ancora imposte di scopo in senso improprio possono rinvenirsi anche all’interno della stessa fiscalità ambientale ove la destinazione del gettito verso il ripristino ambientale riflette l’esigenza extrafiscale di promuovere comportamenti o processi produttivi ecocompatibili addossando su chi inquina i costi delle azioni di eliminazione dei danni all’ambiente (tributi o meglio con funzione ambientale)¹⁹. Per questi tributi,

ragionevolezza «non indica in realtà uno specifico e peculiare tipo di controllo, ma piuttosto è termine evocativo della tessitura logica (non deduttiva) e della natura politica del sindacato di legittimità costituzionale tout court, che fa valere, accanto a istanze di razionalità rispetto al valore, problemi di adeguatezza rispetto al fatto».

¹⁸ Selicato, 2004, 277, secondo cui «l’ambiente viene utilizzato nella definizione della fattispecie tributaria con due diverse modalità: talvolta esso è considerato lo scopo del tributo attraverso la previsione di una specifica destinazione del gettito al finanziamento di attività pubbliche rivolte alla sua salvaguardia; in altri casi è indicato come oggetto di tutela alla stregua di criteri extrafiscali che ispirano incentivi e disincentivi. In questa ottica si muovono gli orientamenti internazionali, che hanno inteso definire “*environmental taxes*” o “*ecotaxes*” tutti quei tributi “*introduced for environmental reasons or having environmental effects independent of the motives behind the tax or charge*” o, comunque, comprendere i tributi ambientali tra gli “*economic instruments in environmental policy*”. In tutte queste definizioni si rinviene una marcata finalizzazione dei tributi in esame alla funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati (siano esse di produzione o di consumo) a finalità di salvaguardia di livelli sostenibili nelle condizioni di vita».

¹⁹ Gallo - Marchetti, 1999, 115 ss., i quali evidenziano come «la tutela dell’ambiente è una finalità – politica, culturale, sociale – per sua natura extrafiscale. Fino a che si ritiene che lo strumento tributario debba essere

, l'ambiente, inteso come valore, bene, diritto e fine²⁰, si colloca all'esterno della fattispecie, rilevando quindi su un piano extrafiscale²¹.

In un certo senso le imposte di scopo, sia in senso proprio che in senso improprio, possono presentare qualche elemento di contatto con tasse e contributi, potendo ispirarsi al principio del beneficio. La maggiore contiguità delle imposte di scopo a tasse e contributi non comporta, tuttavia, il venire meno del principio di capacità contributiva. Non può infatti escludersi una sorta di ibridismo di carattere giuridico che i prelievi di scopo possono manifestare sia per la possibile convivenza di capacità contributiva e di beneficio sia per effetto della relazione tra finanziamento di attività specifiche e partecipazione effettiva o presunta dei soggetti obbligati a vantaggi generali o particolari.

Va, tuttavia, evidenziato come la destinazione specifica del gettito non sia idonea a far emergere un nuovo tipo di prestazione imposta²², non incidendo sulla natura

utilizzato per la tutela dell'ambiente, non si potrà mai avere un tributo ambientale in cui cioè il bene ambientale si collochi all'interno della fattispecie tributaria. La tutela ambientale è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo, anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minore impatto ambientale». L'aver spostato l'elemento di collegamento tra tributo ed ambiente, dalla tutela dell'ambiente – scopo quest'ultimo extra fiscale – all'unità fisica inquinante, ha consentito alla dottrina di poter elaborare la teoria esposta, in termini di presupposto ambientale, ribaltando la tradizionale teoria sull'extrafisalità del tributo ambientale.

²⁰ Sulla configurazione dell'ambiente, come valore, bene o diritto si vedano, in dottrina, Caravita, 2005, 39 ss.; Cartei, 2007, 631; Cavallo, 1990, 398 ss.; Civitarese, 2002, 135 ss.; Così, 2008, 29 ss..

²¹ Ricorda Dagnino, 2004, 329, che la *divisio* tracciata possiede notevoli risvolti di carattere dogmatico, che meritano di essere approfonditi. a) I tributi "con funzione ambientale" (siano essi imposte o tasse) possono assumere due differenti connotazioni. a. 1) In primo luogo, possono assumere funzione ambientale tutti quei tributi "di scopo", il cui gettito sia cioè, per legge, destinato in tutto o in parte alla realizzazione di opere di tutela e/o risanamento ambientale. Potrebbe astrattamente essere il caso di qualunque tributo, diretto o indiretto. La funzione ambientale viene in rilievo, in modo mediato, per effetto della specifica destinazione del gettito, prevista dalla legge. a. 2) In secondo luogo, devono essere considerati quei tributi all'interno dei quali vengono introdotti *istituti fiscali penalizzanti*, destinati al perseguimento di obiettivi extrafiscali, di politica ambientali. I tributi con funzione ambientale dunque tassano tradizionali indici rivelatori di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo, produzione, affari) ma contengono una disciplina che colpisce in modo più gravoso (penalizzazione) le fattispecie in cui si evidenzia un collegamento tra la capacità contributiva manifestata e lo svolgimento di un'attività dannosa per l'ambiente. Tale maggiore imposizione determina una disparità di trattamento fiscale tra fattispecie colpite dal tributo, che presuppone l'adozione di un *tertium comparationis* di natura ambientale. In altri termini, la situazione di chi realizza una determinata quantità di imponibile non inquinando viene valutata come diversa, ai fini della imposizione, da quella di chi produce la stessa quantità di ricchezza danneggiando l'ambiente. La giustificazione teorica di tributi di tal tipo è, dunque, *mutatis mutandis*, la stessa che sta alla base delle agevolazioni con le quali si favoriscono fiscalmente attività oggetto di promozione e/o di tutela in base a principi costituzionalmente rilevanti. Nel caso dei tributi a finalità ambientale il principio che viene in considerazione, per giustificare il trattamento più gravoso, è quello di cui all'art. 32, Cost..

²² In tal senso Maffezoni, 1970, 460 il quale ritiene che «Come si vede dunque, il tributo speciale non è un'entrata pubblica autonoma, dotata di proprie caratteristiche. Si può dire tutt'al più che esso colpisce fatti indicativi di capacità contributiva particolare, nel senso di godimento di servizi pubblici particolari.

giuridica dell'entrata (imposta, tassa o contributo)²³. Non può tuttavia sfuggire che le tasse²⁴ ed i contributi contengono, di per sé, una sorta di vincolo di destinazione che grava sul loro gettito, dovendo finanziare il servizio reso al soggetto obbligato. A differenza delle tasse e dei contributi in cui all'adempimento del contribuente dell'obbligazione tributaria consegue il godimento di un servizio pubblico, le imposte di scopo non danno luogo all'ammissione ad un servizio pubblico. Anche nelle imposte di scopo in senso improprio, non è detto che vi sia una specifica attività del soggetto attivo nei confronti del contribuente. Ben può accadere che il gettito proveniente dalle imposte di scopo alimenti le entrate pubbliche senza che il contribuente abbia contezza, a priori, della sua specifica destinazione e soprattutto che gli impieghi del gettito ridondino a vantaggio dell'intera collettività più che del soggetto obbligato²⁵. Questa

Ma, per sottolineare questa caratteristica, è sufficiente considerarlo come una sottospecie d'imposta o di corrispettivo avente natura tributaria, non occorre considerarlo come entrata tributaria diversa dall'imposta o, se del caso, dal corrispettivo»; Forte, 1953, 330 ss.; Giovanardi, 2005, 261 il quale nutre perplessità sull'autonomia concettuale in campo giuridico della qualificazione dei tributi come prelievi di scopo.

²³ Sull'irrelevanza giuridica dello scopo del tributo si veda Giuliani, 2002, 62. Secondo Giannini, 1937, 8 ss., «quantunque l'imposta sia idealmente destinata nell'economia finanziaria dello Stato a fronteggiare l'insieme delle spese occorrenti per i servizi pubblici detti indivisibili, non sarebbe in contrasto con la sua essenziale struttura giuridica il fatto che il provento di una data imposta fosse invece, per disposizione del legislatore, più specificamente destinato a provvedere i mezzi occorrenti per un determinato servizio pubblico. [...] I requisiti che, secondo l'insegnamento della scienza delle finanze, dovrebbe avere l'imposta, dell'uguaglianza o proporzionalità, della certezza, della comodità, dell'economicità, dell'elasticità possono costituire un'opportuna direttiva per il legislatore, ma non hanno alcun significato nello studio dell'ordinamento giuridico, perché anche al più iniquo o antieconomico dei tributi non si potrebbe negare il carattere giuridico d'imposta, quando avesse la sua base nella potestà d'imperio dello Stato e lo scopo di procurare ad esso un'entrata». Secondo Lupi, 2005, 56 «il contributo, da utilizzarsi a vantaggio della collettività dei soggetti che lo pagano [...] si differenzia dalle "imposte di scopo", che invece vanno a beneficio di destinatari diversi dalla collettività dei contribuenti [...]; in questi casi lo "scopo" dell'imposta rileva quindi solo sul piano "politico-economico" della destinazione del gettito [...]. Quando invece il gettito va a beneficio della particolare collettività che paga il tributo, ed è commisurato a parametri espressivi della quota parte della spesa riferibile al singolo contribuente [...] siamo in una zona grigia tra il "corrispettivo obbligatorio" e la tassa suddivisa tra una pluralità di soggetti interessati».

²⁴ Secondo la Corte di Cassazione anche la TARSU e la TIA 1 costituiscono tributi di scopo. Si veda Cass. 27.3.200, n. 7931 secondo cui «rientrano nel sistema fiscale anche quelle entrate pubbliche che si possono, con termine moderno, denominare "tasse di scopo" che cioè mirano a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa spesa traggono vantaggio, o che comunque determinano l'esigenza per la "mano pubblica" di provvedere. Esempi in proposito sono costituiti dai contributi consortili, dalla Tassa per lo Smaltimento dei rifiuti solidi Urbani (ora Tariffa Igiene Ambientale), dal canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (che risponde al principio "chi inquina paga") [...] questa proposizione consente di individuare la massima estensione della giurisdizione tributaria compatibile con il testo costituzionale e con il divieto di istituire giurisdizioni speciali»; Cass. 5.3.2009 n. 5297; Cass. 5.3.2009 n. 5298; Cass. 11.2.2008 n. 3171; Cass. 11.2.2008 n. 3144. Solleva perplessità sulle pronunce del Supremo consesso Castoldi, 2009, 727 ss..

²⁵ Osserva Falsitta, 1999, 22 «fare riferimento, nella definizione dell'istituto dell'imposta, ai servizi pubblici indivisibili e dire che essa è istituita per finanziare spese pubbliche che per il loro carattere di indivisibilità [...] non si possono ripartire tra i consociati è errato perché nessuno può sapere a priori

dicotomia tra destinazione vincolata del gettito, tipica dei prelievi di scopo (almeno di quelli in senso improprio), ed indistinto concorso alle spese pubbliche proprio delle imposte, potrà comportare che il gettito dell'imposta di scopo, seppur vincolato, possa essere destinato a beneficio dell'intera comunità in modo da soddisfare un interesse pubblico²⁶.

Affinità possono poi intravedersi tra imposta di scopo e contributo²⁷ (definito da alcuni anche tributo speciale) in considerazione del vantaggio che il contribuente potrebbe trarre dall'attività amministrativa. Ciononostante è opportuno distinguere le due prestazioni imposte di natura tributaria in quanto mentre la prima colpisce un indice di capacità contributiva, indipendentemente dal vantaggio conseguito dal contribuente tramite la destinazione del gettito, il secondo ha come presupposto l'arricchimento che un soggetto trae da una azione amministrativa destinata all'intera collettività²⁸ nemmeno richiesta.

dove vada a finire l'entrata procurata dall'imposta. Tolto qualche rarissimo caso di imposta la cui destinazione è prefissata dalla stessa legge che la istituisce, di norma il ricavato delle imposte può avere le destinazioni più varie e può servire, dunque, anche a finanziare servizi pubblici divisibili».

²⁶ Osserva Cociani, 2004, 823 ss., che i tributi con finalità ambientali vengono generalmente giustificati in ragione del combinato degli artt. 53 e 32 Cost., ove quest'ultimo valorizza la tutela della salute, tali appunto da legittimare l'imposta di scopo. *Contra* Buccico, 2007, 1582 che, con riferimento all'imposta di scopo per le opere pubbliche afferma che è stata infelice la definizione di "imposta di scopo", considerato che "per definizione" i caratteri dell'imposta sono quelli di generalità ed indeterminatezza, nel caso in esame, invece, il legislatore ha inteso una forma di imposizione che trova la sua giustificazione nel collegamento tra imposizione e destinazione del gettito. Dovrebbe parlarsi invece di contributo, in quanto l'imposta, per definizione, non può essere correlata direttamente ad una singola spesa.

²⁷ A detta di Ingrosso, 1964, 339, i soggetti passivi dei contributi «al di fuori e indipendentemente da loro richieste, o da bisogni da essi avvertiti e rappresentati all'ente pubblico, si trovano ad essere avvantaggiati in duplice guisa. In via indivisa e indivisibile, quali componenti la collettività, in quanto la singola attività amministrativa e di spesa è apprestata e dispiegata nell'interesse della collettività stessa. In via divisa, in quanto si trovano in situazioni, proprie ciascuna di una diversa specie di rapporti, astrattamente previsti dalla legge, tali per cui ricavano ulteriore vantaggio, più intenso e differenziato da quello indiviso che ricavano gli altri componenti la collettività (tra i quali essi stessi)».

²⁸ Micheli, 1982, 10 «i contributi (o tributi speciali) che, pur costituendo (come dice il loro nome) un concorso pecuniario da parte di chi ha ricevuto uno specifico vantaggio economico dall'esplicazione di una determinata attività amministrativa, dalla quale discende un vantaggio soprattutto per la collettività, tuttavia sono costruiti dalla legge secondo lo schema dell'imposta, in quanto dal verificarsi del presupposto sorge l'obbligo al pagamento del tributo. Ma dall'imposta differiscono perciò che il vantaggio dell'obbligato è assunto come elemento costitutivo del presupposto stesso». Sulla distinzione tra imposte di scopo e contributi osserva Ingrosso che le imposte speciali come le imposte (generali), vengono levate su dati soggetti sul presupposto sì di un vantaggio, ma presunto e indiviso, dell'obbligato; vantaggio che a quest'ultimo deriva da una data attività dell'ente, volta a soddisfare i bisogni di una categoria, più o meno vasta, di persone legate tra loro da comunanza di interessi economici, produttivi, sociali ed anche religiosi. Ond'è che il vantaggio dell'obbligato, ricavato dall'attività dell'ente, è da collegarsi, anzi da identificarsi, nel vantaggio di categoria, e viene assunto a presupposto dell'obbligazione non perché considerato individualmente e in via divisa, bensì come quota parte, presunta e desunta dalla capacità contributiva del soggetto, del vantaggio indivisibile della categoria. Analoghe considerazioni sono proposte da Giannini, secondo cui sebbene la caratteristica principale

Tirando le fila al discorso, si può ritenere che, se il vincolo di destinazione resti un fattore esogeno²⁹, alla tipologia giuridica del tributo³⁰ (pur caratterizzando i tributi di scopo in senso improprio), il legislatore può stabilire una specifica destinazione del gettito del tributo al fine di conseguire determinate politiche senza, per questo, incidere sulla natura del prelievo³¹. Nel caso delle imposte di scopo, dunque, l'obbligazione tributaria a carico del contribuente sorge indipendentemente dall'attività di spesa posta in essere dall'Amministrazione in quanto essa colpisce un indice di capacità contributiva e non il vantaggio conseguito dal singolo.

Il vincolo di destinazione che grava sul gettito è peraltro noto quando sorge l'obbligazione tributaria³², trovando fondamento in espresse previsioni normative. Come sostenuto dalla dottrina³³, i tributi di scopo, essendo destinati ad una specifica

dell'imposta speciale è individuata nella particolare destinazione a favore di determinate classi o gruppi di persone, essa non è commisurata al vantaggio conseguito dal contribuente. In tal senso anche Zingali, 1976, 717 «*il contributo differisce dall'imposta speciale in ciò, che mentre nel primo il vantaggio conseguenti ai privati da una opera pubblica è individualmente valutabile, nella seconda il vantaggio non è differenziabile da individuo ad individuo o rispetto alle singole cose, ma è comune in modo indifferenziato ad una data classe o regioni*». Secondo Fantozzi un esempio di imposta speciale sarebbe costituito dai contributi obbligatori per le assicurazioni sociali in considerazione della specifica destinazione a favore di determinate categorie di soggetti in ragione dell'esclusiva appartenenza alla categoria. Per lo stesso Autore, l'imposta speciale si caratterizza per essere una prestazione che il privato deve personalmente al pubblico funzionario, in quanto esercita una funzione, collegata ad una potestà fondamentale dello Stato (es. cancellieri, ufficiali giudiziari), in occasione della richiesta di un atto del suo ufficio". Da tanto l'Autore ne fa derivare che il gettito dell'imposta speciale "sarebbe devoluto, in tutto o in parte, al conseguimento di uno scopo ben definito, tant'è che l'imposta speciale si confonderebbe coll'imposta di scopo.

²⁹ Osserva Plazas Vega, 2003, 105 ss., che «alcuni Autori hanno sostenuto che, nonostante non ci sia nessuna controprestazione a favore del contribuente, il tributo con destinazione specifica non può essere considerato come imposta ma come tributo speciale. A nostro avviso, la destinazione specifica non necessariamente incide sulla natura dell'entrata. Senza violazione dei principi costituzionali, possono essere istituite imposte con destinazione specifica, cosiddette "imposte assegnate alla spesa" o "imposte di scopo».

³⁰ La tesi della rilevanza giuridica del vincolo di destinazione che grava sulle imposte di scopo è sostenuta da d'Amati, 1964, 300 ss..

³¹ Secondo Galante, 2007, 190 l'imposta di scopo «*rappresenta una fattispecie impositiva di natura eccezionale poiché il prelievo fiscale è normalmente destinato al mantenimento dell'apparato pubblico e all'indistinto perseguimento dei generalissimi scopi posti dall'art. 3 della Costituzione*».

³² Osserva Lupi, 2009, 136 che nelle imposte di scopo la somma introitata non può eccedere il costo del servizio.

³³ Perazzelli, 2007, 824. Per il dibattito dottrinale circa la rilevanza giuridica del vincolo di destinazione si veda Del Federico, 2007, 184, che, dopo aver analizzato il pensiero di numerosi Autori, afferma «in realtà [...] parrebbe proprio doversi escludere la rilevanza dei vincoli di destinazione nei rapporti tra ente impositore e contribuente; tradizionalmente tali vincoli assumono valenza meramente interna, potendo impegnare l'amministrazione ai fini dell'utilizzazione dei proventi; invero fenomeni del genere si configurano come circostanze estranee rispetto alla fattispecie su cui si basa il prelievo. A conclusioni diverse deve tuttavia giungersi laddove (come ad es. nell'art. 8 della legge finanziaria 2007), la presenza di un vincolo di destinazione sia così pregnante da riverberarsi sulla struttura e sul regime giuridico della fattispecie tributaria e sulle situazioni soggettive tutelabili del contribuente»; D'auo, 2007, 33 «nel tributo di scopo ciò che rileva maggiormente non è, come nella generalità degli altri tributi, il rapporto

azione pubblica sul territorio, vengono generalmente visti favorevolmente dai contribuenti³⁴ (per quanto si possa vedere con favore un tributo), creandosi una sorta di condivisione tra sacrificio richiesto ai cittadini tramite l'imposizione fiscale e conseguimento della specifica azione pubblica³⁵.

2. Passando in esame la natura dei contributi dovuti ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti, occorre preliminarmente evidenziare che il *nomen iuris* attribuito dalla disciplina legislativa sia alla prestazione (contributo) che al soggetto in favore deve essere eseguita (Consorzio) non appare decisiva per desumerne la natura. Come più volte evidenziato in materia da dottrina e giurisprudenza, la qualificazione giuridica delle diverse prestazioni patrimoniali deve essere condotta dall'esame complessivo della normativa e soprattutto dall'apprezzamento della funzione giuridica delle stesse e degli interessi che ne sono alla base. Ai fini di un corretto inquadramento della natura della prestazione, occorre analizzare la natura giuridica del soggetto a cui la prestazione è dovuta, la "causa" che ne giustifica la debenza (e ciò anche nella prospettiva finalistica innanzi richiamata), l'eventuale assetto "coattivo" all'interno del quale essa si inserisce. E' di tutta evidenza che la qualificazione come pubblica della spesa da finanziare (e quindi del servizio "pubblico" prestato) costituisca la premessa necessaria anche se non sufficiente per attribuire alla prestazione dovuta natura tributaria o comunque di prestazione patrimoniale pubblica. Ulteriore requisito è il carattere coattivo della prestazione come conseguenza della limitazione dell'autonomia privata che subisce il soggetto debitore nel momento in cui sorge l'obbligazione. A ciò va aggiunto che la natura della prestazione non è influenzata dalla natura negoziale del rapporto tra privato e la pubblica amministrazione, ben potendo sussistere elementi di imposizione anche in presenza di compressione degli spazi di autonomia negoziale.³⁶

intercorrente tra ente impositore e contribuente, cioè la realizzazione tra soggetto attivo e soggetto passivo, quanto la fase susseguente che attiene al finanziamento della spesa che viene attuata con il gettito conseguito. Ciò che qualifica il tributo di scopo è il vincolo apposto al suo gettito, che deve essere inderogabilmente destinato a specifiche finalità, fissate a priori, dal momento che dette finalità costituiscono la ratio fondamentale che presiede alla sua istituzione, l'elemento fondante che ne legittima il prelievo verso i contribuenti tenuti al suo pagamento».

³⁴ In tal senso Alfano, 2010, 127 «*nella logica del beneficio e della controprestazione possono e devono trovare terreno fertile i tributi di scopo, che aprano a nuove prospettive per la finanza decentrata, gradite ai cittadini in quanto accentuano il profilo della responsabilità delle amministrazioni nella realizzazione e gestione delle opere pubbliche e degli interventi di riqualificazione urbana*». Il prelievo fiscale tramite tributi di scopo è, in verità, gradito anche agli amministratori locali.

³⁵ Del resto, come osserva Leroy, 2007, 28 con riferimento ai tributi locali, «*monopolizzato dalle élites politico-amministrative, il dibattito sulla fiscalità locale si concentra sui rapporti in materia finanziaria tra Stato e collettività locali; in questo dibattito il contribuente si trova emarginato e stenta a individuare la destinazione delle imposte locali*».

³⁶ C. Cost. 17.10.2011 n. 280 secondo cui il contributo di innocuizzazione, eliminazione e stoccaggio provvisorio dei rifiuti, istituito dall'art. 16 della legge n. 18/1986 della Regione Piemonte, ha natura

Procedendo con ordine occorre sottolineare che il contributo in esame rappresenta la forma di finanziamento dei Consorzi di filiera in materia di riciclo dei rifiuti (Conai, Polieco, ecc.) attraverso il quale vengono coperti i maggiori oneri dei costi derivanti dalla raccolta differenziata, dal riciclaggio e dal recupero dei rifiuti da imballaggio o da altri rifiuti speciali. Tale prestazione è dovuta dai produttori e dagli utilizzatori, in proporzione della quantità, peso e tipologia dei materiali di imballaggio immessi sul mercato nazionale (c.d. “prima cessione”), al netto di quelli usati riutilizzati nell’anno precedente, ed è commisurato al costo del sistema di gestione dei rifiuti medesimi. L’ultimo produttore di imballaggi internalizza, nel prezzo di cessione all’utente, il contributo ambientale, sulla base di una specifica indicazione in fattura dell’ammontare dovuto e della tipologia di materiale di imballaggio oggetto della gestione, il quale dopo averlo incassato provvederà a riversarlo al Consorzio.

Prima di analizzare la fattispecie obbligatoria dal punto di vista oggettivo e causale, occorre considerare, ovviamente alla luce della normativa di riferimento³⁷ la natura del soggetto che ne pretende l’adempimento, finanziando così le proprie funzioni (e spese). Proprio muovendo dalle finalità istituzionali dei consorzi (gestione dei rifiuti secondo principi di sostenibilità ambientale, oltre che di trasparenza, efficacia, efficienza, economicità e responsabilità condivisa) induce a considerare tali enti come

tributaria, per sussistenza dei requisiti di doverosità della prestazione, collegamento con una pubblica spesa e con un presupposto economicamente rilevante. Osserva in proposito la Corte che «al fine di qualificare un’entrata come tributaria; occorre considerare i seguenti criteri: a) doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; b) collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. Con riferimento al contributo predetto viene ritenuto che “il criterio *sub a)* di cui al punto precedente è rispettato, perché l’obbligo del pagamento del contributo è stabilito direttamente ed esclusivamente dalla legge regionale e non trova la sua fonte in un rapporto sinallagmatico tra le parti (contratto, convenzioni o simili). Riguardo a quest’ultimo aspetto, deve osservarsi che il contributo – diversamente da quanto sostenuto dalla Regione – non costituisce remunerazione né dell’uso in generale di beni collettivi, come il territorio e l’ambiente, né di servizi necessari per la gestione o la funzionalità dell’impianto forniti dal Comune. Quanto all’uso del territorio e dell’ambiente, esso non può costituire una controprestazione del contributo, perché il Comune ha il potere di disporre non dei suddetti beni collettivi nel loro complesso (*Omissis*) ma solo dei singoli beni che fanno parte del suo demanio o patrimonio (*Omissis*). Quanto alla fornitura di servizi, essa non può integrare, nella specie, una controprestazione del contributo, perché il pagamento di questo non è correlato alla fruizione di alcuno specifico servizio da parte del gestore dell’impianto. *Omissis*».

Anche il criterio *sub b)* di cui al secondo punto – riguardante il necessario collegamento del prelievo alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante – è rispettato. La disposizione censurata stabilisce infatti, come appena visto, che il contributo sia destinato al finanziamento di spese pubbliche ambientali. Questa connotazione funzionale e il fatto che il prelievo abbia per oggetto l’attività economica di gestione degli impianti consentono di ritenere il contributo uno strumento di riparto, ai sensi dell’art. 53 Cost., del carico della spesa pubblica in ragione della capacità contributiva economica manifestata dai soggetti gestori degli impianti.

Da quanto sopra deriva che la prestazione “contributiva” in esame, rispondendo alle indicate caratteristiche essenziali del tributo, ha la natura fiscale ad essa riconosciuta dalla Corte rimettente».

³⁷ Artt. 217 e ss. D.Lgs.n.152/2006 e lo Statuto del CONAI.

organismi di diritto pubblico . Stabilisce, infatti, l'art.3, comma 26, del D.Lgs. n.163/2006, il c.d. Codice dei Contratti, che ha recepito il criterio sostanziale elastico disegnato nelle direttive nn.18-18/2004/CE, che *<<qualsiasi organismo anche in forma societaria, istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale, dotato di personalità giuridica e la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico, oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi, oppure il cui organi di amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico>>*³⁸. L'organismo di diritto pubblico viene individuato sulla base di tre parametri che devono ricorrere in modo cumulativo³⁹:

- 1) la personalità giuridica⁴⁰;
- 2) l'influenza pubblica dominante⁴¹;

³⁸ La Corte di Giustizia ha dettato varie definizioni di organismo di diritto pubblico in relazione allo specifico caso concreto, evitando di cristallizzare tale figura in una definizione universale *«secondo un'interpretazione funzionale che consentisse di perseguire gli obiettivi di non discriminazione e tutela della concorrenza che la disciplina degli appalti pubblici si pone di preservare»* (Corte di Giustizia 10.11.1998, in C-360/96; Corte di Giustizia 15.1.1998, in C-44/96).

³⁹ Cass. 16.4.2009 n.8996.

⁴⁰ Il requisito della personalità giuridica deve essere inteso nel riferendosi alla definizione del nostro codice civile, ma nel senso più ampio di soggettività giuridica ovvero do centro d'imputazione di situazioni giuridiche. Tutti i soggetti di diritto, inclusi gli enti di fatto, posseggono questo requisito senza distinzione tra personalità giuridica di diritto pubblico o di diritto privato, poiché è essenziale per il conseguimento dell'effetto utile un'interpretazione estensiva dei requisiti essenziale per individuare un organismo di diritto pubblico.

⁴¹ Ricorre in tutti i casi in cui sussistono uno dei tre seguenti parametri disgiuntivi:

- il finanziamento pubblico maggioritario;
- il controllo pubblico sulla gestione;
- l'attribuzione alla mano pubblica della nomina di più della metà dei componenti gli organi di direzione, amministrazione o vigilanza degli organismi.

La Corte di Giustizia 13.12.2007 n.337, ha ritenuto finanziamento pubblico quello *«originato da un atto dello Stato, garantito da quest'ultimo ed assicurato attraverso un sistema impositivo e di riscossione che rientra nell'ambito delle potestà d'imperio»*. Si deve trattare di erogazioni concesse da un 'amministrazione a favore di un ente nell'ambito delle proprie attività istituzionali, svincolate da un rapporto sinallagmatico, teso a rafforzare o creare un vincolo di subordinazione tra il beneficiario e lo Stato, o gli enti territoriali ovvero altri organismi di diritto pubblico.

Il controllo di gestione non deve esaurirsi in un mero controllo a posteriori ma si estende anche ad una valutazione della esattezza, regolarità economicità, redditività e razionalità dell'agire dell'ente beneficiario nonché di controllo e di ispezione, tali da garantire l'esercizio di un'influenza dominante sulle decisioni adottate dall'ente in posizione di subordinazione.

Quanto all'ultimo requisito (la nomina della maggioranza dei componenti degli organi di gestione) non assume alcun rilievo la distinzione tra partecipazione "a titolo personale" e partecipazione "a titolo istituzionale", per la incertezza nell'interpretazione e nell'applicazione della disciplina comunitaria che da essa deriverebbe (TAR Piemonte 3.3.2004 n.362).

3) l'istituzione per il soddisfacimento per fini di interesse generale, non aventi carattere industriale o commerciale⁴².

Negli anni più volte la giurisprudenza si è occupata dei consorzi obbligatori di gestione dei rifiuti nel loro rapporto con le regole della concorrenza. Tra le tante pronunce si segnala la sentenza del Consiglio di Stato n. 3013 del 20 maggio 2011, con la quale ribaltando le conclusioni della sentenza del TAR Lazio, Sez. I, n. 3578 del 27 gennaio 2010⁴³, veniva riconosciuta l'illegittimità dell'operato di un consorzio

⁴² Particolari problemi interpretativi sono emersi dalla qualificazione del requisito teleologico. La Corte di Giustizia CE nella sentenza 27.2.2003 C-373/2000, ha sostenuto che con l'espressione "bisogni di interesse generale", dei quali i bisogni di carattere non industriale e commerciale rappresentano una *species*, deve essere interpretata in modo non avulso dal contesto di riferimento e delle finalità perseguite dalla normativa comunitaria in tema di appalti. Alla stregua di tale assunto sono stati individuati degli indici sintomatici della sussistenza del bisogno di carattere non industriale o commerciale, che possono essere così riassunti:

-l'ente deve costituire un'articolazione, un modulo organizzativo di uno o più enti pubblici nel cui interesse deve agire (Corte di Giustizia 15.1.1998 C-44/96), sottraendosi ai meccanismi che governano il mercato (in Italia Cons. St. 13.2.1996 n. 147);

-occorre valutare la presenza di un ambiente concorrenziale nel quale si trova ad operare l'ente de quo. La condizione di assenza di un regime concorrenziale non rappresenta tuttavia un dato inconfutabile poiché l'organismo di diritto pubblico potrebbe essere stato costituito per far fronte a bisogni che si assumono rilevanti per il mercato eppur tuttavia sussiste un interesse pubblico a che siano soddisfatti (TAR Puglia 24.2.2009 n.399).

-l'ente non deve essere sottoposto ad una gestione imprenditoriale né deve sopportare le perdite commerciali connesse all'esercizio della sua attività. Infatti "se l'organismo opera in normali condizioni di mercato, persegue lo scopo di lucro, e subisce le perdite connesse all'esercizio della sua attività, è poco probabile che i bisogni che esso mira a realizzare abbiano carattere non industriale o commerciale" (Corte di Giustizia CE 22.5.2003 C-18/2001).

⁴³ Con tale sentenza il giudice amministrativo annullava la sanzione amministrativa comminata dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, nei confronti del Consorzio COBAT e di altre imprese consorziate, per intesa restrittiva della concorrenza, sulla base di un'articolata motivazione, della quale si riportano alcuni passaggi: «In primo luogo, si è, nella fattispecie, in presenza di un Consorzio per legge obbligatorio, della cui operatività è escluso alcun profilo di volontarietà delle politiche imprenditoriali. In secondo luogo, la costituzione stessa del Consorzio ad opera del legislatore non è intervenuta all'interno (o quale conseguenza) di una scelta condizionata da interessi di carattere economico e/o imprenditoriale, quanto piuttosto, a fronte della rappresentata esigenza di tutela dell'ambiente e della salute dei cittadini, direttamente contemplate non soltanto dalla Carta costituzionale, ma anche dal quadro dei principi di ispirazione comunitaria. Ancora più importante – in quanto direttamente pertinente all'odierno thema decidendum – è l'affermazione, (...) secondo cui è indubbia la natura di interesse pubblico – di rilievo comunitario – della ratio sottesa alle garanzie di controllo in materia di smaltimento dei rifiuti, con particolare riguardo a quelli speciali, la cui dispersione nell'ambiente porrebbe a rischio un bene primario quale la salute: escludendosi, corrispondentemente, che sia sufficiente che le anzidette garanzie siano limitate ad un sistema di autorizzazioni amministrative, legittimanti l'esercizio privato dell'attività di raccolta, riciclaggio e smaltimento in regime di libera concorrenza, in quanto potrebbe prospettarsi nella situazione sopra indicata, una raccolta condizionata da fattori di mercato, quali il prezzo del piombo e la collocazione geografica dei produttori. Nel dare atto che l'esistenza di COBAT, quale consorzio costituito fra le imprese, esercenti i servizi di smaltimento tramite riciclaggio nei settori in questione, appare in grado di assicurare – con meccanismi di finanziamento in parte pubblici e senza finalità di lucro – un più ampio ed agile controllo nel settore stesso, rispetto a quello che potrebbe discendere dalla mera e solo

obbligatorio di gestione dei rifiuti, in particolare: “*L’assunto difensivo in prime cure muoveva infatti dalla configurazione del Consorzio come organismo di diritto pubblico...*”.

Muovendo da tali premesse, si può ritenere che i Consorzi Nazionali obbligatori in materia di rifiuti siano consorzi con attività esterna, regolati da una disciplina speciale, soggetti alle disposizioni del codice civile in materia di consorzi tra imprenditori solo in quanto compatibili⁴⁴ (vedi art. 42. decreto Ronchi).

iniziale verifica, effettuata dall’Amministrazione in sede di rilascio delle autorizzazioni per lo smaltimento dei rifiuti, da operare poi in una logica di mercato, (...). Come sopra posto in evidenza, l’art.8, comma 2, della legge 287/1990 stabilisce che le disposizioni di cui ai precedenti articoli non si applicano alle imprese che, per disposizioni di legge, esercitano la gestione dei servizi di interesse economico generale, ovvero operano in regime di monopolio sul mercato, per tutto quanto strettamente connesso all’adempimento degli specifici compiti loro affidati. (...), due aspetti meritano ora di essere puntualizzati ai fini della conclusiva verifica in ordine all’operatività della predetta disposizione alla fattispecie all’esame. In primo luogo, se la locuzione impiegata dal Legislatore (impresa che gestisca servizi di interesse economico generale ovvero che operi in regime di monopolio sul mercato) sia suscettibile di trovare applicazione anche con riferimento ad un soggetto – quale COBAT – qualificabile come organismo di diritto pubblico. Secondariamente, se i limiti disegnati dalla giurisprudenza comunitaria ai fini della concreta operatività della previsione di che trattasi – e, quindi, la perdurante applicabilità delle regole in materia di concorrenza, nei limiti in cui l’applicazione di tali norme non osti all’adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione affidata all’impresa / organismo operante in regime monopolistico – ricorrano, effettivamente, nel caso di specie. L’analisi condotta dall’Autorità rivela, alla stregua delle considerazioni in precedenza diffusamente esposte una sottesa ottica che, con particolare riferimento al contesto (dapprima normativo, poi operativo) connotante la configurazione istituzionale e l’operatività di COBAT (...) è orientata esclusivamente a logiche di mercato: e, nel quadro di esse, ad una valutazione strettamente improntata sulla verificabilità del corretto operare dei meccanismi concorrenziali. Diversamente (...) il sistema costruito dal legislatore attorno alla centralità cardinale di COBAT (...) è attributivo di una duplicità di tensioni finalistiche : - una di carattere immediato, sostanziata dall’esigenza di assicurare e massimizzare la raccolta ed il riciclaggio delle batterie esauste – ed una di carattere mediato, rispetto alla quale la prima si trova in un rapporto di necessaria strumentalità, rappresentata dall’esigenza di assicurare , a mezzo di un sistema così strutturato, le migliori condizioni per la salvaguardia del bene ambientale e, con esso, del bene – salute, a fronte della presenza di materiali di rifiuto caratterizzati da elevato grado di tossicità e, quindi, di potenziale pregiudizio per i predetti interessi aventi primario rango costituzionale. Se il soddisfacimento della prima delle indicate finalità è apparso suscettibile di essere conseguito mediante l’approntamento di uno strumentario (veicolato , come si è detto, dalla configurazione di un complesso di condotte caratterizzate da corrispondente obbligatorietà) volto a porre COBAT in condizione di garantire una circolarità ed una corrispondenza dei volumi sia dal lato della raccolta del rifiuto (assicurandosi la possibilità di acquisire quantitativi sempre maggiori di rifiuto), sia dal lato della cessione del medesimo agli smelters (assicurandosi la possibilità di poter tempestivamente avviare a smaltimento tutte le quantità di rifiuto raccolte), i riferimenti da AGCM operati alla esigenza di liberalizzazione del mercato non appaiono pertinenti al concreto atteggiarsi del quadro normativo di riferimento, il cui orientamento (e la cui concreta configurazione precettiva) ha contemplato una congiunta e complementare operatività dei diversi operatori economici presenti all’interno della filiera, in vista del perseguimento del più prevalente obiettivo di tutela ambientale, a fronte del quale risultano affatto estranee logiche improntate ad una mera massimizzazione del profitto».

⁴⁴ I consorzi con attività esterna ex art. 2602 e ss. c.c. rappresentano lo strumento attraverso cui le imprese svolgono, collaborando tra loro, un’attività economica, in modo congiunto e continuativo, nei confronti dei terzi. E proprio per svolgere tale attività il consorzio deve dotarsi di una struttura stabile, di un

L'organizzazione di stampo privatistico, che si dispiega nell'articolazione della struttura consortile, dalla disciplina dei rapporti tra il consorzio ed i consorziati, dal finanziamento dell'ente garantito dai versamenti dei soci, dall'assenza di contribuzione statale, dalla netta separazione tra risorse del Consorzio e risorse dell'erario, si presenta funzionale al perseguimento di scopi di natura pubblicistica, di riciclaggio e di recupero, cui ex lege sono tenuti i consorzi per ragioni che lo stesso legislatore individua nell'esigenza di assicurare un sistema di gestione dei rifiuti da imballaggio improntato ai principi di efficienza, efficacia, trasparenza, economicità⁴⁵, e responsabilità condivisa. La particolare rilevanza delle funzioni pubbliche attribuite si riflette sulla disciplina dell'attività e del modello organizzativo. Sarebbe semplicistico e fuorviante ricondurre la disciplina in materia nell'alveo della disciplina delle persone di diritto privato, senza aver prima approfondito e considerato, per una qualificazione della natura giuridica dell'ente in termini di organo indiretto della pubblica amministrazione ovvero in termini di organo di diritto privato *sic et simpliciter*, la normativa vigente in materia di consorzi.

Sul punto la costante giurisprudenza amministrativa ha sostenuto in alcune occasioni, la natura di concessionario di pubblico servizio dei consorzi di gestione dei

“ufficio destinato a svolgere un'attività con i terzi” ai sensi dell'art.2612 c.c.. Il concetto di “ufficio destinato a svolgere un'attività con i terzi” comprende nell'attività esterna quella di rappresentanza e tutela degli interessi dei consorziati (vedi Cass. 18.3.1995 n.3163), quella di organizzazione ed approvvigionamento di mezzi di lavoro, con eventuale accordo sulle tariffe applicabili, quella di controllo dell'attività dei consorziati. L'opinione dominante in dottrina qualifica solo i consorzi con attività esterna come imprenditori, che svolgono un'attività di carattere economica, diretta alla creazione di nuove utilità, connaturate allo svolgimento di una fase dell'attività di impresa dei consorziati. Solo in tali consorzi l'attività organizzata è sempre di natura economica e, di conseguenza, sono qualificabili come imprenditori commerciali. In particolare, svolgendo parte del processo produttivo proprio di ciascun consorziato, può essere qualificata impresa ausiliaria ai sensi dell'art.2195, n.5, c.c. Dalla qualificazione d'imprenditore commerciale deriva l'assoggettabilità alla procedura fallimentare del consorzio, ma non dei singoli consorziati non essendo illimitatamente responsabili per le obbligazioni consortili.

Il legislatore solo per i consorzi con attività esterna ha previsto una particolare forma di pubblicità legale con efficacia dichiarativa: l'iscrizione al Registro delle Imprese. Gli amministratori provvedono al deposito di un estratto dell'atto costitutivo di consorzio presso l'ufficio del Registro delle Imprese ove ha sede l'ufficio destinato a svolgere attività con i terzi, ai sensi dell'art.2162 c.c.. L'estratto deve contenere obbligatoriamente: la denominazione, l'oggetto del consorzio, la sede dell'ufficio, le generalità dei consorziati, la durata del consorzio, il presidente, la direzione e la rappresentanza del consorzio, con l'indicazione precisa dei relativi poteri, le modalità di formazione del consorzio e la disciplina della sua liquidazione. Le eventuali successive modifiche degli elementi oggetto di pubblicità del contratto consortile sono soggette alla medesima forma di pubblicità.

⁴⁵ Giannini aveva già evidenziato la possibilità per l'amministrazione pubblica di devolvere ad un soggetto privato pubbliche mansioni con conseguente assoggettamento del medesimo ad un regime specifico diretto a garantire il temperamento dell'interesse pubblico sotteso allo svolgimento del munus con il fine egoistico perseguito dal destinatario del munus. L'affidamento del munus non implica l'automatica assimilazione del privato all'ente pubblico. Elemento qualificante del fenomeno è il collegamento tra il privato che esercita pubbliche funzioni ad esso conferite ed il soggetto pubblico titolare ab origine della funzione conferita.

rifiuti. La Corte di Cassazione, SS.UU., con ordinanza n. 3275 del 15 febbraio 2006, a conferma della natura pubblica del Consorzio, interviene sostenendo che *“Le Sezioni Unite ritengono che l’attività affidata dalla legge al Consorzio, pur definito dal D.Lgs. n.22 del 1997, art.48, comma 8, come ente privato, sia connotata da indubbi indici rilevatori di tale figura, sia per l’inserimento del soggetto nell’organizzazione amministrativa, sia per l’esercizio di una serie di funzioni di innegabile valenza autoritativa o, comunque, di natura non meramente materiale o tecnica, nel quadro della difesa dell’ambiente, principalmente indirizzata alla riduzione del flusso dei rifiuti di polietilene destinati allo smaltimento (...). Si tratta di attività consistenti nella fornitura di prestazioni di rilevante interesse pubblico alla generalità delle imprese operanti nel ramo, e contrassegnata da una disciplina derogante dal diritto comune, secondo le indicazioni che si traggono dalla giurisprudenza della Corte (SS.UU., ord.22 luglio 2002, n.10726 e 19 aprile 2004, n.7461)”* .

Infine il Tribunale di Roma, Sez.III civ., con sentenza n.13108 del 25 giugno 2007, aderendo alla posizione delle Sezioni Unite, ha confermato che *“Il testo delle disposizioni di legge è quindi quanto mai chiaro nell’evidenziare che la partecipazione a tale consorzio ha natura obbligatoria per quei soggetti (imprenditori ed associazioni sindacali di categoria fra imprenditori) che producono, importano, trasformano i beni in polietilene specificamente indicati dalla stessa legge e per quelli che riciclano e recuperano rifiuti degli stessi beni(...). L’introduzione di specifica sanzione amministrativa da parte della citata Legge 2001 senza mutamenti dei precetti contenuti nel citato art.48 conferma quindi la sussistenza dell’obbligazione legale per i soggetti previsti dal decreto di partecipare al consorzio di cui si discute, a partire dalla costituzione dello stesso secondo procedimento previsto dal d.lgs. del 1997”*.

3. Tornando alla natura della prestazione, occorre ricordare che la questione è stata oggetto di pronunce giurisprudenziali che hanno peraltro raggiunto soluzioni non sempre univoche e coerenti. Tra le pronunce in materia, si ricorda la sentenza del Tribunale di Monza, sentenza 2 marzo 2004, n.730 secondo cui i contributi *“non vengono riscossi allo scopo di essere versati all’erario, ma allo scopo di esser ridistribuiti tra i soggetti legittimati allo smaltimento ed alla gestione dei rifiuti. Tali contributi, non essendo oggetto di imposizione da parte di una pubblica amministrazione o di un ente pubblico, non incidendo sul bilancio dello Stato, né essendo assimilabili ai proventi derivanti da un’attività di riscossione delle imposte tramite un concessionario di un pubblico servizio), non possono considerarsi omologhe alle obbligazioni tributarie”*. La stessa sentenza aggiunge, tuttavia, che *“il CONAI, quale ente dotato di personalità di diritto privato, impone agli associati contribuzioni obbligatorie (ovvero contributi imposti ex lege a produttori e utilizzatori di imballaggi), che hanno la funzione di fornire al CONAI i mezzi finanziari necessari allo svolgimento della propria attività istituzionale o, più correttamente, per fornire i mezzi necessari a coprire i costi della gestione caratteristica (per quanto di rilevanza*

pubblica). In quest'ottica i contributi versati dai consorziati al CONAI sono compatibili con l'esistenza di una obbligazione imposta direttamente dalla legge ai consorziati che – lo si ricorda – sono “obbligati” a far parte del CONAI ex articolo 38 D.Lgs. 22/1997. Tali contributi costituiscono un'obbligazione ex lege imposta ai produttori di imballaggi che trova fondamento – oltre che nella natura obbligatoria del vincolo consortile, nell'intrinseca incisione sull'equilibrio ambientale degli imballaggi, nonché nella necessità di dotare di risorse finanziarie l'organismo deputato per legge a coordinare il riciclaggio di tali rifiuti inquinanti. Non sussiste alcun interesse finanziario dello Stato a far sì che il contributo ambientale sia effettivamente incassato dal CONAI per poi essere riversato in quanto tale all'erario, posto che il servizio di smaltimento dei rifiuti da imballaggio è gestito - a monte - in outsourcing da soggetti di diritto privato senza il concorso finanziario dello Stato ed è finanziato – a valle – da contributi che non vengono riversati nelle casse dell'Erario. Il ricarico del contributo via via sui successivi utilizzatori dell'imballaggio non è destinato ad essere riversato allo Stato, ma rimane definitivamente incamerato dal CONAI e dal sistema di gestione dei rifiuti nel loro complesso”.

Orbene, tale pronuncia non sembra del tutto convincente nella parte in cui differenzia la posizione giuridica del Conai da quella degli altri consorzi obbligatori; essa, tuttavia, tende a riconoscere la funzione “ambientale” del servizio reso e ciò indipendentemente dalle modalità con cui viene prestato,

È ben vero, tuttavia, che i Consorzi, pur essendo formati da strutture di diritto privato che svolgono attività commerciali, svolgono una funzione demandata dalla legge e qualificabile come un pubblico servizio. Non va poi dimenticato che l'obiettivo principale che ha dato luogo al loro riconoscimento da parte della normativa ambientale, cioè la loro vera ragion d'essere, è il riciclaggio/recupero del rifiuto, e non già (solo) quello della raccolta. Ed, infine, la caratteristica pubblicistica dell'attività affidata ai consorzi, evidente “...sia per l'inserimento del soggetto nella organizzazione amministrativa, sia per l'esercizio di una serie di funzioni di innegabile valenza autoritativa o, comunque, di natura non meramente materiale o tecnica, nel quadro della difesa dell'ambiente...” (Cass. Sez. Un., n. 3275 del 15.02.2006).

Va poi segnalata l'ordinanza del 6 maggio 2013 n. 10403 delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione che ha affermato l'indubbia natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi stradali obbligatori dovuti dagli utenti secondo i quali dalle disposizioni in materia di manutenzione, sistemazione e ricostruzione delle strade vicinali di uso pubblico (D.L. 1 settembre 1918, n. 1446, convertito con L. 17 aprile 1925, n. 473, deriva la indubbia natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi stradali obbligatori (come a quelli dovuti ai consorzi di bonifica), imposti ai proprietari per le spese relative all'attività per la quale sono obbligatoriamente costituiti: e da ciò consegue ulteriormente la devoluzione alla giurisdizione del giudice tributario delle relative controversie, insorte dopo il 1 gennaio 2002, in applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, nel testo modificato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448,

art. 12, il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie (v., quanto ai consorzi di bonifica, Cass., Sez. un., nn. 10703 e 14934 del 2005, 2027 del 2008).

Da ultimo, merita di essere ricordata la pronuncia della Cassazione del 10 Maggio 2013 n. 11157, che ha ribadito la natura tributaria della tariffa di igiene ambientale⁴⁶, valorizzandone le finalità ambientali e la coattività della prestazione.

4. Nel tentare una conclusione sul punto sembra di poter ritenere che il contributo ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti rivesta la natura di tributo ambientale di scopo e ciò soprattutto in funzione di diversi elementi quali la doverosità della prestazione, il collegamento della prestazione imposta con una pubblica spesa avente rilevanza ambientale e la relazione con un presupposto economicamente rilevante. Il prelievo in esame appare interamente regolato dalla legge esprimendo uno schema applicativo funzionale alla realizzazione del dovere di concorrere alla spesa pubblica a connotazione ambientale secondo il principio di capacità contributiva dei soggetti passivi. La valorizzazione degli scopi ambientali appare evidente anche alla luce degli orientamenti comunitari in materia. Secondo la Commissione Europea (comunicazione CE 97/C) un tributo per potersi qualificare come “ambientale” deve

⁴⁶ Secondo la sentenza richiamata “proprio in ragione della natura tributaria della prestazione, l'atto con il quale viene richiesta all'utente/contribuente la tariffa di igiene ambientale, anche qualora conservi la forma della fattura, deve avere i requisiti contenutistici essenziali dell'atto di accertamento di un tributo. In simile prospettiva questa corte ha chiarito (v. Cass. n. 17526/07) che gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata sicuramente pubblicistica; sicché hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti. Non è senza significato che la stessa corte costituzionale, nella evocata sentenza n. 238 del 2009, proprio richiamandosi a questa giurisprudenza di legittimità ha precisato che con riguardo alla disciplina dell'accertamento e della liquidazione della T., la lacunosità delle statuizioni contenute nel 9° co. dell'art. 49 d.lgs. n. 22 del 1997 (il quale si limita a prevedere che “la tariffa è applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare”) può essere alternativamente colmata con l'esercizio del potere regolamentare comunale previsto per le entrate anche tributarie dall'art. 52 d.lgs. n. 446 del 1997, o per via dell'interpretazione sistematica; interpretazione secondo cui, per esempio, nulla osta a che, per le sanzioni ed interessi relativi all'omesso o ritardato pagamento della T., possano applicarsi le norme generali in tema di sanzioni amministrative tributarie. Soprattutto la corte costituzionale ha precisato che non contraddice una tale conclusione il fatto che fonti secondarie prevedano, per il pagamento della T., l'emissione di semplici “bollette che tengono luogo delle fatture (...) sempreché contengano tutti gli elementi di cui all'art. 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 (art. 1, 1° co., del d.m. n. 370 del 2000); e cioè l'emissione di atti formalmente diversi da quelli espressamente indicati dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 come impugnabili davanti alle commissioni tributarie, dal momento che ha ritenuto possibile in via interpretativa - “come, del resto, ha già affermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 17526 del 2007, con specifico riferimento alla T.” - un'applicazione estensiva dell'elenco di cui al citato art. 19, al fine di considerare impugnabili anche quegli atti, “con l'ovvio corollario che le suddette «bollette», avendo natura tributaria, debbono possedere i requisiti richiesti dalla legge per gli atti impositivi”.

avere funzione preventiva di un danno ambientale ragionevolmente certo ma reversibile. Sottolinea ancora il libro bianco Delors: «per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole all'ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione». Essa, infatti, consente, attraverso l'internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l'uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi dell'inquinamento per le aziende che producono senza sopportare costi per impedire l'inquinamento.

Tra i tributi ambientali va richiamata la distinzione tra tributi ambientali redistributori o incentivanti; i primi hanno lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di disinquinamento, addossando i costi sugli inquinatori utenti; i secondi colpendo attività inquinanti intendono indurre gli inquinatori a ridurre le attività nocive, magari investendo in innovazione e in tecnologie pulite⁴⁷. In ogni caso, appare evidente come l'utilizzo di strumenti di carattere fiscale nell'ambito di politiche ambientali, sia in senso impositivo⁴⁸

⁴⁷ Baumol - Oates, 1997 i quali propongono strumenti di regolamentazione diretta, consistenti nella determinazione di standard d'inquinamento sostenibile, con un'imposta sulle emissioni che incentivi il produttore a ridurre ulteriormente l'inquinamento. In questo caso, la possibilità di modificare l'imposta per adattarla alla variabilità degli obiettivi ambientali che si intendono raggiungere introduce, attraverso aggiustamenti successivi, un elemento di flessibilità che consente di superare le critiche rivolte alla eccessiva rigidità dei sistemi di regolamentazione diretta, sia l'obiezione che il pagamento del tributo costituisca una licenza ad inquinare.

⁴⁸ Si veda in proposito, Tejerizo Lopez, 2005, 42 il quale distingue tra a) tributi la cui funzione di protezione dell'ambiente si raggiunge mediante l'applicazione della loro riscossione ad attività perseguono tale finalità. L'esempio più noto è quello di soggiorno in alberghi con il proposito dichiarato di destinare i suoi introiti allo svolgimento di attività pubbliche dirette alla tutela e miglioramento dell'ambiente delle Isole Baleari 1. Torneremo più avanti su quest'argomento. b) imposte più elevate sulle attività che si considerano dannose per l'ambiente. Un esempio lo troviamo nell'imposta speciale sugli idrocarburi, che grava con aliquote più elevate di quelle ordinarie le benzine senza piombo, considerata più dannosa per l'ambiente di quelle che non contengono questo additivo c) Sgravi fiscali con finalità di protezione dell'ambiente. Un esempio si può trovare nell'imposta sulle società dove si applicano certe deduzione dalla quota per la effettuazione di investimenti in attivi materiali destinati alla protezione dell'ambiente d) Tributi che hanno un carattere contributivo e che cercano di far fronte al costo dei servizi pubblici necessari per contrastare i danni provocati da attività dannose. Questo è il caso di diverse tasse, soprattutto locali, richieste per esempio per il ritiro della spazzatura, per lo scarico di acque reflue o come dicevano le ordinanze fiscali classiche per lo svolgimento di attività insalubri, nocive, e pericolose. e) Imposte ambientali *stricto sensu*, che perseguono finalità di solidarietà ambientale. In questa categoria devono essere incluse certe imposte di alcune Regioni, come ad esempio le imposte di risanamento che analizzeremo più avanti.

Come possiamo osservare, si trovano presenti nella legislazione tributaria Spagnola esempi delle due politiche che in modo generico, si possono seguire per la protezione dell'ambiente. La prima è quella di

che agevolativo⁴⁹, appare comunque idoneo a produrre conseguenze positive in funzione del sistema dei valori ad esse sottesi pur se graduabili sul piano dell'efficacia⁵⁰.

Alla luce di quanto osservato appare evidente la funzione ambientale del contributo ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti emerge considerando che il soggetto obbligato al pagamento deve contribuire alla rimozione pratica degli effetti prodotti dalla produzione dei rifiuti ma deve soprattutto partecipare alle azioni pubbliche volte alla prevenzione di deterioramenti, concorrendo alla spesa del recupero e del riciclo in quanto collegati causalmente alla produzione di rifiuti. Il prelievo del contributo consortile risponde pertanto alla finalità di reperimento delle risorse finanziarie indispensabili per lo svolgimento delle fondamentali funzioni di natura ambientale del consorzio finanziandone le spese. La fattispecie imponibile appare in parte legato allo svolgimento di una specifica attività economica da parte dei soggetti tenuti al pagamento, in parte appare invece correlato alla capacità contributiva dei vari obbligati (e ciò soprattutto in considerazione del fatto che l'importo del contributo è proporzionato alla quantità di rifiuti trattati, ergo, ad un indice di ricchezza che permette di risalire al volume di affari del contribuente), e la misura definitiva del contributo da pagare tende a crescere in modo direttamente proporzionale all'aumento della capacità contributiva manifestato dal soggetto passivo.

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

⁴⁹ Sulle agevolazioni in tema di tributi ambientali, e con specifici richiami al tributo speciale, Selicato, 2004, 399 ss..

⁵⁰ Osserva Cecchetti «i tributi ambientali (sia quelli con “presupposto ambientale” sia quelli con semplice “funzione ambientale”) vengono considerati un tipo di strumento di internalizzazione particolarmente vantaggioso e, in astratto, di gran lunga preferibile rispetto all'approccio fondato sulla regolamentazione diretta. Si tratta, infatti, di strumenti dotati di una spiccata flessibilità, ossia della capacità di essere modulati per tenere conto dei diversi costi di riduzione dell'inquinamento che possono caratterizzare i diversi settori produttivi, e ciò dovrebbe permettere di conseguire risultati socialmente ed economicamente migliori di quanto sarebbe possibile attraverso gli obblighi o gli standard. Inoltre, l'imposizione di un tributo sull'inquinamento costituisce un evidente incentivo per l'inquinatore a ridurre progressivamente le conseguenze del proprio intervento sull'ambiente, senza mai accontentarsi dei risultati già realizzati; come viene efficacemente osservato, per sottolineare la differenza con il sistema di regolamentazione diretta, in questi casi la regola è: meno si inquina meno si paga, e se non si inquina non si paga niente».

Riferimenti bibliografici.

Alfano R. (2010). *Imposta sarda sugli aeromobili: la Corte di Giustizia, tributi regionali e vincoli dell'Unione Europea*. Innovazione e diritto rivista on line.

Amatucci F. (1993). *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*. Napoli: ESI.

Antonelli V. – Bianco A. – Carbonara G. – Clementi F. – Guidi D. (2007). *I processi di autoriforma degli enti locali nell'ambito delle modifiche del Titolo V della Costituzione*, in *Riv. Amministrazione in cammino*.

Antonini L. (1996). *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè.

Baumol W. – Oates W. (1997). *The theory of environmental policy*. Cambridge: Cambridge University Press.

Berliri L.V. (1945). *La giusta imposta*. Roma: Giuffrè.

Bione (1971). *L'impresa ausiliaria*. Padova: Cedam.

Boria P. (2006). *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale* in L. Perrone - C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane.

C. Buccico (2007). *L'evoluzione della fiscalità locale nella Manovra finanziaria 2007. Primi passi per l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Il fisco*.

Caravita B. (2005). *Diritto dell'ambiente*. Bologna: Il Mulino.

Castoldi F. (2009). *La natura della tariffa di igiene ambientale tra incertezze giurisprudenziali interne e la fioca luce del "faro" comunitario* in *Rivista giuridica dell'ambiente*.

Cavallo B. (1990). *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*.

Civitarese S. (2002). *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.aedon.mulino.it.

Civitarese S. (2004). *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in B. Pozzo - M. Renna (a cura di), *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*. Milano: Giuffrè.

Cociani S. F. (2004). *Attualità o declino del principio della capacità contributiva*, in *Riv dir trib.*.

Cosi D. (2008). *Diritto dei beni e delle attività culturali*. Roma: Aracne Editrice.

Cottino (1970). *Diritto commerciale*. Padova: Cedam.

d'Amati N. (1964). *Nesso costituzionale tra imposizione e spesa* in Aa. Vv. *Contributi in omaggio di G.U. Papi*. Milano: Giuffrè.

d'Amati N. (1985). *Diritto tributario, Teoria e critica*. Torino: Utet.

d'Amati N. (2009). *Istituzioni di diritto tributario*. Bari: Cacucci editore.

D'Auro A. (2007). *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *La Finanza Locale*.

Dagnino A. (2004). *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale*. *Riv.dir.trib. internazionale*.

- De Mita E. (2006). Introduzione, in L. Perrone - C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane.
- Del Federico L. (2000). *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*. Torino: Utet.
- Del Federico L. (2007). *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo* in *Tributi locali e regionali*. Einaudi L. (1973). *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Torino: Utet.
- Falsitta G. (1999). *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. Padova: Cedam.
- Fantozzi A. (2003). *Diritto tributario*. Torino: Utet.
- Fedele A. (2006). *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana* in L. Perrone - C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane.
- Ferlazzo Natoli L. (2003). *Tendenze della normativa tributaria verso un Fisco etico* in *Riv. Dir. Trib.*.
- Fichera F. (1972). *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- Forte F. (1953). *Teoria dei tributi speciali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*.
- Franceschelli (1970). *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi* in *Aa. Vv., Commentario del Codice Civile*. Bologna – Roma: Il Mulino.
- Gaffuri G. (1969). *L'attitudine alla contribuzione*. Milano: Giuffrè.
- Gaffuri G. (2006). *Il senso della capacità contributiva* in L. Perrone - C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane.
- Gaffuri G. (2006). voce *Capacità contributiva*, in S. Cassese, *Dizionario di diritto pubblico*. Milano: Giuffrè.
- Gallo F. - Marchetti F. (1999). *La tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*.
- Giannini A. D. (1937). *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Giuffrè.
- Giannini A. D. (1974). *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Giannini M.S. (1950). *Lezioni di diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè.
- Giovanardi A. (2005). *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*. Milano: Giuffrè.
- Giuliani G. (2002). *Diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Ingrosso G. (1964). *I contributi nel sistema tributario italiano*. Napoli: Jovene Editore.
- Laroma Jizzi P. (2002). *I tributi ambientali* in P. Russo, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*. Milano: Giuffrè.
- Lavagna C. (1973). *Ragionevolezza e legittimità costituzionale* in *A.a. V.v., Studi in memoria di Carlo Esposito*. Padova: Cedam.
- Leroy M. (2007). *La sociologia dell'imposta*. Catanzaro: Rubettino Editore.
- Lupi R. (2005). *Diritto Tributario. Parte Generale*. Milano: Giuffrè.
- Lupi R. (2009). *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano: Giuffrè.
- Maffezzoni F. (1970), voce *Imposta*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XX. Milano: Giuffrè.

- Maffezzoni F. (1969). *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*. Milano: Giuffrè.
- Micheli G. A. (1982). *Profili critici in tema di potestà d'imposizione in Opere minori di diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Musu I. (1999). *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in Riv. dir. fin. sc. Fin..
- Paladin L. (1985). *Corte costituzionale e principio generale di eguaglianza: aprile 1979-dicembre 1983* in A.a. V.v., *Scritti su "La giustizia costituzionale" in onore di V. Crisafulli*. Padova: Cedam.
- Paladin L. (1994). *Esiste un principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale italiana?* in A.a. V.v., *Il principio di ragionevolezza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*. Milano: Giuffrè.
- Pavone La Rosa (1954). *Il registro delle imprese. Contributo alla teoria della pubblicità*. Padova: Cedam.
- Perazzelli S. (2007). *Il caso della "tassa su tubo" tra fiscalità ambientale e tributi regionali di scopo* in Rivista di studi giuridici e politici: Istituzioni del federalismo.
- Picciaredda F. – Selicato P. (1996). *I tributi e l'ambiente*. Milano: Giuffrè.
- Plazas Vega M. (2003). *Il concetto di tributo alla luce del rapporto tra il diritto finanziario pubblico ed il diritto tributario e tra il diritto comunitario e il diritto nazionale*, in Riv. dir. fin..
- Pugliese M. (1932). *La finanza ed i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*. Padova: Cedam.
- Rauti A. (2002). *Sui principi di progressività, proporzionalità, ragionevolezza* in A.a. V.v., *La ragionevolezza del diritto*. Torino: Utet.
- Sandulli A. M. (1975). *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in Dir. soc.
- Selicato G. (2004). *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile* in Riv. Dir. Trib. Intern..
- Selicato P. (2004). *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario* in Riv.dir.trib. internazionale.
- Tejerizo López J.M. (2005). *Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola*, in Riv. dir. trib. intern..
- Tesoro G. (1938). *Principi di diritto tributario*, Bari: Macrì editore.
- Tremonti G. - Vitaletti G. (1986). *Le cento tasse degli italiani*. Bologna: Il Mulino.
- Trimeloni M. (1973). *I caratteri delle entrate tributarie*. Padova: Cedam.
- Verrigni C. (2003). *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in Rass. Trib..
- Verrigni C. (2006). *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato* in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin..
- Volpe Putzolu C. (2008). *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in F. Galgano, *Trattato di diritto commerciale*. Padova: Cedam.
- Zingali G. (1976). voce *Contributi*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IV. Torino: Utet.