Sentenza del 18/11/2022 n. 34002 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

.La compagnia aerea indicata in epigrafe ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 1514/2020 della Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, in controversia avente ad oggetto impugnazione di avviso di accertamento per l'IRESA (Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili), relativa all'anno (---), dovuta, ai sensi della L.R. Lazio n. 2 del 2013, ha confermato la decisione di prime cure sul presupposto: che la direttiva del Consiglio Europeo 30/2002/CE, che istituisce norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento negli aeroporti della Comunità, non è self-executing, per cui non si pone una questione di diretta applicabilità nell'ordinamento interno; che, il presupposto della tassa a livello comunitario consiste nell'azione preventiva del disinquinamento e quindi in via prioritaria alla correzione alla fonte dei danni cagionati all'ambiente; che la Legge Statale n. 342 del 2000 era stata emanata prima della riforma costituzionale 3/2001 e che la L. n. 42 del 2009 stabilisce che il gettito dei tributi regionali derivati e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali sono senza vincolo di destinazione. Lo dimostra la previsione della destinazione "prioritaria" del gettito "al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti (...) dell'intorno aeroportuale" (L. n. 342 del 2000, art. 90, comma 1)"; che, tuttavia, la previsione regionale della destinazione del 10% del gettito a spese dirette a limitare l'inquinamento acustico e ambientale appare sufficiente ad evitare il contrasto della disposizione regionale con i principi costituzionali (artt. 117 Cost., comma 2, lett. s) e art. 119 Cost., comma 2); che, in ogni caso, la destinazione di una parte del gettito quale indennizzo per le popolazioni residenti nella zona aeroportuale costituisce solo una delle attività possibili rivolte a limitare gli effetti dell'inquinamento.

La Regione Lazio si è costituita con controricorso.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2.Con i primi tre motivi la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L.R. n. 11 del 2015, del D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15 bis convertito in L. n. 9 del 2014, della sentenza delle Corte Cost. 13/2015; per avere la CTR erroneamente escluso l'applicazione retroattiva della L. n. 11 del 2015, la quale non avrebbe semplicemente modificato le aliquote adeguandosi a quelle imposte con L. n. 9 del 2014, ma le avrebbe sostituito retroattivamente.

Lamenta di poi che l'adozione dell'atto impositivo in epoca successiva all'entrata in vigore della legge statale e della L.R. n. 11 del 2015, sebbene per annualità precedente, provocherebbe quegli effetti distorsivi della concorrenza che la norma introdotta intendeva evitare, nonchè che l'art. 13, comma 15 bis, cit. detta un principio fondamentale in materia di tutela della concorrenza che non può essere travalicato dalla legge regionale pena la sua abrogazione implicita per incompatibilità al fine di preservare gli interessi pubblici preminenti nel disegno costituzionale.

3. Il quarto motivo è incentrato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sulla violazione della L. n. 342 del 2000, artt. 90 e 92, e dei principi posti dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 13/2015, (richiesta di rinvio pregiudiziale alla corte Cost.) per aver la CTR considerato che la prevista misura del 10% del gettito sia in linea con le predette disposizioni, le quali stabiliscono, al contrario, la destinazione del tributo prioritariamente alle finalità ambientali, avendo la normativa previsto una scansione cronologica di destinazione, non ricomprendente il quantum contestato.

Si assume che l'Iresa è un tributo statale trasformato in tributo regionale sotto il vincolo del rispetto della L. n. 342 del 2000, artt. 90 e ss. come indicato dal D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8 e riconosciuto dalla menzionata sentenza della Corte Cost..

4. La quinta censura deduce violazione dell'art. 23 Cost., ex art. 360 c.p.c., n. 3; per avere la regionale escluso che il vincolo di destinazione del gettito potesse essere sindacato dal contribuente.

5.Il sesto ed il settimo motivo prospettano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della direttiva 30/2002/CE, All. II, par. 1.4, del D.Lgs. n. 13 del 2005, nonchè dell'art. 267 TFUE (richiesta di rinvio pregiudiziale alla corte di giustizia dell'U.E.); per non aver la CTR considerato che tale direttiva detta espressamente i criteri di determinazione, sia nell'an che nel quantum, di qualsiasi "restrizione operativa" nazionale, e tra esse le imposte sul rumore, così limitando l'autonomia impositiva dell'ente regionale. Deduce, altresì, che la Regione Lazio, con la L.R. istitutiva dell'IRESA, ha regolato una "restrizione operativa" che soggiace alla direttiva 30/2002/CE, assumendo che la disciplina del tributo non la rispetta; ciò in quanto l'allegato II alla direttiva farebbe riferimento a tasse sul rumore quali restrizioni operative e che il D.Lgs. n. 13 del 2005, all.2, par. 1.4 prevede tra le restrizioni ai fini della limitazione dell'inquinamento acustico le imposte sul rumore. Le quali dunque sarebbero previste sia dalla direttiva che dalla legge nazionale di recepimento; e, poichè la direttiva esige il giusto bilanciamento tra le istanze di liberalizzazione dei servizi aerei necessaria per l'instaurazione e lo sviluppo di un mercato comune e gli obiettivi comunitari fissati dal trattato che possono interferire con dette istanze, così come la legge di recepimento fa proprio il principio comunitario dell'approccio equilibrato, la legge regionale avrebbe violato sia la direttiva comunitaria e che la legge nazionale omettendo di valutare l'approccio bilanciato nel determinare l'Iresa.

Si adduce che erroneamente la Regionale avrebbe escluso che la Direttiva non regola l'imposta sul rumore, in quanto nell'allegato II si fa riferimento proprio a detta imposta, avendo il legislatore comunitario perseguito il contenimento del rumore anche tramite misure specifiche di carattere fiscale.

5.L'ottava censura prospetta la violazione degli artt. 3, 53, 119 e 2 Cost. (con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte Costituzionale) - omessa pronuncia - difetto di motivazione; per avere la CTR ritenuto manifestamente infondato la questione di costituzionalità dell'imposizione del tributo a carico dei vettori aerei e non dell'intera collettività regionale nonostante la destinazione prevalente del gettito raccolto verso le attività generali dell'ente regionale.

6. I primi tre motivi, in quanto osmotici, vanno congiuntamente esaminati.

Per evidenti ragioni di chiarezza espositiva e di economia processuale, risulta utile ricostruire, sia pure nelle sue linee essenziali, il quadro normativo di riferimento.

Il tema del bilanciamento degli interessi dei cittadini, cui garantire un adeguato livello della qualità della vita e di quelli economici sono stati alla base della disciplina elaborata dal legislatore in ambito internazionale il quale, tenendo conto degli indirizzi affermati a partire dagli anni sessanta dall'Organizzazione Internazionale dell'Aviazione civile (ICAO - International Civil Avation Organization) ha considerato sia la necessità di soddisfare la crescente domanda del trasporto aereo, sia la essenziale salvaguardia dell'ambiente.

I principi elaborati in sede ICAO sono stati recepiti dal legislatore comunitario solo in epoca recente.

Al fine di soddisfare le evidenziate esigenze tra loro confliggenti (garantire la competitività del trasporto aereo, da un lato, ed assicurare la salvaguardia dell'ambiente e della salute dei cittadini, dall'altro), l'Unione Europea, sulla base delle indicazioni fornite dall'ICAO, ha emanato due importanti direttive, la n. 2002/30/CE e la n. 2002/49/CE, contenenti norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti comunitari e per la determinazione e gestione del rumore ambientale, con cui viene previsto che gli aeroporti degli Stati membri possono applicare misure restrittive per limitare o ridurre i rumori causati dagli aeromobili che operino all'interno delle loro piste, disciplina comunitaria recepita in Italia con il D.Lgs. 17 gennaio 2005, n. 13 e con il D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 19.

La prima delle direttive citate è stata recentemente abrogata dal 13 giugno 2016 e sostituita dal Regolamento Europeo n. 598/2014, che istituisce norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative per il contenimento del rumore negli aeroporti dell'Unione Europea, applicabile agli aeroporti con traffico civile superiore a 50 mila movimenti all'anno.

In Italia la tassazione riferita all'utilizzo di aeroplani e velivoli in genere risale già alla L. 6 maggio 1976, n. 324, che prevedeva il pagamento di diritti di approdo e di partenza degli aeromobili, genericamente definiti "diritti aeroportuali" a carico dell'esercente (in caso di svolgimento di attività commerciale) o del pilota (negli altri casi), solidalmente al proprietario del mezzo.

L'imposta non aveva tuttavia alcuna finalità di tutela ambientale.

Il primo vero intervento legislativo volto a tassare il rumore prodotto dagli aerei risale invece al D.L. 27 aprile 1990, n. 90, art. 10 convertito in L. 26 giugno 1990, n. 165, che prevedeva un'imposta erariale applicata in misura proporzionale (non superiore al 20 per cento) ai diritti di approdo e partenza degli aeromobili (previsti dalla citata L. n. 324 del 1976). Come si evince dai

lavori preparatori, la volontà del legislatore nell'introdurre tale imposta era quella di penalizzare gli aeromobili che causavano, con il loro transito, un rilevante inquinamento acustico nelle zone limitrofe alle stazioni aeroportuali. Detto prelievo, applicato dall'anno 1993 fino all'anno 2000 venne configurato come un'imposta di scopo con evidente funzione ambientale, deducendosi tale natura sia dai criteri di determinazione della misura dell'aliquota - rapportata alla rumorosità degli aeromobili e graduata, attraverso incrementi o riduzioni, secondo le norme internazionali di certificazione del rumore - sia dalla previsione, contenuta nell'art. 10, comma 4 di un parziale vincolo di gettito per la realizzazione di opere ambientali.

In seguito, il legislatore ha introdotto la L. 27 dicembre 1997, n. 449, che all'art. 18 prevedeva l'istituzione dell'"Imposta Erariale Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili", dovuta in misura proporzionale all'entità della rumorosità ed il cui gettito era assegnato alle Regioni per essere destinato da queste ultime a sovvenzioni ed indennizzi alle amministrazioni ed ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroscali. Il comma 1 del citato art. 18 prevedeva che la nuova imposta fosse dovuta in aggiunta ai già citati diritti aeroportuali, mentre il comma 2 subordinava l'attuazione della stessa ad un apposito regolamento, da emanarsi entro il 1998, concernente le modalità di accertamento, la riscossione ed il versamento nonchè la definizione della misura dell'aliquota, rapportata alla rumorosità degli aeromobili, secondo le norme internazionali di certificazione acustica, su proposta del Ministero dell'ambiente, di concerto con i Ministri delle finanze e dei trasporti e della navigazione. Anche tale tributo aveva una finalità ambientale extrafiscale ma, a differenza del precedente istituito nel 1990, il relativo gettito era destinato alle Regioni, anzichè all'Erario.

Tale prelievo, tuttavia, non è mai entrato in vigore a causa della mancata emanazione del regolamento attuativo.

Successivamente la L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 90-95 hanno introdotto, a decorrere dall'anno 2011, l'Imposta Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili, nota con l'acronimo di IRESA, contestualmente all'abrogazione delle imposte precedenti, con la finalità di ridurre le emissioni sonore nelle aree limitrofe agli aeroscali ad opera dell'art. 95, comma 1 L. citata.

L'imposta è dovuta dall'esercente dell'aeromobile alle Regioni ed alle Province autonome per ogni decollo e atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili, con esclusione dei voli militari, di Stato, sanitari e di emergenza, ed è determinata sulla base del numero di decolli e atterraggi, del peso del velivolo e delle caratteristiche tecniche dell'emissione sonora, nel rispetto delle norme sulla certificazione acustica internazionale. A tali enti è riconosciuto un certo livello di autonomia nella determinazione delle aliquote, che possono da essi essere elevate fino al 15 per cento, se il decollo o atterraggio avvengono nelle fasce orarie di maggiore utilizzazione, in misura non superiore all'indice ISTAT dei prezzi al consumo per la collettività nazionale.

Si tratta di un'imposta con parziale vincolo di gettito, che è "destinato "prioritariamente" al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle zone A e B dell'"intorno aeroportuale", danneggiate dalle emissioni sonore.

L'utilizzo dell'avverbio "prioritariamente" indica(va) il parziale vincolo di gettito, la cui maggior parte d(ov)eve essere destinata dalla Regione alla predisposizione dei sistemi di monitoraggio del rumore, obbligatorio, come si è visto, per tutti gli aeromobili aperti al traffico civile (di solito mediante l'installazione di centraline nell'intorno aeroportuale), alle opere di disinquinamento acustico (ad esempio, con misure di isolamento acustico) nonchè all'indennizzo delle popolazioni colpite dalle immissioni. Per tali ragioni, si ritiene di poter configurare il tributo in esame come un prelievo contributivo, con funzione redistributiva per il finanziamento di opere di risanamento ambientale (nella specie, monitoraggio acustico e disinquinamento acustico).

In attuazione della L. n. 42 del 2009 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, attuazione dell'art. 119 Cost.), è stato poi emanato il D.Lgs. n. 68 del 2011, il cui art. 8 ha stabilito che "Ferma la facoltà per le regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1 gennaio 2013 sono trasformati in tributi propri regionali (...) l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili di cui (...)alla L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. da 90 a 95".

La L.R. n. 2 del 2013, art. 5 (Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili - IRESA. Abrogazione dalla L.R. 28 aprile 2006, n. 4, art. 45 relativo all'imposta regionale sulle emissioni sonore di aeromobili), nel testo ratione temporis vigente, stabilisce:

"1. Ai sensi del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonchè di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario) e successive modifiche, a decorrere dal 1 maggio 2013 l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), di cui agli artt. 90 e seguenti della L. 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), è istituita quale tributo proprio regionale.

2. Il presupposto dell'IRESA è costituito dalle emissioni sonore prodotte dagli aeromobili civili sia in fase di decollo sia in fase di atterraggio.

3. L'IRESA è dovuta per ogni singolo decollo ed ogni singolo atterraggio negli aeroporti situati nel territorio regionale:

a) dagli esercenti di aeromobili che svolgono servizi di trasporto pubblico, aerotaxi o altre attività di tipo commerciale in aeroporti con certificazione dell'Ente nazionale per l'aviazione civile (ENAC) o gestiti direttamente dall'ENAC, in conformità a quanto previsto dal "Regolamento per la costruzione e l'esercizio degli aeroporti" emanato dall'ENAC il 21 ottobre 2003 e successive modifiche;

b) dagli esercenti di aeromobili ad ala fissa ad uso privato il cui peso massimo al decollo sia pari o superiore a 4,5 tonnellate;

c) dagli esercenti di aeromobili ad ala rotante ad uso privato il cui peso massimo al decollo sia pari o superiore a 2,5 tonnellate.

4. Sono esenti dall'IRESA:

a) gli aeromobili di Stato e quelli ad essi equiparati;

b) gli aeromobili adibiti al lavoro aereo, di cui all'art. 789 c.n.;

c) gli aeromobili di proprietà o in esercenza alle organizzazioni registrate (OR), alle scuole di addestramento (FTO) ai centri di addestramento per le abilitazioni (TRTO);

d) gli aeromobili di proprietà o in esercenza all'Aero club d'Italia, agli Aero club locali e all'Associazione nazional paracadutisti d'Italia;

e) gli aeromobili immatricolati a nome dei costruttori e/o in attesa di omologazione con permesso di volo;

f) gli aeromobili esclusivamente destinati all'elisoccorso o all'aviosoccorso;

g) gli aeromobili storici, tali intendendosi quelli che sono stati immatricolati per la prima volta in registri nazionali o esteri, civili o militari, da oltre quaranta anni;

h) gli aeromobili progettati specificamente per uso agricolo ed antincendio, ed adibiti a tali attività.

5. La misura dell'IRESA è determinata in riferimento:

a) al peso massimo dell'aeromobile al decollo;

b) al livello di emissioni sonore dell'aeromobile accertato, secondo gli standard di certificazione internazionali ICAO (International civil aviation organization), dal paese in cui risulta immatricolato l'aeromobile, avendo come riferimento la metodologia di calcolo riportata nei capitoli II, III e IV dell'annesso 16, volume I, alla Convenzione sull'aviazione civile internazionale dell'ICAO, di seguito denominato annesso.

Il comma 5 della legge, stabilisce le tariffe forfettarie in proporzione al peso massimo al decollo o a prescindere da detto peso al decollo, secondo il tipo di aeromobile, tariffa differenziata (per aeromobili a propulsione) in base al livello di emissioni sonore.

Il comma 10 della norma in esame prevede che " Le maggiori entrate derivanti dal presente articolo, pari a 37 milioni di Euro per l'anno 2013 e a 55 milioni a decorrere dall'anno 2014, sono iscritte nella Tipologia 10102 "Tributi indiretti" nell'ambito del Titolo 1 "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" e sono destinate in misura pari al 10 per cento al trasferimento in conto capitale e/o spesa corrente ai comuni che ricadono nelle zone A e B, come indennizzo alle popolazioni residenti dell'intorno aeroportuale, al fine di limitare l'inquinamento acustico e ambientale, zone definite dal decreto del Ministro dell'ambiente 31 ottobre 1997 (Metodologia di misura del rumore aeroportuale), pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 15 novembre 1997, n. 267." Il comma 11 prevede che "la L.R. 28 aprile 2006, n. 4, art. 45 relativo all'imposta regionale sulle emissioni sonore di aeromobili, è abrogato".

La novità dell'imposta di cui qui si discute, rispetto a quella vigente in precedenza e della quale ha preso il posto, emerge all'evidenza dal raffronto delle disposizioni succedutesi nel tempo per disciplinarla.

La L.R. n. 4 del 2006 prevedeva che la Regione, con apposito regolamento, nel rispetto della normativa statale e regionale in materia e, in particolare, della L. n. 342 del 2000 e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 133) e successive modifiche, stabilisce le modalità di accertamento, liquidazione, riscossione, recupero, rimborso dell'imposta di cui al comma 1, nonchè di applicazione delle sanzioni.

La L.R. Lazio n. 2 del 2013, invece, ha disciplinato l'IRESA quale tributo regionale proprio, stabilendone il presupposto, le esenzioni nonchè la misura, prevedendo all'art. 5, comma 6, aliquote differenziate, variabili da un minimo di 1,60 Euro per tonnellata, sino ad un massimo di 2,5 Euro per tonnellata, da applicare agli aeromobili sprovvisti di certificazione acustica o non rispondenti ai parametri fissati dall'International civil aviation organization (ICAO).

A seguito dell'intervento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato (atto di segnalazione AGCM n. 1071 del 27 agosto 2013), che ha rilevato difformità fra le normative delle sei Regioni che hanno istituito l'IRESA tali da determinare un'alterazione della redditività per i vettori che fanno scalo solo in alcuni aeroporti rispetto ad altri, con conseguenze distorsive sul piano concorrenziale per le compagnie aeree, i consumatori e le società di gestione degli aeroporti, il Governo ha adottato, con il D.L. n. 145 del 2013, "Interventi urgenti di avvio del piano "Destinazione Italia", per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonchè misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015".

In particolare, la Legge di conversione n. 9 del 2014 ha inserito all'art. 13, recante "Disposizioni urgenti per EXPO 2015, per i lavori pubblici ed in materia di trasporto aereo", il comma 15-bis, oggetto dell'odierno giudizio, il quale recita: "Al fine di evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l'attrattività del sistema aeroportuale italiano, anche con riferimento agli eventi legati all'EXPO 2015, nella definizione della misura dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), di cui alla L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 90 e ss. il valore massimo dei parametri delle misure IRESA non può essere superiore a Euro 0,50. Fermo restando il valore massimo sopra indicato, la determinazione del tributo è rimodulata tenendo conto anche degli ulteriori criteri della distinzione tra voli diurni e notturni e delle peculiarità urbanistiche delle aree geografiche prospicienti i singoli aeroporti".

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 13/2015, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale del D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15-bis, come convertito, in riferimento all'art. 77 Cost., comma 2, e art. 117 Cost., comma 2, lett. e), in combinato disposto con l'art. 3 Cost., nonchè agli art. 117 Cost. commi 2 e 3, art. 119 Cost., commi 1 e 2 e art. 120 Cost., promosse proprio dalla Regione Lazio, la quale dubitava della possibilità per lo Stato di stabilire un'aliquota massima in materia di competenza legislativa concorrente dello Stato e delle Regioni, non già stabilendo un principio di coordinamento ma piuttosto dettando una statuizione di dettaglio d'immediata applicazione nei confronti delle Regioni.

Nell'occasione la Corte Costituzionale, nel definire l'imposta come tributo proprio regionale, così definito dal D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8 e riconosciuto come tale dalla Corte (sentenza n. 18 del 2013), ha chiarito "che la disposizione impugnata non stabilisce un'aliquota unica, ma

un'aliquota massima modulabile da tutte le Regioni, sulla base dei criteri legislativamente indicati. Si tratta perciò non di una statuizione di dettaglio, ma, appunto, di una norma di coordinamento, resa necessaria dalle finalità concorrenziali espressamente enunciate e concretamente perseguite dalla stessa disposizione".

La pronuncia in esame ha dato rilievo dirimente alle finalità dell'intervento del legislatore statale, diretto ad "evitare effetti distorsivi della concorrenza tra gli scali aeroportuali e di promuovere l'attrattività del sistema aeroportuale italiano (...) sia attraverso la determinazione di un limite massimo dell'imposta, sia con la sua modulazione che tenga conto della distinzione tra voli diurni e notturni e delle peculiarità urbanistiche delle aree geografiche prospicienti i singoli aeroporti".

7.Tanto premesso sulla genesi dell'Iresa, occorre evidenziare come il D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15 bis, convertito in L. n. 9 del 2014, non abroga affatto le disposizioni regionali preesistenti - previo accertamento di eventuali effetti distorsivi della concorrenza - ma per evitare - per il futuro - detti effetti e promuovere l'EXPO stabilisce un tetto massimo all'aliquota applicabile.

Alcuna incidenza può avere la decisione del C.di S. (sentenza n. 2746/2014) richiamata dalla ricorrente, atteso che la sentenza in parola concerne una legge statale che ha normato non solo per il futuro ma anche per il passato, contenendo clausole di abrogazione attraverso le quali il legislatore nazionale ha imposto alle regioni e agli enti locali la revisione dei propri ordinamenti al fine di salvaguardare gli interessi di rango primario; stabilendo peraltro che le disposizioni regionali - in materia di competenza esclusiva dello Stato - trovano applicazione fino all'entrata in vigore della disciplina statale in materia.

In altri termini, nella presente fattispecie, il D.L. n. 145 del 2013 pone prescrizioni volte a tutelare la concorrenza, stabilendo una modulazione delle aliquote uniforme sul territorio nazionale, con la conseguenza che la legislazione regionale incompatibile con la normativa statale dettata in materia di competenza esclusiva dello Stato cessa di avere efficacia dall'entrata in vigore di quest'ultima.

Il principio di irretroattività è stato, in particolare, ribadito dall'art. 1, comma 2 dello statuto del Contribuente (principio affermato all'art. 11 preleggi, comma 1 "La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo"), il quale prevede che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica", nonchè dall'art. 3 comma 1, che prevede: Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. Lo Statuto dunque limita la possibilità per il legislatore di intervenire sulla disciplina dei tributi con riferimento al passato: a) all'art. 1, comma 2 sono indicate le circostanze nelle quali le disposizioni di interpretazione autentica in materia tributaria sono ritenute ammissibili e le caratteristiche formali alle quali le stesse devono sottostare; b) all'art. 3, comma 1, primo periodo è stabilito il divieto per il legislatore tributario di intervenire con disposizioni tributarie retroattive a carattere innovativo; c) all'art. 3, comma 1, secondo

periodo è stabilito che, per quanto attiene le modifiche ai tributi periodici, queste trovino applicazione con decorrenza al periodo d'imposta successivo a quello nel quale è intervenuta la modifica normativa.

9.Sotto altro profilo, nell'attuale assetto normativo che configura l'imposta regionale sulle emissioni sonore come un tributo proprio, eventuali interventi regionali disincentivanti (con applicazione di aliquote maggiori) o incentivanti (con variazioni in diminuzione), potrebbero, in tesi, rispettivamente determinare aggravi penalizzanti per il traffico aereo e misure protezionistiche irragionevolmente limitative della libera circolazione delle merci e delle persone.

Tuttavia, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8, comma 1, l'esame di compatibilità con i principi comunitari sopra menzionati non può che riguardare la determinazione di tutti gli elementi essenziali della fattispecie tributaria.

I principi e le norme comunitarie idonee ad influire sull'esercizio della funzione impositiva tributaria mostrano confini indefiniti ed hanno dunque una sfera di operatività potenziale piuttosto ampia.

9.1 Era, pertanto, onere della ricorrente allegare se ed in quale misura l'istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore nella misura determinata dalla L.R. n. 2 del 2013 abbia dispiegato efficacia condizionante o limitante della concorrenza.

9.2 L'istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili potrebbe dunque astrattamente confliggere con il principio di tutela della concorrenza, ma solo in caso di fissazione di presupposti particolarmente gravosi a carico di determinati soggetti.

In mancanza di deduzioni difensive in relazione a trattamenti fiscali inspiegabilmente differenziati rispetto alla provenienza dei destinatari ovvero che abbiano avuto l'effetto di condizionare, limitare o inibire la libera circolazione delle merci e delle persone, alterando in generale il corretto funzionamento del meccanismo della concorrenza intracomunitaria, non può affermarsi, come vorrebbe la ricorrente, l'incompatibilità della disciplina regionale con i principi comunitari in materia di tutela della concorrenza.

10. Il quarto e il quinto mezzo, in quanto concernenti la medesima questione, vanno esaminati congiuntamente.

In primo luogo, appare opportuno stabilire se siamo in presenza di un tributo proprio o derivato. Secondo le numerose sentenze della Corte costituzionale l'art. 119 Cost., con la proposizione "... stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri... ", ha inteso riferirsi "ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale"; sarebbero invece "tributi propri derivati" quelli (come l'IRAP o l'imposta di soggiorno) istituiti con legge statale, riscossi dall'ente ed il cui gettito è attribuito al medesimo. Ne consegue che fino all'anno 2012, l'IRESA si configurava come un "tributo proprio derivato", in quanto istituito con legge statale, riscosso nel territorio della Regione ed il cui gettito era attribuito all'ente regionale stesso.

Nell'assetto normativo della L. n. 342 del 2000, infatti, l'ente territoriale esercitava un potere normativo limitatamente agli elementi secondari della prestazione, vale a dire ai meccanismi di graduazione del prelievo, con effetto incentivante o disincentivante. A partire dall'anno 2013, invece, I'IRESA ha cambiato qualificazione giuridica, essendo divenuta un tributo proprio della Regione, per effetto del citato D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8 che ha attributo 1alle Regioni anche la facoltà di sopprimerlo. Ed invero, un tributo regionale può essere definito "proprio" se la Regione stabilisce gli elementi fondamentali della fattispecie tributaria, vale a dire il presupposto, la base imponibile, i soggetti ed i limiti dell'aliquota del tributo. Se, infatti, la Regione non eserciti alcun potere normativo primario in ordine a questi elementi, il tributo non può essere qualificato come proprio, anche qualora all'ente spetti il relativo gettito.

Queste prestazioni patrimoniali, infatti, non possono farsi rientrare nella categoria dei tributi propri derivati, poichè in relazione ad essa la Legge Delega n. 42 del 2009 prescrive la sola possibilità per le Regioni di modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, secondo i criteri fissati dalla legislazione statale.

Diversamente, in relazione ai tributi propri alle Regioni viene concessa la facoltà di sopprimerli e "tale potere, che accompagna il trasferimento, ne suggella ulteriormente il carattere". La facoltà per le Regioni, prevista dal D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8, comma 1 di disporre l'abolizione dell'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (nonchè della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, della tassa per l'occupazione di Spa zi ed aree pubbliche regionali, delle tasse sulle concessioni regionali), non contempla, difatti, tutti i tributi di derivazione statale, suscettibili con propria legge di modifica delle aliquote, esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale. Una conferma la si ricava dal comma 3 della medesima disposizione, secondo il quale: " Alle regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto. I predetti tributi costituiscono tributi propri derivati".

I tributi interamente devoluti alle Regioni, sebbene già totalmente disciplinati dalla legge statale possono essere qualificati come propri se alle Regioni, contestualmente alla devoluzione, vengono assegnati, pertanto, tutti i poteri normativi, con contemporanea rinuncia ad essi da parte dello Stato, compreso quello relativo alla loro soppressione. Secondo il costante insegnamento di dottrina e Corte costituzionale, questi sono gli elementi essenziali che, in forza dell'art. 23, Cost., caratterizzano il potere normativo primario rispetto alla nozione di tributo.

Ed allora, si può affermare che a decorrere dal 1 gennaio 2013 le Regioni hanno facoltà di istituire con L.R. l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, provvedendo con piena discrezionalità alla individuazione del presupposto, dei soggetti passivi, alla graduazione delle aliquote, alle modalità di accertamento e riscossione, ovviamente, nel rispetto dei principi fondamentali della Costituzione, di quelli comunitari rinvenibili nel Trattato e nelle fonti derivate, ferma restando l'aliquota massima di cui al D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15-bis, come convertito, che costituisce un limite alla potestà impositiva dell'ente regionale.

Ebbene, la Regione Lazio nell'introdurre l'imposta in esame (al posto di quella previgente di cui alla L.R. n. 4 del 2006, art. 45) non ha inteso costruire il tributo in questione secondo il modello di imposta ambientale in senso stretto, caratterizzato da una diretta relazione tra prelievo e deterioramento ambientale assunto a presupposto della fattispecie tributaria. Si tratta piuttosto di un modello connotato sì da un vincolo di scopo ma in senso improprio, perchè ricondotto ad una funzione meramente indennitaria (nella quota del 10 % del gettito) delle popolazioni abitanti nei territori aeroportuali interessati dal rumore nelle fasi di decollo ed atterraggio. Sicchè, per quanto attiene alla Regione Lazio, si registra l'adozione di un modello di fiscalità con lata funzione ambientale, perchè con esso la tutela dell'ambiente viene perseguita solo esternamente alla fattispecie tributaria, per via mediata e indiretta.

Mentre, difatti, il primo tipo di tributi (imposta ambientale) è caratterizzato dalla destinazione del gettito raccolto ad opere o servizi di tutela dell'ambiente, i tributi del secondo tipo sono caratterizzati dal fatto che il fine principale è quello di ottenere gettito e la tutela ambientale viene perseguita in aggiunta all'ottenimento della finalità fiscale per cui sono stati istituiti (nella specie, quella generale), operando un aggravio dei costi che funge da incentivo o disincentivo di talune attività ritenute dannose per l'ambiente, le quali, per detta ragione, devono essere penalizzate e ridotte.

A ben guardare, la logica sottostante alla categoria di tributi cui appartiene l'imposta per cui è causa, che ha preso il posto di quella precedente di derivazione statale, superandola, individua nell'ambiente una finalità politico-sociale aggiuntiva, da realizzarsi in modo indiretto, con metodologia indennitaria, finalità che rimane esterna alla definizione del tributo stesso.

E' vero che nella ricordata sentenza n. 13/2015 la Corte Costituzionale ha osservato che il tributo "ha mantenuto uno scopo specifico, il quale tuttora ricomprende finalità attinenti alla tutela dell'ambiente", come peraltro "dimostra la previsione della destinazione "prioritaria" del gettito" verso determinati obiettivi (latamente) ambientali. Tanto, però, non appare sufficiente per qualificare l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili istituita dalla Regione Lazio come tributo di scopo in senso stretto, trattandosi piuttosto, come anticipato, di tributo con finalità extrafiscale ambientale, indennitaria, avendo il legislatore valutato la finalità ambientale come esterna, non interna al presupposto.

10.1 Non si verte, in altri termini, di un'imposta (nè tantomeno di una tassa in qualche modo segnata da corrispettività prestazionale) direttamente ed immediatamente correlata all'attuazione di opere o servizi di tutela dell'ambiente, quanto piuttosto di un prelievo mirato all'ottenimento di un gettito la cui funzione ambientale deriva dalla sua capacità di incidere - aggravandone i costi - su attività (manovre aeree rumorose) ritenute dannose per l'ambiente e che, per detta ragione, devono essere penalizzate ed indennizzate a favore dei cittadini che ne siano colpiti (da qui la natura extrafiscale della relativa finalità). Per quanto la L.R. individui espressamente il presupposto del tributo nelle emissioni sonore prodotte dagli aeromobili civili sia in fase di decollo sia in fase di atterraggio, e dunque in un tipo di attività che esplica diretta influenza inquinante sull'ambiente e sull'esigenza della sua protezione, resta che, nel modello adottato (tra i vari possibili), la logica sottostante alla categoria di tributi cui appartiene l'imposta per cui è causa individua nell'ambiente una finalità politico-sociale aggiuntiva, da realizzarsi in

modo indiretto ed esterno tanto alla definizione del tributo stesso, quanto - e ciò risulta davvero decisivo ai fini di causa - allo svolgersi dello specifico rapporto obbligatorio tributario con la Compagnia aerea. Si riproduce la distinzione operata in dottrina tra "tributi ambientali in senso lato" (o "tributi con funzione ambientale") e "tributi ambientali in senso stretto", ricorrendo qui la prima ipotesi, nella quale la tutela ambientale diretta rileva quale finalità politico-sociale (appunto non fiscale) del tributo; il che spiega, al contempo, sia la natura prettamente discrezionale anche della quota (10 %) di destinazione indennitaria del gettito, sia l'inidoneità di questa scelta legislativa discrezionale ad incidere sul rapporto giuridico d'imposta.

La distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi ambientali in senso lato (o meglio con funzione ambientale) è stata tracciata dalla Commissione Europea su un peculiare elemento: nei primi la fattispecie imponibile è costituita da un'unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato. Nei secondi, l'ambiente si colloca all'esterno della fattispecie, rilevando, quindi, su un piano extrafiscale, costituendo una finalità - politica, culturale, sociale - per sua natura extrafiscale - non collocandosi all'interno della fattispecie tributaria. La tutela ambientale diventa allora 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. Solo spostando l'elemento di collegamento dalla tutela dell'ambiente - scopo quest'ultimo extra fiscale - all'unità fisica inquinante, è possibile individuare il presupposto ambientale. Può dunque affermarsi che l'emissione sonora o elemento inquinante non costituisce il presupposto del tributo, ma rileva soltanto quale parametro indiretto nella determinazione della base imponibile. Il presupposto, invece, incorpora l'esercizio delle attività di decollo e atterraggio, apprezzabile sotto il profilo reddituale e, in quanto tale, espressivo di un'attitudine alla contribuzione.

La Commissione Europea fornisce, al riguardo, una definizione di imposte ambientali (sull'energia, sul trasporto, sull'inquinamento e sulle risorse), quale sottocategoria delle imposte indirette, come tributi "la cui base imponibile è una unità fisica (o una proxy) di qualcosa che ha un comprovato, specifico impatto negativo sull'ambiente" (cfr. volume "Environmental taxes - a statistical guideline", 2001), e pone in risalto l'impatto del relativo prelievo sui costi e sui prezzi dei prodotti inquinanti nonchè delle attività correlate all'ambiente, in combinazione con le relative elasticità del prezzo.

Tanto perchè al fine di individuare una imposta di scopo occorre distinguere tra il presupposto impositivo che genera la debenza del tributo e la base imponibile costituita dalla grandezza che misura la capacità contributiva manifestata dal presupposto, ovvero il parametro di commisurazione del tributo; la quale non necessariamente è espressa in denaro (come nel caso di un reddito o di un patrimonio), potendo essere costituita anche da oggetti o entità materiali (misurate secondo le loro caratteristiche di misura o di peso).

12.1 La descritta natura dell'imposta in esame consente di risolvere anche l'evocato contrasto tra L.R. e Legge Nazionale.

Anche l'originaria normativa statale alla L. n. 342 del 2000, art. 90 ("Istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili) stabiliva che: "l'imposta stabilita nella misura

di cui all'art. 92 è dovuta ad ogni regione o provincia autonoma per ogni decollo ed atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili", mentre il successivo art. 92, disponeva che "l'imposta è determinata sulla base dell'emissione sonora dell'aeromobile civile come indicata nelle norme sulla certificazione acustica internazionale", individuando le diverse misure del tributo, variabili in base al peso massimo di ciascun velivolo al decollo e della sua classe di appartenenza.

Dall'esegesi della norma si evince che l'evento che determina(va) l'insorgere dell'obbligazione tributaria non era riconducibile dall'emissione sonora dell'aeromobile, ma era ancorato all'esercizio delle attività aeroportuali costituite, nel caso di specie, dal decollo e dall'atterraggio dell'aeromobile, come definite dalla normativa di settore (D.P.R. n. 496 del 1997, art. 1). La rumorosità dell'aeromobile non assume(va) rilievo come presupposto del tributo, ma come parametro per la determinazione dell'imposta, come specificato dallo stesso legislatore che, all'art. 9, comma 1 citato, precisa(va) che l'imposta in questione è(era) determinata "sulla base" dell'emissione sonora dell'aeromobile. Il presupposto, invece, atteneva all'esercizio delle attività di decollo e atterraggio, apprezzabile anche sotto il profilo reddituale e, in quanto tale, espressivo di un'attitudine alla contribuzione. Le Regioni e le Province autonome erano titolari del gettito, che non era di libera disponibilità, ma era vincolato dal legislatore statale alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico ed all'indennizzo delle popolazioni residenti in zone limitrofe agli aeroporti. Tali enti avevano la possibilità di modulare le aliquote dell'imposta stessa attraverso propri regolamenti. In tal modo, erano possibili interventi incentivanti o disincentivanti attraverso la rimodulazione delle aliquote, che potevano incidere anche sulle modalità del traffico aereo, nel rispetto, in ogni caso, delle libertà di circolazione espressamente previste dall'ordinamento interno e comunitario.

Ciò non toglie che l'espressione adoperata alla L.R. n. 2 del 2013, art. 5 laddove istituisce, quale tributo proprio, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), di cui alla L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 90 e ss. della (Misure in materia fiscale), non comporti sic et sempliciter il recepimento dei presupposti e delle finalità della legge statale che aveva istituito l'imposta, non solo perchè la legge statale era destinata al disinquinamento acustico mentre quella regionale ha tutt'altre finalità (latamente ambientali), ma anche perchè la stessa legge statale del 2000 è venuta meno nel momento in cui il D.Lgs. n. 68 del 2011 ha istituito l'IRESA come tributo regionale proprio.

Nel richiamare gli artt. 90 e ss. della legge statale, la Regione Lazio ha inteso solo chiarire che l'imposta istituita come propria era quella originariamente prevista dalla L. n. 342 del 2000, benchè con tutt'altre finalità e presupposti.

Tanto, che la legge delega consente alle Regioni anche di abrogare l'imposta e, dunque, a maggior ragione - in quanto tributo proprio, come confermato dalle sentenze della Corte Costituzionale - di modificarne i presupposti e le finalità, elemento questo che trova conferma nelle argomentazioni della sentenza della medesima Corte.

Parimenti, il riferimento operato dalla Corte Cost.- per affermare la potestà legislativa concorrente dello Stato - alle originarie finalità della legge statale - vale a dire la previsione della destinazione "prioritaria" del gettito "al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico e al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti (...) dell'intorno

aeroportuale" L. n. 342 del 2000, ex art. 90, comma 1, non implica affatto che la Corte abbia inteso attribuire anche alla L.R. i medesimi presupposti e scopi indicati nella legge statale del 2000, in quanto, attraverso il richiamo alle originarie finalità della legge statale, ha voluto riconoscere anche alla L.R. una "finalità attinente alla tutela dell'ambiente" in materia ove, ex art. 117 Cost., sussiste concorrente potestà legislativa - espressione che non implica affatto l'obbligo delle Regioni di rispettare i criteri di cui alla normativa statale, ma solo il riconoscimento delle finalità stabilite dalla legge regionale.

In particolare, l'inciso sopra trascritto e contenuto nella sentenza della Corte non toglie che l'ente regionale che ha istituito con L.R. il tributo possa modificare i presupposti strutturali del tributo, diversamente da quanto accade per i tributi derivati o ceduti (v. tassa automobilistica); ne consegue che rispetto ai tributi propri, la Regione ha ampi Spa zi di manovrabilità, mentre per i tributi derivati, la regione ha uno Spa zio di intervento entro i limiti strutturali della disciplina sostanziale del tributo sancita dalla normativa statale.

Del resto, non può negarsi che il fine del disinquinamento acustico di cui alla L. n. 342 del 2000 è qualcosa di ben diverso dalle finalità" attinenti all'ambiente", laddove la prima espressione indica la necessità di modalità operative dirette a ridurre l'inquinamento da rumore, mentre le finalità attinenti all'ambiente è espressione talmente gènerica da comprendere, com'è in effetti, anche la sola destinazione del gettito all'indennizzo delle popolazioni contigue agli aeroporti; ragion per cui, divenendo un tributo proprio, la Regione ha potuto stabilirne gli elementi essenziali della fattispecie impositiva, vale a dire il presupposto, i soggetti passivi, le regole di determinazione quantitativa della prestazione patrimoniale, nonchè la destinazione del gettito fiscale secondo finalità e percentuali che determina autonomamente. Erra, pertanto, la ricorrente quando denuncia la violazione dei parametri di cui la L. n. 342 del 2000, artt. 90 e 92, e dei principi posti dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 13/2015, in ragione della inadeguatezza del gettito (10%) destinato alle finalità di tutela ambientale, perchè la censura non considera la natura dell'imposta, di cui innanzi si è trattato, e l'ampiezza dell'autonomia impositiva dell'ente regionale in tema di risorse proprie, che inevitabilmente conducono al superamento dei richiamati parametri. Del resto, la Corte (con sentenza n. 13/2015), ha solo ribadito la natura di "tributo proprio regionale", così come definito dal D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8 in quanto già riconosciuto dalla sentenza n. 18 del 2013, la quale aveva affermato l'intervenuta trasformazione dell'IRESA in "tributo proprio delle Regioni", escludendo la necessità di misure compensative, previste soltanto per gli altri tributi regionali (individuati dalla L. n. 42 del 2009, art. 7, comma 1, lett. b).

13.Tuttavia, anche a volere accedere alla tesi della ricorrente, esposto nel sesto motivo, secondo la quale l'Iresa costituirebbe un tributo di scopo che dovrebbe rispettare la priorità di destinazione del gettito stabilita con una legge statale ormai superata, la previsione di un vincolo di destinazione del gettito di un tributo non sembra poter rilevare nel rapporto tributario.

Il vincolo di destinazione ed analogamente il tributo di scopo hanno in sostanza valenza meramente politica, potendo al più impegnare l'Amministrazione ai fini dell'utilizzazione dei

proventi: si tratta dunque di evento successivo all'acquisizione del provento e quindi estraneo alla fattispecie del prelievo.

Allora nessuna ricaduta si avrebbe nel rapporto contribuente ed ente impositore, giacchè l'obbligazione tributaria sorgerebbe a prescindere dalla destinazione del prelievo e al verificarsi di fattispecie imponibili che nulla hanno a che vedere con le modalità di impiego delle entrate. In questo caso, in altri termini, il vincolo di destinazione sarebbe esogeno alla fattispecie imponibile in quanto "si resterebbe sul piano della gestione delle entrate e non della loro acquisizione".

Il vincolo di destinazione attiene soltanto alla fase dell'impiego del gettito, non rilevando in alcun modo nella definizione della fattispecie imponibile. Pertanto, siamo certamente in presenza di tributi "vincolati", ma si tratta di forme di prelievo il cui gettito viene destinato dal legislatore a determinate finalità, per nulla incidere sul rapporto ente impositore- contribuente, il quale non ha alcun diritto ad ottenere la restituzione di quanto pagato nel caso di mancato rispetto degli scopi dichiarati.

Viceversa, se il legislatore, nella legge istitutiva del tributo, ricollegasse il presupposto imponibile ad un indice di ricchezza espressione del vantaggio ottenuto dal contribuente per effetto del servizio o dell'opera finanziati attraverso il gettito di quel tributo, allora si sarebbe in presenza di un vero e proprio "tributo di scopo", e non semplicemente di un tributo "vincolato", di un tributo, il cui scopo caratterizza il fatto al verificarsi del quale sorge l'obbligo di pagare.

14. La settima censura relativa al contrasto tra l'Iresa introdotta nel 2013 dalla Regione Lazio e la direttiva comunitaria 2002/30 non appare fondata.

La direttiva 2002/30, che è volta a contrastare l'inquinamento acustico negli aeroporti dell'Unione, disciplina l'adozione e gli effetti delle cosiddette "restrizioni operative", ma rimanda al superamento di determinati livelli massimi di rumore misurati alla fonte (vale a dire presso l'aeromobile stesso) e non al suolo.

La direttiva all'art. 1 dispone quanto segue:

"Gli obiettivi della presente direttiva sono i seguenti: a) stabilire norme comunitarie intese ad agevolare l'adozione di restrizioni operative coerenti a livello degli aeroporti, allo scopo di limitare o ridurre il numero delle persone colpite dagli effetti nocivi del rumore prodotto dagli aeromobili; b) istituire un quadro che salvaguardi le esigenze del mercato interno; c) promuovere uno sviluppo delle capacità aeroportuali che rispetti l'ambiente; d) favorire il raggiungimento di obiettivi definiti di riduzione dell'inquinamento acustico a livello dei singoli aeroporti; e) consentire la scelta fra le varie misure disponibili allo scopo di conseguire il massimo beneficio ambientale al minor costo." La medesima direttiva all'art. 7 stabilisce che "L'adozione di un quadro comune di norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative negli aeroporti della Comunità, nell'ambito di un approccio equilibrato alla gestione del rumore, contribuirà a salvaguardare le esigenze del mercato interno, garantendo che negli aeroporti in cui esistono problemi di inquinamento acustico simili vengano introdotte restrizioni operative simili. Tale quadro comprende la determinazione dell'impatto del rumore in un

aeroporto, la valutazione delle misure disponibili per attenuare tale impatto, nonchè la scelta delle misure di riduzione del rumore più adeguate al conseguimento del massimo beneficio ambientale al minimo costo." Per restrizione operativa si intende" e) "restrizioni operative", le misure relative alle emissioni acustiche, mediante le quali viene limitato o ridotto l'accesso dei velivoli subsonici civili a reazione ad un determinato aeroporto. Vi rientrano le restrizioni operative intese a vietare l'esercizio di velivoli marginalmente conformi in aeroporti determinati, come pure le restrizioni operative parziali che incidono sull'esercizio dei velivoli subsonici civili a reazione secondo il periodo di tempo considerato".

In altri termini la direttiva non impone affatto tra le misure restrittive quelle relative alle imposte sul rumore, incidendo a monte per la tutela dell'ambiente, con la finalità di voler limitare le immissioni con restrizione concrete dei voli. La normativa Europea, difatti, intende introdurre una regolamentazione armonizzata per il progressivo ritiro degli aerei più rumorosi dagli aeroporti dell'Unione Europea. La direttiva applica il principio istituito nella comunicazione del 1999 "Trasporti aerei e ambiente", secondo il quale si deve evitare che aumenti il numero di persone esposte al rumore prodotto dai velivoli. L'art. 5 della direttiva stabilisce che "quando viene prevista una decisione in materia di restrizioni operative si tiene conto delle informazioni specificate nell'allegato II, per quanto opportuno e possibile, in relazione alle restrizioni operative di cui trattasi e alle caratteristiche dell'aeroporto".

L'allegato II nell'indicare le informazioni di cui all'art. 5 della direttiva prevede "Descrizione delle misure attuate per attenuare le emissioni acustiche: ad esempio, informazioni sulla pianificazione e la gestione del territorio; programmi di isolamento acustico; procedure operative quali le PANS-OPS; restrizioni operative quali limitazioni del livello sonoro, limitazioni o divieti dei voli notturni, tasse sul rumore; impiego di piste preferenziali, itinerari preferenziali e track-keeping; monitoraggio. del rumore." In altri termini, nell'adottare le restrizioni operative indicate dalla direttiva, occorre considerare - per quanto opportuno e possibile - le misure adottate dallo stato membro, tra le quali anche eventuali tasse sul rumore (non comprese specificamente nella nozione di restrizioni operative menzionate dalla direttiva); ma la direttiva non introduce affatto la tassa sul rumore stabilendo solo che, allorquando si impongono misure restrittive, si devono, se possibile, considerare le altre prescrizioni già adottate.

Le imposte sul rumore integrano, dunque, solo uno degli elementi comparativi al fine di stabilire - sempre se possibile e opportuno l'entità delle misure restrittive, le quali a loro volta dovranno essere assunte tenuto conto del cd. bilanciamento degli interessi coinvolti.

Allo stesso modo il D.Lgs. n. 13 del 2005 che ha dato esecuzione alla normativa Europea è incentrata sulle restrizioni operative dei voli.

La normativa di recepimento oltre a prevedere varie restrizioni parziali all'esercizio dell'attività di alcuni aerei subsonici civili, stabilisce le condizioni e le modalità per ridurre o vietare l'accesso dei cosiddetti "velivoli marginalmente conformi", cioè gli aeromobili che presentano eccedenze di rumore non superiori a 5 decibel, rispetto ai valori limite previsti dalla Convenzione sull'aviazione civile internazionale. In sostanza, le misure contenute nel decreto si applicano agli aeroporti nei quali è rilevato il superamento dei limiti stabiliti per le fasce di rispetto, ma solo

successivamente ad una valutazione che dimostri l'insufficienza di ogni altra misura prevista dalla normativa vigente. L'all. 2 parg. 1.4. del citato D.Lgs. n. statuisce:

1.4. Descrizione del clima acustico aeroportuale che dovrà in particolare evidenziare se sono in corso eventuali aggravamenti e descrizione delle misure adottate per attenuare l'impatto acustico, quali ad esempio:

a) mappe di zonizzazione acustica aeroportuale, ove esistenti;

b) programmi di isolamento acustico;

c) interventi di risanamento acustico;

d) informazioni sulla pianificazione e gestione del territorio, ivi inclusi i piani di zonizzazione acustica, ove esistenti, dei comuni interessati alle attività aeroportuali;

e) impiego di piste preferenziali;

f) rotte preferenziali da mantenere ai fini acustici;

g) procedure di avvicinamento e decollo pubblicate in Aeronautical Information Publication (AIP);

h) restrizioni esistenti quali limitazioni del livello sonoro, limitazione o divieto dei voli notturni, imposte sul rumore;

14.1 Anche la normativa di recepimento ha introdotto le restrizioni operative indicate dalla direttiva UE dirette a limitare l'inquinamento acustico, stabilendo che al fine di valutare l'entità delle misure restrittive, si debba considerare l'adozione di altre eventuali misure adottate, tra cui le imposte sul rumore. Può dunque affermarsi che la disciplina nazionale, che ha recepito la direttiva, considera l'imposta sul rumore quale elemento che, unitamente alle altre misure adottate, possa essere indicativo di un aggravamento delle prescrizioni, ma non è essa stessa utilizzabile quale parametro per verificare il cd. bilanciamento tra gli interessi coinvolti ed in particolare per salvaguardare le esigenze del mercato interno, esigenze da considerare in relazione all'adozione delle restrizioni operative. Ne consegue l'infondatezza della doglianza secondo la quale la L.R. del 2013, nell'introdurre l'imposta sul rumore, non abbia osservato il giusto bilanciamento tra le istanze di liberalizzazione dei servizi aerei necessario per l'instaurazione e lo sviluppo di un mercato comune e gli obiettivi comunitari fissati dal trattato che possono interferire con dette istanze; tenuto conto che il criterio della valutazione della situazione concreta (all. 2), è stato introdotto dalla direttiva comunitaria al solo fine di stabilire l'entità delle altre misure restrittive da adottare e non è imposto in modo assoluto ma solo per quanto possibile e opportuno (si v. art. 5 della direttiva); e, quindi, la valutazione dell'incidenza di eventuali imposte sull'entità delle misure restrittive da adottare è devoluto alla discrezionalità degli Stati membri (criterio dell'opportunità e possibilità: v. art. 5 della direttiva). Mentre il cd. bilanciamento degli interessi è individuato dalla direttiva quale criterio per l'adozione delle misure restrittive.

14.2 La doglianza in esame, infine, oltre ad apparire destituita di fondamento, in quanto la normativa di esecuzione non ha introdotto l'imposta sul rumore, non risulta neppure esaustiva, atteso che la ricorrente ha omesso di allegare in quale misura gli altri provvedimenti restrittivi adottati dalla Regione per favorire il disinquinamento risulterebbero aggravate dall'adozione dell'Iresa. Infine, giova evidenziare che come la direttiva unionale non regola l'imposta sul rumore, nemmeno la L.R. ha la finalità di disinquinamento acustico, ma solo quella di indennizzare le popolazioni residenti dell'intorno aeroportuale, al fine di limitare l'inquinamento acustico e ambientale.

14.3 Come desumibile dai rilievi appena svolti, non vi è alcuna incertezza, sulla questione all'esame, che imponga il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Si tratta di una istanza che è da ritenersi manifestamente infondata, sul rilievo che la direttiva non disciplina affatto l'imposta Iresa.

15. Stessa sorte segue la censura relativa alla questione di costituzionalità della L.R. n. 2 del 2013, art. 5, comma 10, in relazione agli artt. 3, 53 e 119 Cost., nella parte in cui pone a carico dei soli esercenti di aeromobili il prelievo tributario.

Occorre premettere che, perchè il tributo ambientale sia coerente con gli obiettivi che persegue e non si opponga ai principi di giustizia impositiva, non può il suo presupposto fattuale configurarsi su atti, fatti o attività indicativi di capacità contributiva scarsamente relazionati con il pregiudizio che possano recare all'ambiente, perchè in tal caso non verrebbero lesi i principi di giustizia impositiva ma il fine extrafiscale. I tributi ambientali, imposte, tasse e contributi speciali, non si fondano sul principio di capacità contributiva; il contribuente di un tributo ecologico non è obbligato a pagare perchè possiede più o meno ricchezza, ma perchè ha inquinato e deve contribuire, in base al principio di solidarietà collettiva.

Come esposto in precedenza, tuttavia, l'Iresa non rientra tra i tributi con finalità ambientali, ma con finalità in cui la tutela dell'ambiente è esterna ad essa ed opera sul piano extrafiscale.

In particolare, va ribadito che il tributo è considerato, al pari di altri strumenti economici, come una misura utilizzabile per finalità di tutela ambientale. Ciò significa - come accennato - che la tutela ambientale rappresenta solo una funzione politico-sociale: una volta individuato un tributo (sia esso un'imposta di fabbricazione, un'accisa, un'imposta di consumo, od altro) viene ad esso attribuita funzione ambientale, agendo o sulla destinazione del gettito o sulla misura (aliquota, prevalentemente) del tributo.

Ora, sia che per capacità contributiva si intenda come capacità economica qualificata, quanto in un'ottica meramente distributiva come criterio di riparto dei carichi pubblici equo e ragionevole, nessuna di queste due opzioni interpretative, esclude che questa debba trovare applicazione anche nei tributi extrafiscali. Anche se si adotta la seconda interpretazione (identificandolo come criterio di riparto dei carichi pubblici equo e ragionevole) la strutturazione di un tributo extrafiscale risulta certamente corrispondente ai principi costituzionali, in quanto detta impostazione teorica si limita ad imporre al legislatore di selezionare i presupposti anche in relazione a situazioni, condizioni e differenze sociali, che se pur prive di elementi patrimoniali, sono tuttavia espressive, a suo giudizio, dell'attitudine a concorrere alle pubbliche spese e

rispondenti a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli. Ed allora, se è così, i fini costituzionalmente rilevanti che con i tributi extrafiscali si possono perseguire, potranno essere più agevolmente raggiunti - e di riflesso trovare una equa e ragionevole giustificazione ex artt. 3 e 53 Cost. - stante la non necessaria ricorrenza dell'attitudine patrimoniale del presupposto impositivo al fine della istituzione del tributo.

Del resto, il "perimetro" dell'art. 53 Cost., comma 1, va valutato con una maggiore "elasticità" secondo il principio della capacità contributiva inteso in senso "dinamico" (si v. la Corte Cost. in materia di Irap) e non "statico", che deve quindi adattarsi alle continue metamorfosi che registra la società in tutti i settori dell'attività umana - consente di includervi anche altri indici di capacità contributiva che non si correlano esclusivamente alla esistenza di indici di forza economica in senso stretto.

Come risulta dalla sentenza della Corte Cost. n. 156 del 21 maggio 2001 in merito all'Irap, si è giustificata l'introduzione di nuovi indici di capacità contributiva che permettono l'introduzione di tributi più evoluti ed innovativi, decretando la legittimità del presupposto del valore aggiunto prodotto nello svolgimento di attività organizzate. In particolare al punto 6.2 della sentenza sopracitata nella sezione "Considerando in diritto" ha decretato: "E' costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente di reddito individuale." Con tale sentenza si legittima l'introduzione di nuovi indici espressivi della capacità contributiva, qualsiasi indice purchè espressivo della ricchezza ottenuta e non necessariamente il reddito posseduto.

E' innegabile allora che il legislatore tributario, nell'ambito dei suoi ampi poteri, può individuare l'esistenza di capacità contributiva in quei soggetti passivi di imposta ritenuti idonei a concorrere alle pubbliche spese in quanto pongano in essere presupposti dotati di valenza economico-sociale, non necessariamente di natura (anche) patrimoniale, affidando il raggiungimento dell'obiettivo dell'equa ripartizione delle spese pubbliche al solo rispetto del principi di ragionevolezza, imparzialità, coerenza e congruità, previsti dall'art. 3 Cost. e presupposti dall'art. 53 Cost., comma 1.

Sotto tale profilo la posizione di vantaggio in cui versa un soggetto per effetto del "potere" di svolgere un'attività imprenditoriale utilizzando prodotti inquinanti incide, innegabilmente, sui diritti della collettività "privandoli" del godimento di beni pubblici (rectius, risorse naturali) e tale circostanza può ragionevolmente costituire un fatto-indice di capacità contributiva valutabile economicamente, anche in assenza di qualsivoglia consistenza patrimoniale del presupposto del tributo, tale, comunque, da giustificare l'istituzione dell'imposta con finalità ambientale.

Il tributo che colpisce il consumo di prodotti inquinanti o di beni ambientali scarsi, presenta pertanto un presupposto apprezzabile sotto il profilo patrimoniale (il consumo, per l'appunto), e dunque suscettibile di valutazione economica.

La verifica di legittimità costituzionale di detto tributo va condotta con riferimento alla valutazione della capacità economica e/o della capacità contributiva complessivamente manifestata, che deve costituire parametro di commisurazione del prelievo oltre che con riferimento al costo sociale di emissioni inquinanti.

Il riferimento al numero decolli/atterraggi, tonnellate peso aeromobili è indice che permette di ripartire in modo non del tutto irragionevole la partecipazione alle spese conseguenti i danni ambientali derivanti dalle emissioni sonore nelle aree prossime agli aeroporti in ragione anche del fatto che il numero dei voli come il tipo di aeromobili impiegato sono indice dell'attività dell'esercente di aeromobili. Il comportamento dannoso di questi ultimi cagiona un danno alla collettività e quindi l'autore del comportamento dannoso è chiamato in prima persona a risponderne.

Quanto ai profili qui più specificamente dedotti, rileva come l'Iresa colpisca alla stessa maniera (cioè sulla base di parametri obiettivi) le compagnie aeree che pongono in essere le medesime condotte rumorose in fase di decollo ed atterraggio, non essendo neppure concepibile che il vaglio ex art. 3 Cost. possa condursi in rapporto a tutti quei soggetti diversi (appunto la popolazione abitante nei comparti aeroportuali) che non vengono incisi perchè del tutto estranei alla menomazione ambientale sottesa all'imposizione, ed anzi da essa pregiudicati al punto da divenire non debitori erariali ma, se mai, creditori delle misure di protezione ed indennitarie. Non sembra dunque ragionevole sostenere che l'Iresa sia illegittima sol perchè posta a carico delle (sole) Compagnie e non dell'intera comunità che di essa dovrebbe 'avvantaggiarsì, trattandosi all'evidenza di regimi diversi di situazioni originarie diverse e non comparabili.

Di conseguenza anche i tributi con finalità latamente ambientali basati sul presupposto di un comportamento dannoso sono legittimi alla luce del principio del beneficio. Inoltre, il soggetto che utilizza l'ambiente o lo danneggia ottiene un beneficio inteso sia come profitto economico dall'utilizzo di una risorsa ambientale oppure ottiene un ri Spa rmio di costo legato ai costi non sostenuti per investire in macchinari o impianti rispettosi dell'ambiente. Allo stesso tempo l'emissione di sostanze dannose nello svolgimento di attività economiche, presuppone la presenza di ricchezza e dunque la possibilità di adempiere all'obbligazione. Il comportamento dannoso cagiona un aggravio sui costi sociali sostenuti dalla collettività e quindi è chiamato a risponderne in prima persona.

La novità delle questioni e l'assenza di precedenti giurisprudenziali specifici trattate giustificano la compensazione integrale delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza