

Il caso della “tassa sul tubo” tra fiscalità ambientale e tributi regionali di scopo

di Stefano Perazzelli

Sommario

1. I tributi di scopo e la nuova fiscalità regionale. – 2. La vicenda del tributo. – 3. L’epilogo. – 4. Conclusioni.

1. I tributi di scopo e la nuova fiscalità regionale

L’attuale assetto costituzionale dei poteri regionali in materia di autonomia finanziaria risulta sprovvisto di un’effettiva *vis* innovativa quanto alla possibilità da parte dei legislatori regionali di prevedere nuove forme di prelievo. Ciò vale perché, fino al momento in cui il legislatore statale non emanerà la legge recante i principi generali di coordinamento, è “*preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali*”, così come è ancora “*da ritenersi spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti*”⁽¹⁾. Quello che emerge da una ricostruzione attenta della realtà fattuale delle relazioni centro-periferia porta a condividere la metafora avanzata in dottrina ⁽²⁾ secondo la quale il sistema finanziario locale italiano sarebbe simile a un motore in attesa di carburante.

In questo quadro di stallo i tributi paracommutativi ⁽³⁾ pos-

(1) Corte cost., sentenza n. 37 del 2004, *Giur. cost.*, 2004, p. 550.

(2) L. ANTONINI, *La Corte assegna l’IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il “tubatici” siciliano*, nota a sentenza n. 296/2003, in *Le Regioni*, 2004, p. 242.

(3) “I tributi causali, o paracommutativi, sono quelli che hanno quale presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un costo

sono divenire i primi strumenti di cui le Regioni potranno avvalersi per reperire in maniera autonoma parte delle proprie entrate, fermo restando il rispetto del cd. principio di contenenza (le Regioni possono legittimamente imporre nuovi tributi nelle materie su cui ordinariamente esercitano la propria potestà legislativa). Tale tipo di prelievo si caratterizza per il fatto di avere quale presupposto “*un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un costo causato dal contribuente e che quindi ben si distingue dall'imposta per la sua natura causale*”⁽⁴⁾.

Nell'ambito di tale forma di prelievo troviamo i tributi di scopo in cui ciò che rileva maggiormente non è, come nella generalità degli altri tributi, il rapporto intercorrente tra ente impositore e contribuente (relazione tra soggetto attivo e soggetto passivo) quanto la fase susseguente che attiene al finanziamento della spesa attuata con le risorse ottenute. Ciò che caratterizza questa forma di prelievo è il vincolo apposto al suo gettito. Esso 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⁽⁵⁾.

Il quadro di stallo in cui la disciplina della potestà impositiva degli enti locali è venuta a trovarsi rende necessaria l'individuazione di nuovi tributi che si attaglino alle esigenze dei suddetti enti mostrando una particolare attitudine a rendere agevole (e soprattutto possibile, dopo l'emanazione della legge di coordinamento) il concreto esercizio della loro autonomia finanziaria. Da questo punto di vista, i tributi paracommutativi ed i tributi di scopo risultano per la loro natura, per le caratteristi-

causato dal contribuente, e che quindi ben si distinguono dall'imposta, per sua natura acausale.” in: L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, n. 2, 2007, p. 182.

(4) L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 180 ss.

(5) A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *La finanza locale*, 2007, n. 9, p. 33.

che delle fattispecie imponibili, per il collegamento con le materie di legislazione esclusiva e con le funzioni amministrative delle Regioni e degli enti locali, tendenzialmente estranei rispetto di salvaguardia del sistema *ex art. 53* della Costituzione, per cui concretano strumenti impositivi ottimali nell'ambito della finanza territoriale ⁽⁶⁾.

In questa prospettiva, si va progressivamente affermando l'idea che la fiscalità degli enti locali debba fondarsi su uno stringente rapporto tra "cosa tassata" e "cosa amministrata", allo scopo di rendere maggiormente percepibile la responsabilità della gestione delle risorse in tal modo percepite. L'idea di correlare le risorse attinte da cespiti che siano riconducibili o posti in collegamento con i servizi erogati dall'ente risponde all'esigenza di responsabilizzare gli enti che attuano la tassazione, in un processo continuo e costante di avvicinamento tra le decisioni di spesa e quelle di prelievo ⁽⁷⁾.

Da ultimo occorre notare che, nonostante le notevoli potenzialità che i tributi di scopo presentano per quanto riguarda il reperimento di nuove basi imponibili per gli enti locali, la concreta strutturazione del prelievo deve tener conto di due ordini di criticità: in primo luogo, la proliferazione di varie imposte di scopo rischierebbe di vanificare i buoni risultati ottenuti in termini di semplificazione della disciplina fiscale. In secondo luogo, l'introduzione di forme di prelievo di scopo deve essere sempre valutata alla stregua del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione. Anche per questa ragione le prospettive di tale forma di prelievo appaiono, in prospettiva, incoraggianti soprattutto nel settore ambientale.

In attesa della compiuta attuazione dell'articolo 119 della Costituzione è proprio questa la strada battuta da due Regioni a statuto speciale (nell'ambito delle maggiori forme di autonomia concesse dai rispettivi statuti) che hanno posto in essere due misure di prelievo impostate sulla struttura dei tributi di scopo. Il primo tra gli esempi citati è quello della Regione Sardegna

(6) L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi*, cit., p. 183.

(7) L. ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 9 ss.

che, con legge regionale n. 4 del 2006, ha introdotto alcuni tributi regionali tesi, nel loro complesso, alla tassazione del turismo per finalità di tutela ambientale⁽⁸⁾. Tale disciplina presenta seri dubbi di compatibilità col diritto interno e quello comunitario⁽⁹⁾ ed è attualmente al vaglio della Corte costituzionale.

La seconda delle esperienze regionali in materia di tributi di scopo è stata condotta dalla Regione Sicilia e si è conclusa con la recente sentenza della Corte di Giustizia del 21 giugno 2007 relativa alla causa C-173/05 che ha posto definitivamente fine alla travagliata esistenza del c.d. “tubatico” o “tassa sul tubo” istituito con legge regionale n. 2 del 26 marzo 2002.

Il prelievo era espressamente qualificato come “tributo ambientale” il cui gettito avrebbe dovuto essere destinato al finanziamento di “*investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della Regione siciliana*”, con particolare riguardo alle “*iniziative volte alla salvaguardia, alla tutela e al miglioramento della qualità dell’ambiente [...] nelle aree interessate dalla presenza di tali condotte*”⁽¹⁰⁾.

Presupposto del tributo era la proprietà di gasdotti ricadenti nel territorio della Regione siciliana e classificabili nella “prima specie” ai sensi del decreto emanato dal Ministero dell’Interno in data 24 novembre 1984 (ovvero quelli di dimensioni maggiori). Il volume delle condotte andava a costituire la base imponibile.

2. La vicenda del tributo

In concreto, il tributo è risultato applicabile ad un unico soggetto passivo costituito dalla società algerina Sonatrach, princi-

(8) Per approfondimenti si rimanda a M. BARBERO, *Spunti di riflessione sul “federalismo fiscale sardo”*, in *associazionedeicostituzionalisti.it*.

(9) L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *Diritto del turismo*, 2006, n. 3, p. 290.

(10) Legge Regione Sicilia n. 2 del 2002, articolo 6, comma 1.

pale fornitore dell'italiana Snam Rete Gas. Il prelievo si è atteggiato immediatamente come un onere fiscale gravante su di una merce (gas metano algerino) importata da un paese estero, commercializzata su tutto il territorio nazionale ed esportata in altri Stati europei.

L'onere derivante dall'introduzione del tributo sarebbe stato facilmente traslato sugli utenti finali nazionali e comunitari sotto forma di incremento tariffario se il mercato del gas in Italia non fosse sottoposto alla vigilanza dall'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (di seguito Autorità). La traslazione dell'imposta non si è infatti verificata poiché il d.lgs. n. 164 del 2000⁽¹¹⁾, prevedendo l'obbligo di separazione societaria delle attività costituenti la filiera del mercato del gas e allocando il potere di determinazione del prezzo soltanto all'inizio (produzione) e al termine (vendita all'utente finale) della stessa, impone alle società che si occupano di stoccaggio, trasporto o distribuzione l'applicazione delle tariffe stabilite dall'Autorità.

La vicenda giudiziaria del "tubatico" siciliano ha inizio nel 2002: Snam Rete Gas, da un lato, richiede all'Autorità la possibilità di procedere ad un aumento delle tariffe relative ai passaggi intermedi della filiera come conseguenza dei maggiori costi sostenuti, e, dall'altro, paga la prima rata del tributo regionale⁽¹²⁾ e poi agisce nei confronti della Regione Sicilia per il rimborso. Entrambe le strade battute dalla ricorrente si poggiano sul medesimo presupposto che, con delibera numero 102 del 2002⁽¹³⁾, l'Autorità mostra di condividere e che fa proprio, oltre che nelle argomentazioni della delibera, anche in contestuali segnalazioni indirizzate al Governo⁽¹⁴⁾, alla Commissione europea⁽¹⁵⁾ e al Parlamento⁽¹⁶⁾. L'adesione dell'Autorità a

(11) Cd. decreto Letta, dal nome del Ministro proponente.

(12) La rata pagata era quella relativa al mese di maggio 2002 e ammontante a euro 10.766.873,93.

(13) Reperibile in <http://www.autorita.energia.it/docs/03/102-03.htm>

(14) Delibera n. 96 del 2002, reperibile in <http://www.autorita.energia.it/docs/02/96-02.htm>.

(15) Delibera n. 112 del 2002, reperibile in <http://www.autorita.energia.it/docs/02/112-02.htm>.

(16) Delibera n. 113 del 2002, reperibile in <http://www.autorita.ener->

tale approccio si spinge tanto avanti da negare l'autorizzazione per l'incremento tariffario richiesto, avendo essa proceduto alla disapplicazione della norma istitutiva del tributo, ritenendola in contrasto con il diritto comunitario e il relativo onere come "soggetto a contestazione e incerto nella sua definitiva sopportazione". Paradossalmente, quindi, l'iniziativa giudiziaria di Snam Rete Gas si conclude in una vittoria giuridica ma un insuccesso sotto il profilo pratico.

A questo punto Snam Rete Gas impugna la delibera in oggetto davanti al TAR Lombardia e il relativo giudizio si rivela caratterizzato dalla singolare peculiarità che, sebbene la ricorrente agisca per l'annullamento dell'atto, essa mostra di condividere la motivazione sulla base dalla quale esso è stato assunto e chiede che al risultato domandato (ovvero la non considerazione del tributo tra i costi sostenuti) si pervenga con una pronuncia di accertamento dell'illegittimità della norma istitutiva del tributo rispetto ai principi comunitari (tramite il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 23 del Trattato CE) o a plurimi principi costituzionali quali quello di uguaglianza e di capacità contributiva e rispetto dei vincoli derivanti dagli articoli 117, primo comma, 119 e 120, primo comma, della Costituzione (con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana). Il conseguimento di tale risultato comporterebbe non solo l'espunzione del costo dal computo di quelli sostenuti ai fini del calcolo della tariffa, ma anche l'illegittimità dell'esborso finanziario, con la conseguente possibilità di agire per il rimborso nei confronti della Regione Sicilia; finalità, queste, che l'istituto della mera disapplicazione non potrebbe conseguire perché la norma, benché disapplicata, rimarrebbe in vigore.

L'impugnazione del provvedimento dell'Autorità innanzi al giudice amministrativo si è conclusa con la sentenza numero 130 del 2003, la quale ha rigettato la richiesta di annullamento ma ha dichiarato in via incidentale l'incompatibilità del tributo con la normativa comunitaria per motivazioni identiche a quelle

poste alla base della sentenza della Corte di Giustizia emanata nel giugno 2007 relativamente all'autonomo giudizio di compatibilità della norma con il Trattato CE, di cui si tratterà più avanti.

Il principio della preminenza del diritto comunitario impone, infatti, non solo al giudice ma allo Stato membro nel suo insieme⁽¹⁷⁾, dunque in tutte le sue articolazioni, in particolare le amministrazioni, di dare pieno effetto alla norma comunitaria e, in caso di conflitto di una norma nazionale con una norma comunitaria provvista di effetto diretto, di disapplicarla⁽¹⁸⁾. L'applicazione del diritto comunitario avviene, quindi, in via diretta in luogo della norma interna configgente⁽¹⁹⁾; di qui la piena legittimità dell'atto amministrativo dell'Autorità oggetto dell'impugnazione, vista la contestuale dichiarazione di incompatibilità del tributo con il Trattato⁽²⁰⁾.

Nel corso degli anni 2002 e 2003 anche la Commissione europea si è interessata del tributo, inviando alla Repubblica italiana richieste di chiarimento, una lettera di diffida e un parere motivato ai quali le autorità italiane non hanno dato alcun se-

(17) Corte di Giustizia, sentenza C-106/77, 9 marzo 1978 (caso Simmenthal), reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(18) Tra le altre si rimanda: Corte di Giustizia, sentenza C-48/71, 13 luglio 1972; sentenza C-103/88, 22 giugno 1989, reperibili in www.eur-lex.europa.eu.

(19) Consiglio di Stato, sentenza n. 54 del 1996, *Foro it.*, III volume, c. 442; Corte costituzionale, sentenza n. 389 del 1989

(20) In via incidentale, occorre segnalare il fatto che la Regione Sicilia avesse, già nella legge finanziaria precedente (quella per l'anno 2001), tentato di introdurre una disposizione improntata alle medesime modalità di prelievo di quella in oggetto di giudizio. Il Commissario dello Stato aveva impugnato il disegno di legge approvato dall'assemblea regionale lamentando (relativamente alla norma di cui qui si discorre) il contrasto con l'articolo 120; in questo caso il Presidente della Regione aveva promulgato la legge regionale omettendo le norme in relazione alle quali era pendente il giudizio davanti alla Corte e la questione si è chiusa col venir meno della materia del contendere (dichiarata con sentenza n. 351 del 2003) in perfetta continuità con il ben noto orientamento giurisprudenziale in argomento di promulgazione parziale delle leggi regionali siciliane.

Il lupo, però, perde il pelo ma non il vizio e l'anno successivo il legislatore siciliano ha nuovamente approvato la medesima norma istitutiva del tributo, che è quella in esame. In questo caso, tuttavia, la Corte non è stata investita della questione potendosi facilmente rilevare – e stigmatizzare – la difformità di comportamento (riscontrata ad un solo anno di distanza) del Commissario dello Stato relativamente alla medesima.

guito con conseguente proposizione da parte della Commissione di un ricorso alla Corte di Giustizia sfociato nella sentenza di accoglimento C-173/05. Alla base della pronuncia, come si è già accennato, stanno le medesime motivazioni che sorreggono dichiarazione incidentale di contrasto tra la norma istitutiva del prelievo e la normativa comunitaria posta in essere dal TAR Lombardia.

A primo impatto, presupposto del tributo appare “la proprietà dei gasdotti” rispondenti ai requisiti prescritti e non la merce che vi transita. Tuttavia, sia la Commissione (la cui argomentazione è fatta propria dalla Corte) che il TAR hanno sostenuto che, in base alla formulazione della legge, “*l’obiettivo reale del tributo controverso è quello di tassare non l’infrastruttura in quanto tale, bensì il prodotto trasportato*”⁽²¹⁾ e a tale risultato giungono partendo “*dal rilievo che [il prelievo] grava su impianti destinati non allo stoccaggio, ma al trasporto del gas ed è commisurata alla capacità delle condotte*”⁽²²⁾.

Entrambi gli organi giurisdizionali convengono, infatti, nel ritenere che la misura in esame rientri nell’ambito di applicazione degli articoli 23, 25 e 133 del Trattato CE in materia di divieto per gli Stati membri di introdurre unilateralmente prelievi all’importazione o all’esportazione con Paesi terzi.

Va peraltro precisato che il contesto normativo analizzato rende possibile l’applicazione della disciplina comunitaria in materia di libera circolazione delle merci anche alle Regioni e, nello specifico a quelle statuto speciale. La Corte costituzionale, infatti, ha ribadito che le disposizioni costituzionali che si riferiscono alle Regioni si applicano pacificamente anche a quelle ad autonomia differenziata, là dove non derogate dai rispettivi Statuti⁽²³⁾.

Perfettamente coerente con l’esercizio ordinario dei poteri

(21) Corte di Giustizia, sentenza C-173/05, 21 giugno 2007, punto 14.

(22) TAR Lombardia, sentenza n. 130 del 2003, punto 7.

(23) M. SALERNO, *Le Regioni ad autonomia speciale e il federalismo fiscale: una questione da affrontare*, in *federalismi.it*, p. 2; per giurisprudenza, Corte cost., sentenza n. 12 del 1963, in *Giur. cost.*, 1963, p. 91.

disapplicativi ⁽²⁴⁾, dunque, l'impostazione che ha portato alla disapplicazione della norma istitutiva del tributo della Regione Sicilia sia da parte dell'Autorità che da parte del TAR Lombardia. Ovviamente tale conseguenza deve discendere dal contrasto della norma con il Trattato; contrasto che ci si accinge ora ad approfondire.

La nozione di *merce* rilevante ai fini dell'applicabilità della disciplina comunitaria in analisi è molto ampia. "Essa comprende tutti i prodotti valutabili in denaro e per ciò stesso idonei ad essere oggetto di una transazione commerciale"⁽²⁵⁾. Si comprende agevolmente come la misura posta in essere dalla Regione Sicilia sia nettamente all'interno dell'area di applicabilità di tale nozione, essendo essa disposta da un soggetto nei confronti del quale la normativa è diretta e per un complesso di beni (gas) rientrante tra quelli considerati.

Si badi che la disciplina che qui viene in rilievo non è quella che attiene al divieto di istituire dazi doganali all'importazione e all'esportazione o altre tasse ad effetto equivalente, sancito dall'art. 23, comma 1, e dall'art. 25 del Trattato. Tale divieto, difatti, si applica solo agli scambi tra gli Stati membri ⁽²⁶⁾, mentre in questo caso ad essere coinvolti sono Paesi terzi. Il contesto normativo di riferimento per la valutazione della legittimità del prelievo va, piuttosto, riferito alla più generale preclusione per gli Stati membri di introdurre unilateralmente prelievi all'importazione ed all'esportazione con Paesi terzi; divieto, questo, che consegue all'adozione a livello comunitario di una politica commerciale e di una tariffa doganale comune nei rap-

(24) Per approfondimenti si rimanda a A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1201 ss.; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, Cedam, 2005, p. 84 ss.; G. D'ALESSANDRO, *Prime impressioni sull'impatto della costituzionalizzazione del "vincolo comunitario" sulla giurisprudenza costituzionale*, in questa *Rivista*, 2003, n. 2, p. 207 ss. e E. DI SALVATORE, *La prevalenza del diritto europeo nel Trattato costituzionale alla luce dell'esperienza comunitaria*, in *L'ordinamento europeo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 2006.

(25) G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 385.

(26) Corte di Giustizia, sentenza C-148/77, 10 ottobre 1978, reperibile in www.eur-lex.europa.eu; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 387.

porti con tali soggetti ⁽²⁷⁾. Nel caso di specie si è, inoltre, constatato un contrasto con quanto stabilito dall'articolo 9 dell'accordo di cooperazione tra la Comunità economica europea e la Repubblica di Algeria, il quale prevede espressamente che “*i prodotti originari dell'Algeria diversi da quelli elencati nell'allegato II del Trattato che istituisce la Comunità economica europea sono ammessi all'importazione nella Comunità senza restrizioni quantitative né misure di effetto equivalente ed in esenzione da dazi doganali e da tasse di effetto equivalente*”.

Ferma questa precisazione, la portata del divieto e, conseguentemente, la legittimità del tributo siciliano, deve essere verificata alla stregua della giurisprudenza comunitaria intervenuta sulla nozione di tassa di effetto equivalente ai dazi doganali ⁽²⁸⁾.

Il Trattato non definisce la nozione di “tassa ad effetto equivalente ad un dazio”. Per questo motivo è stata la giurisprudenza a delinearla identificandola in ogni “*onere pecuniario che, quale ne sia la denominazione e la struttura, è direttamente o indirettamente collegato all'importazione o all'esportazione di un prodotto ... e tale da elevarne il costo*” ⁽²⁹⁾. Si tratta di una formula assai ampia destinata a coprire qualunque forma di prelievo che, imposto unilateralmente da uno Stato, colpisca le merci in ragione del fatto che varcano la frontiera e con l'effetto di alterarne il prezzo ⁽³⁰⁾. Peraltro, ai fini del divieto, non è decisivo che l'onere venga preteso all'attraversamento della frontiera piuttosto che in un momento successivo, sempre che l'aumento del costo del bene, conseguente all'imposizione dell'onere, sia ugualmente riconducibile all'operazione di importazione o esportazione ⁽³¹⁾.

(27) Articoli 23, 26 e 133 del Trattato CE; Corte di Giustizia, sentenza C-70/77, 28 giugno 1977, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(28) Corte di Giustizia, sentenza C-125/94, del 7 novembre 1996, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(29) G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 383.

(30) Corte di Giustizia, sentenza C-347/95, 17 settembre 1997, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(31) A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., p. 1227 ss.

Irrilevante appare, infine, secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, il beneficiario del gettito, che può essere sia lo Stato che un'autorità locale ⁽³²⁾.

3. L'epilogo

Alla luce di tali premesse l'aggancio tra la nozione di merce colpita dalla misura e il presupposto materiale del tributo è piuttosto agevole; come già detto entrambi gli organi giurisdizionali che si sono pronunciati sull'argomento non hanno esitato ad identificare il presupposto non nella proprietà dei gasdotti (o meglio del gasdotto) ma nel transito del gas naturale al loro interno che, secondo quanto detto, costituisce una *merce* ai fini dell'applicabilità della disciplina. Detto questo, l'esito della vicenda è scontato: *“un tributo del genere su una merce importata da un paese terzo, ovverosia la Repubblica democratica e popolare di Algeria, è contrario tanto agli articoli 23 e 133 del Trattato quanto all'articolo 9 dell'accordo di cooperazione”* ⁽³³⁾.

Invero, il Governo italiano nel suo atto di intervento davanti alla Corte di Giustizia, sostenendo che il tributo fosse poi effettivamente riscosso unicamente in presenza del gas nell'impianto, era arrivato alla conclusione che *“tale modo di procedere tradurrebbe, dunque, la volontà del legislatore regionale di tassare unicamente attività che presentino un rischio potenziale di danno per l'ambiente”* ⁽³⁴⁾. A livello comunitario la risposta che la Corte offre è laconica: *“è sufficiente ricordare che le tasse di effetto equivalente sono vietate a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo per il quale sono state istituite, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano”* ⁽³⁵⁾.

(32) Tra le altre: Corte di Giustizia, sentenza C-1/90, 25 luglio 1991 e Corte di Giustizia, sentenza C 94/74, 18 giugno 1975.

(33) Corte di Giustizia, sentenza C-173/05, *cit.*, punto 40.

(34) Corte di Giustizia, sentenza C-173/05, *cit.*, punto 23.

(35) Corte di Giustizia, sentenza C-173/05, *cit.*, punto 42 ma si veda anche Corte di

Il secondo limite del tributo in esame si è rivelato proprio la sua connotazione ambientale. Ferma restando l'elaborazione giurisprudenziale domestica in materia di prelievo ambientale, che ha radicato l'esercizio di tale strumento nella salvaguardia dell'ambiente come valore collettivo meritevole in primo luogo di tutela costituzionale⁽³⁶⁾, la dottrina ha elaborato una bipartizione delle tipologie di prelievo sulla scorta della rilevanza che l'elemento "ambiente" assume nella conformazione della fattispecie. Nello specifico, una prima categoria è caratterizzata da un nesso causale tra il presupposto e il fatto materiale e oggettivo (unità fisica) che determina il deterioramento scientificamente accertato dell'ambiente; nella seconda categoria, invece, la tutela ambientale rientra come mero presupposto extrafiscale del prelievo che viene quindi ricondotto alla categoria dei tributi di scopo⁽³⁷⁾.

Il tributo introdotto dalla legge regionale siciliana è specificamente definito dal legislatore regionale come "tributo ambientale"; esso si caratterizza per lo scopo e per il vincolo di destinazione del gettito. Come si è già detto, lo scopo è di finanziare investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio. La norma pone, inoltre, un vincolo di destinazione al gettito che deve essere utilizzato per il finanziamento della tutela e del miglioramento della qualità dell'ambiente con particolare riguardo alle aree interessate dalla presenza di tali condotte. La presenza delle strutture, dunque, sarebbe causa di un duplice danno: uno immediato di limitazione dell'uso del territorio e uno prevedibile, legato ad attività di manutenzione che si assumono pregiudizievoli per l'ambiente⁽³⁸⁾ o a eventuali fuoriuscite di gas.

In argomento, il *Tar* ha desunto che la situazione data dal

Giustizia, sentenza C-72/03, 9 settembre 2004, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.
(36) Come ormai esplicitato in Costituzione dalla previsione dell'art. 117, secondo comma, lettera s).

(37) F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 119.

(38) F.A. CIMINO, *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, in *Riv. dir. tribut. Internazionale*, 2004, p. 345.

passaggio del gas nelle condutture è “*configurata dalla norma come produttiva di un danno ambientale destinato a determinarsi nel territorio italiano*”. Da ciò si è affermato che il legislatore regionale ha individuato il pericolo ambientale non nella configurazione fisica della struttura ma nella presenza di gas al suo interno; in tal modo la norma regionale mostra di basarsi sull’assunto in base al quale il trasporto del gas naturale all’interno delle condotte di prima specie rivesta effetto inquinante sull’ambiente esterno, determinando l’insorgere di un potenziale danno ambientale che occorre prevenire e risanare.

In senso critico a tale impostazione accolta dal legislatore regionale, in primo luogo non si comprende perché il danno ambientale sarebbe provocato dalle sole condotte di prima specie e non da quelle di altra tipologia (presenti in maniera massiccia nel territorio della regione), in secondo luogo, sia il TAR che l’Autorità nella delibera n. 96 del 2002 hanno sottolineato come la posa delle condotte sia sempre seguita dalla realizzazione di interventi di riqualificazione ambientale a carico dei proprietari. Per quanto attiene quest’ultimo aspetto può dirsi che il pericolo di danno ambientale può, quindi, delinearci solo nell’ipotesi, “*da considerarsi eccezionale e patologica*”⁽³⁹⁾, di accidentale fuoriuscita del gas; evento, questo, non sufficiente “*a costituire un presupposto idoneo a giustificare l’imposizione di un tributo per l’uso ordinario del metanodotto*”⁽⁴⁰⁾. Per di più tale evenienza è già tutelata dalla normativa generale che sancisce la responsabilità del proprietario dell’impianto per i danni ambientali che da esso possono scaturire.

Il complesso delle considerazioni svolte porta il TAR ad affermare che “*il tributo in questione non presenta elementi di connessione necessaria ad effettive esigenze di risanamento*”, “*non costituisce il corrispettivo di un servizio prestato a vantaggio del soggetto passivo*” né tanto meno “*si inserisce in un sistema generale di oneri gravanti sistematicamente sulle infrastrutture del tipo considerato*”, pertanto, “*al di là della sua qua-*

(39) TAR Lombardia, sentenza n. 130 del 2003, in *I Trib. Amm. Reg.*, 2004, p. 1124, punto 7.

(40) TAR Lombardia, sentenza n. 130 del 2003, punto 7.

lificazione formale, il tributo non presenta i caratteri propri né di una tassa, né di un'imposta ambientale" (41).

Rileviamo la posizione di chiusura da parte del TAR anche per quanto attiene il primo dei due rilievi prospettati: quello attinente il differente trattamento riservato alle strutture di prima specie rispetto a quello cui sono sottoposte le altre. Nello specifico, il tribunale amministrativo ha riscontrato il contrasto tra la norma regionale e la disposizione, di diretta applicazione, contenuta nell'articolo 3 della direttiva 98/30/CE, che riconosce agli Stati membri la facoltà di imporre alle imprese di gas naturale obblighi di servizio pubblico, tra cui la protezione dell'ambiente, ma solo a condizione che detti obblighi siano "*chiaramente definiti, trasparenti, non discriminatori e verificabili*". Detto questo è agevole constatare che la c.d. *tubo tax*, colpendo le sole infrastrutture di prima specie, introduce una discriminazione ingiustificata in funzione di esigenze di tutela ambientale (per di più non verificate) che non sono esclusivamente riferibili alle condotte di prima specie.

4. Conclusioni

Nel complesso possiamo tranquillamente affermare che il tubatico siciliano faceva acqua in più punti e che ciò è stato rilevato in più sedi giurisdizionali e amministrative. In più, la stessa dottrina aveva immediatamente sottolineato il contrasto tra la forma di prelievo introdotta e il diritto positivo (42). Prescindendo per un attimo dalla stretta analisi della fattispecie concreta, possiamo trarre dalla vicenda alcuni spunti di riflessione.

(41) TAR Lombardia, sentenza n. 130 del 2003, punto 7.

(42) Tra gli altri: P. CIARLO, *La tassa sul tubo*, cit., p. 808, R. TARANTELLI, *L'imposizione sulle fonti di energia*, in *Riv. dir. tribut. Internazionale*, 2004, p. 227 ss., L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatici" siciliano*, cit., p. 242, F.A. CIMINO, *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, cit., p. 345 ss., A. SILEO, H. FRANCHINI, *Il tributo "ambientale" della Regione Siciliana*, in *ambienteditto.it*, p. 1 ss.

Infatti, tornando all'iniziale discorso sui tributi regionali di scopo, nel caso del tributo istituito dalla Regione Sicilia balza agli occhi la mancanza di coerenza, la distonia tra le dichiarate finalità di risanamento ambientale, da un lato, e l'assenza di fatto, d'altro, di ogni effetto inquinante ricollegabile al presupposto, in considerazione della circostanza che l'installazione è sempre seguita da interventi di riqualificazione ambientale a carico dei proprietari delle stesse⁽⁴³⁾. Ciò è vero a tal punto che, ad avviso di chi scrive, risulta evidente un difetto di ragionevolezza della normativa. Nello specifico, si è sottolineato come la dogmatica del tributo di scopo si regga sul filo che tiene uniti presupposto del prelievo e destinazione vincolata del gettito: nel caso dei tributi ambientali si colpisce un'attività inquinante per finanziare opere di risanamento. Nel caso di specie è stato, invece, accertato con efficacia di giudicato che l'attività (di passaggio del gas nell'impianto) tassata non reca danni all'ambiente circostante se non in circostanze "patologiche ed eccezionali". Se è così, non si comprende come si sarebbero potute gestire le risorse derivanti dal prelievo per ridurre un danno che non può verificarsi (o meglio verificarsi in casi statisticamente non rilevanti). Occorre comunque ricordare che l'eventualità di un danno all'ambiente sarebbe in ogni caso presidiata dalla responsabilità per danno ambientale in capo al soggetto proprietario del gasdotto e quindi, anche se il prelievo fosse stato costruito per alimentare, per esempio, un fondo destinato alla riparazione dei danni eventuali, ci si sarebbe trovati alle prese con una strana conformazione del tributo che avrebbe avuto, a quel punto, una funzione di tipo assicurativo, tipicamente mal conciliabile con un prelievo di natura fiscale. Ad avviso di chi scrive sarebbe stato, allora, più agevole obbligare il proprietario del gasdotto a sottoscrivere una polizza assicurativa per i danni ambientali. La sensazione, insomma, è quella dell'utilizzo un po' "corsaro" dell'autonomia tributaria regionale⁽⁴⁴⁾.

(43) R. SUCCIO, *Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta regionale siciliana sui metanodotti*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, n. 6, p. 936

(44) R. SUCCIO, *Sulla natura di tributo doganale, e non ambientale, dell'imposta re-*

La normativa regionale siciliana denota, infatti, una carenza di logicità in quanto è destinata a implodere su se stessa reponendo fondi che sono vincolati ad una finalità insussistente. Per di più, il prelievo stesso è stato dichiarato illegittimo in quanto configgente con la normativa comunitaria non tanto per la sua finalità ambientale (che è astrattamente legittima, se collegata alla necessità di riparazione di un danno effettivo e scientificamente provato), quanto perché tale finalità celava un'imposizione sul transito della merce. Abbiamo, quindi, un prelievo illegittimo volto obbligatoriamente (visto il vincolo apposto sul gettito) a finanziare un'attività di ripristino ambientale dovuto a danni che, in realtà, non possono verificarsi se non in ipotesi alquanto remote.

Si può affermare, inoltre, che la commisurazione del gettito ad un dato – la quantità di gas trasportato – senza la dimostrazione di un effettivo pregiudizio ambientale specificamente riferibile alle infrastrutture di trasporto si pone in violazione col più generale principio di proporzionalità del prelievo.

In estrema sintesi occorre sottolineare come la dottrina tributaristica⁽⁴⁵⁾ conferisca al vincolo di destinazione un'efficacia poco stringente per l'azione delle amministrazioni destinatarie del gettito. Il principio dell'unità del bilancio, infatti, rende impossibile verificare la concreta destinazione delle entrate, confluenti tutte in un'unica cassa, così da perdere ogni connotazione di origine⁽⁴⁶⁾; tradizionalmente tali vincoli assumono valenza meramente interna, non interferendo con la fattispecie su cui si basa il prelievo.

Sulla base di tali presupposti è semplice comprendere che il tributo della Regione Sicilia si attegga come un prelievo in frode alla *ratio* dei tributi di scopo vincolando il gettito ad un utilizzo relativamente improbabile (nell'accezione sopra descritta) per cui si ottiene il logico risultato di veder confluire le risorse finanziarie nelle casse regionali senza che poi esse debbano essere necessariamente impiegate per detta finalità. Seb-

gionale siciliana sui metanodotti, cit., p. 943.

(45) M. INGROSSO, *Contributi*, in *Dig. Disc. Priv.*, p. 117.

(46) L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi, cit.*, p. 184 ss.

bene non stringente, il vincolo di destinazione ha, in questo caso, permesso di mascherare un dazio con un tributo di scopo a carattere ambientale perché non utilizzato nella sua genuina funzione.

Un ulteriore punto debole della normativa in commento è costituito dal suo contrasto con l'articolo 120, primo comma, della nostra Carta costituzionale. Tale norma pone in capo alle Regioni il divieto di introdurre dazi di importazione, esportazione o transito fra le Regioni stesse.

Non è, pertanto, ammesso che, per fini fiscali o per scopi protettivi, le Regioni, mediante questo tipo di imposta indiretta, accrescano le proprie entrate (dazi di transito) od ostacolino l'entrata di merci nel territorio regionale per proteggere l'industria locale contro la concorrenza di quelle site in altre Regioni o Stati (dazi di importazione) o che impediscano l'uscita di cose necessarie al consumo interno (dazi di esportazione) ⁽⁴⁷⁾.

Non pare, inoltre, possa seriamente contestarsi l'estensione dell'applicabilità della norma in esame anche alle Regioni speciali ⁽⁴⁸⁾. In proposito si è rilevato che la norma in commento è espressione di principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, quali, ad esempio, l'unità e l'indivisibilità della Repubblica, che non possono essere contraddetti neppure dalle Regioni ad autonomia differenziata perché l'intento del Costituente sarebbe stato quello di "evitare il formarsi di comunità locali chiuse nell'ambito della Repubblica una e indivisibile" ⁽⁴⁹⁾.

Questo orientamento è stato recepito anche dalla Corte costituzionale, secondo la quale "il principio sancito dall'articolo 120 [...] si pone quale limite assoluto di ogni specie di autonomia, trovando applicazione non solo nei riguardi delle Regioni a statuto ordinario, ma anche di quelle a statuto speciale" ⁽⁵⁰⁾. L'estensione del divieto a tutte le Regioni sembra potersi

(47) G. BRANCA, *Commentario alla Costituzione. Artt. 22-23*, Bologna, 1978, p. 444.

(48) G. BRANCA, *Commentario alla Costituzione. Artt. 22-23, cit.*, p. 448.

(49) M. SCUDIERO, *Note*, in *Rass. Dir. pubbl.*, 1963, p. 547.

(50) Corte costituzionale, sentenza n. 12 del 1963, *cit.*, p. 91.

argomentare anche sulla semplice constatazione che l'imposizione di dazi del tipo di quelli indicati nell'articolo 120 coinvolge interessi sovra-regionali e in questa accezione la norma si pone come limite territoriale alla potestà legislativa regionale che non potrebbe mai essere esercitata "con effetti che vanno al di là del proprio ambito territoriale"⁽⁵¹⁾.

Proprio in relazione a questa ultima affermazione occorre sottolineare che il prelievo si atteggia come tipico esempio di "imposta esportata" ⁽⁵²⁾ in quanto, oltre a colpire la merce in ragione del suo passaggio della frontiera regionale, sarebbe stato traslato sui consumatori finali del prodotto se l'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas non si fosse opposta agli aumenti tariffari nella delibera oggetto dell'impugnazione da parte di Snam Rete Gas. Da un punto di vista eminentemente di diritto interno, questo fenomeno, oltre a porsi in contrasto con l'articolo 120 (costituendo un dazio) contravviene alla giurisprudenza costituzionale di sopra citata (in quanto gli effetti della norma posta dal legislatore andrebbero al di là dei confini regionali). La questione, però, non ha mai avuto modo di giungere all'attenzione della Corte vista la mancata impugnazione della norma da parte del Commissario di Stato.

L'introduzione del tributo era stata assunta come sintomo di "impazzimento" ⁽⁵³⁾ del sistema federale italiano in virtù dei successivi tentativi di emulazione da parte di altri legislatori regionali. La "pensata furbissima ... di far pagare un tributo deliberato dalla Sicilia a tutti gli italiani aggirando la responsabilità politica nei confronti dei propri elettori" ⁽⁵⁴⁾ costituisce "una grave elusione dello spirito del federalismo, che dovrebbe essere diretto, invece, a garantire l'accountability piuttosto che ad aggirare la responsabilità impositiva nei confronti dei propri elettori regionali" ⁽⁵⁵⁾. Siamo, quindi, nel campo della re-

(51) Corte costituzionale, sentenza n. 285 del 1997, in *Giur. cost.*, 1997, p. 2581.

(52) L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatici" siciliano*, cit., p. 247.

(53) P. CIARLO, *La tassa sul tubo*, cit., p. 808.

(54) P. CIARLO, *La tassa sul tubo*, cit., p. 808.

(55) L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto*

sponsabilità politica scaturente dalla necessità che la responsabilità impositiva non risulti dissociata rispetto alla responsabilità di spesa⁽⁵⁶⁾; l'esportabilità dell'imposta interrompe invece quel "parallelismo tra responsabilità di disciplina della materia e responsabilità finanziaria"⁽⁵⁷⁾ più volte ribadito dalla Corte costituzionale.

La scelta della Corte di "congelare" la potestà impositiva regionale fino all'emanazione della legge recante i principi di coordinamento del sistema tributario appare, dunque, ispirata ad una saggia logica di limitazione cautelare dei poteri regionali in materia. Il timore del ritorno alle famose "gabelle medioevali"⁽⁵⁸⁾ giustifica questo tipo di impostazione.

Se l'esperienza delle Regioni a statuto speciale può essere osservata come banco di prova pratico per le autonomie italiane, è possibile concludere dicendo che il legislatore statale è doppiamente sollecitato a dare pronta e compiuta attuazione al sistema costituzionalizzato nell'articolo 119. Da un lato, infatti, troviamo la necessità di limitare fenomeni di prelievo "in frode" al principio di responsabilità politica del prelievo e dall'altro l'appetibilità di nuove prospettive che, secondo la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, la compiuta attuazione del cd. federalismo fiscale aprirebbe per le Regioni italiane con riferimento, in particolare, alla possibilità di istituire vere e proprie forme di fiscalità di vantaggio⁽⁵⁹⁾.

il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano, cit., p. 249.

(56) L. ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, cit., p. 78

(57) Corte costituzionale, sentenza n.17 del 2004, in *Giur. cost.*, 2004, p. 312.

(58) M. BARBERO, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della Regione Sicilia*, in *forumcostituzionale.it*, p. 2.

(59) Sul punto si consenta di rinviare a S. PERAZZELLI, *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti*, in *associazioneideico-stituzionalisti.it*, p. 1 ss.