Sentenza del 13/12/2022 n. 36464 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La ricorrente propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento notificati dalla Regione Lazio, per il pagamento per l'anno 2013 dell'Imposta Regionale sulle Emissioni Sonore degli Aeromobili (IRESA) in fase di decollo ed atterraggio; tributo già istituito dallo Stato. L. n. 342 del 2000, ex artt. 90 segg e poi trasferito alle Regioni la L. n. 68 del 2011, ex art. 8. La Commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che con il D.Lgs. n. 68 del 2011 alcuni tributi precedentemente istituiti e disciplinati dallo Stato tra cui l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili sono stati trasformati in tributi regionali pertanto compete alla potestà legislativa regionale la definizione dei soggetti passivi della misura dell'imposizione delle modalità e determini degli adempimenti fiscali a richiamato inoltre la sentenza della Corte costituzionale 13 del 2015 che ha stabilito la legittimità della disposizione regionale e del relativo tariffario fino al 22 febbraio 2014 e ritenuto che non può essere invocata per l'anno di imposta in questione la nuova tariffa prevista dalla Legge Regionale n. 11 del 2015, stante la irretroattività della norma tributaria. Si è costituita con controricorso la Regione Lazio. Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso. La Regione Lazio, depositando note di trattazione scritta, si è associata alle conclusioni del Procuratore generale.

La causa è stata trattata alla udienza pubblica del 19 ottobre 2022, in camera di consiglio, in base alla disciplina (successivamente prorogata) dettata dal sopravvenuto, del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione della Legge Regionale n. 11 del 2015 e del D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15 bis (convertito nella L. n. 9 del 2014) e della sentenza della Corte Costituzionale n. 13 del 2015. La ricorrente deduce che ha errato il giudice d'appello a non applicare le tariffe previste dalla legge regionale 11/2015 posto che i nuovi importi più favorevoli alla contribuente, sostituiscono quelli previgenti e ciò per adeguarsi alla legge nazionale, che ha fissato un tetto tariffario; che la modifica è efficace a partire dal 22 febbraio 2014 ed è stata preceduta dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 13 del 9 febbraio 2015, da applicarsi a tutti rapporti pendenti, sentenza che ha rigettato il ricorso della Regione Lazio volto a contestare la legittimità del tetto tariffario imposto

dal legislatore nazionale. Osserva che la Legge Regionale n. 11 del 2015, in definitiva, non si limita a modificare gli importi previgenti, ma li sostituisce con portata retroattiva.

2.- Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ex art. 360 c.p.c., n. 3 e 4 la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia e difetto di motivazione. La ricorrente deduce di avere proposto quale secondo motivo di appello una questione specifica e cioè che la legge regionale deve essere applicata nel rispetto della legge nazionale, e che l'intervento del legislatore nazionale è stato determinato dalla esigenze di tutelare la concorrenza altrimenti lesa dalla applicazione disomogenea della imposta. Deduce che su questo punto il giudice d'appello ha omesso di pronunciarsi.

3.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 e 4 la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione al quarto motivo di appello proposto dalla parte, non esaminato dal giudice d'appello, con il quale era stata dedotta la violazione della direttiva n. 30/2002/CE, e dell'art. 267 TFUE, nonchè l'omessa pronuncia con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, in ragione della incompatibilità tra la legge regionale 2/2013 e la suddetta Direttiva, in quanto la Direttiva non consentirebbe l'applicazione dell'imposta in questione senza la previa determinazione, da parte della Regione, di un piano complessivo di misure volte a contenere le emissioni sonore aeree negli scali aeroportuali e nelle zone limitrofe, secondo quanto stabilito dall'allegato II alla Direttiva; e ciò previa adozione di tutta una serie di adempimenti strumentali (monitoraggio dell'inquinamento acustico specifico, obiettivi di contenimento del medesimo, analisi costi-benefici e conformazione dell'imposizione al minor costo possibile per il vettore, termine di applicazione dell'imposta).

4.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 e 4 la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione ai motivi quinto e sesto dell'appello non esaminati dal giudice di secondo grado. La ricorrente deduce che il giudice d'appello non ha esaminato la questione da lei prospettata anche in termini di pregiudiziale costituzionale, in relazione alla destinazione del tributo.

In particolare, ha dedotto la violazione della L. n. 342 del 2000, artt. 90 e 92 e della sentenza della Corte Costituzionale n. 13/2015 nonchè degli artt. 117 e 119 Cost. con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte Costituzionale. La ricorrente osserva che la L. N. 342 DEL 2000, artt. 90 e 92 stabiliscono la destinazione del tributo prioritariamente alle finalità ambientali e di contro la normativa regionale prevede che il gettito del tributo in questione sia assegnato soltanto per il 10% ad un fondo vincolato ad indennizzare le popolazioni residenti nei luoghi degli scali aerei, dunque consentendo che il residuo 90% venga attratto, come voce "tributo indiretto", alla fiscalità regionale generale. La Regione ha quindi disatteso il vincolo esplicitamente previsto dalla L. N. 342 DEL 2000, artt. 90 e ss. così violando l'art. 117 Cost., poichè la competenza legislativa regionale deve esercitarsi nel rispetto dei principi fondamentali posti dalla legislazione statale; e sul punto il legislatore nazionale ha assunto il criterio della priorità come specifica regola di diritto che vede essere rispettata dalla Regioni nella destinazione del gettito.

5.- Con il quinto motivo del ricorso si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 e 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione al settimo motivo dell'appello non esaminato dal giudice di secondo grado.

In particolare, rileva di avere dedotto nei gradi di merito la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. e art. 119 Cost., comma 2, per avere il legislatore regionale fatto gravare l'imposta in questione sui soli vettori aerei, e non sulla collettività di coloro che operano e risiedono nel territorio in cui la Regione Lazio svolge le sue attività istituzionali al cui finanziamento nella misura del 90% è diretto il tributo pagato; con ciò si realizza una violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), la violazione del principio della universalità della imposta diretta al finanziamento delle spese pubbliche (53 Cost.) e la violazione del principio di razionalità e ragionevolezza nell'esercizio della attività legislativa (art. 119 Cost).

6.- Preliminarmente si osserva che la Regione Lazio eccepisce la inammissibilità del ricorso per cassazione per violazione dell'art. 366 c.p.c., n. 3), stante la mancata, seppur concisa, ricostruzione dei fatti di causa (modalità e motivi del ricorso originario in opposizione agli avvisi; costituzione in giudizio ed eccezioni della Regione; ricostruzione dell'esito e delle motivazioni della sentenza di primo grado; illustrazione dei motivi di appello e sintesi della sentenza impugnata).

L'eccezione è infondata.

Soltanto ove il ricorso per cassazione manchi completamente dell'esposizione dei fatti di causa e del contenuto del provvedimento impugnato è inammissibile (Cass. n. 6611/22; Cass. sez. un. 11308/14), mentre di contro deve ritenersi ammissibile quando come nella specie- pur connotato da una rievocazione dei fatti di causa estremamente succinta ed essenziale non precluda in alcun modo l'esatta comprensione degli elementi fondamentali della controversia e del nucleo argomentativo sotteso alle varie doglianze.

E tanto più ciò va affermato in ragione della natura prettamente tecnico-giuridica che, fin dal ricorso introduttivo, la controversia ha assunto, con riguardo ai vari profili di (asserita) illegittimità dell'imposta pretesa che si ritrovano, nel ricorso per cassazione, tutti puntualmente ed efficacemente ripercorsi secondo i suddetti caratteri legali.

7. I motivi, strettamente connessi, sono da esaminare congiuntamente.

Preliminarmente si osserva che sebbene il giudice d'appello abbia (verosimilmente per una svista) parlato di un unico motivo di impugnazione, consistente nella violazione della L.R. n. 11 del 2015, ha tuttavia argomentato sia in punto di rigetto della richiesta di applicazione della tariffa più favorevole che sulla legittimità del tributo -richiamando la sentenza della Corte Costituzionale n. 13/2015- e anche in ordine alla natura del tributo ed alla conseguente potestà legislativa regionale in termini di definizione dei soggetti passivi, della misura dell'imposizione, delle modalità e dei termini degli adempimenti fiscali. Queste ragioni, sebbene non articolate e sviluppate come la importanza della questione richiede, sono idonee a respingere e disattendere -in parte anche implicitamente- le questioni proposte dalla ricorrente sia per la invocata applicazione retroattiva della tariffa più favorevole sia con riferimento ai motivi di appello ulteriori, segnatamente le prospettate questioni di legittimità costituzionale e di compatibilità con il diritto unionale. Non si tratta pertanto di omessa pronuncia, ma semmai di motivazione poco articolata, sebbene corrispondente al c.d. minimo costituzionale perchè, come si vedrà, centra il punto fondamentale della questione, anche per effetto del richiamo alla

sentenza della Corte Costituzionale n. 13/2015; la insufficienza della motivazione, in questi termini intesa, non giustifica la cassazione della sentenza impugnata, spettando alla Corte integrare le motivazioni scarsamente articolate ed anche correggerle, se il dispositivo è conforme a diritto secondo quanto previsto dall'art. 384 c.p.c., u.c..

8.- Per 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 fomite 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.

9.- 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 nazionale 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 nel comma 4 dell'art. 10, 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 delle"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.

10.- 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, della legge 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(va) 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 del "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).

11.- Tale disciplina era stata prevista con anticipo rispetto alla normativa Europea di riferimento, cioè rispetto alla Direttiva n. 30/2002/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 marzo 2002, la quale - sulla premessa (n. 2 dei consideranda) che: "Ai fini dello sviluppo sostenibile del trasporto aereo è necessario adottare una serie di misure intese a ridurre le emissioni acustiche degli aeromobili negli aeroporti in cui esistono particolari problemi di inquinamento acustico" - mirava al contenimento della rumorosità degli aeromobili per limitare o ridurre il numero delle persone colpite dagli effetti nocivi dei rumori prodotti dagli aeromobili e per promuovere lo sviluppo dei traffici aeroportuali attraverso misure finalizzate alla massimizzazione dei benefici per l'ambiente con la minimizzazione dei costi (art. 1, lett. a, c ed e, della citata Direttiva n. 30/2002/CE).

Analogamente, la Direttiva n. 49/2002/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 25 giugno 2002 aveva perseguito gli obiettivi di definire "un approccio comune volto ad evitare, prevenire o ridurre, secondo le rispettive priorità, gli effetti nocivi, compreso il fastidio, dell'esposizione al rumore ambientale" e di "fornire una base per lo sviluppo di misure comunitarie di contenimento del rumore generato dalle principali sorgenti, in particolare veicoli stradali e su rotaia e relative infrastrutture, aeromobili, attrezzature utilizzate all'aperto e attrezzature industriali, e macchinari mobili" (art. 1, commi 1 e 2). A tal fine, tale documento aveva annoverato nella tipizzazione della nozione di "rumore ambientale" anche il rumore dovuto al traffico aereo (art. 3, lett. a).

La Direttiva n. 30/2002/CE era stata recepita dall'Italia con il D.Lgs. 17 gennaio 2005, n. 13 ("Attuazione della direttiva 2002/30/CE relativa all'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti comunitari"), il quale era finalizzato a stabilire le condizioni e le modalità per l'adozione di "misure ritenute utili a favorire il raggiungimento di obiettivi definiti di riduzione dell'inquinamento acustico a livello dei singoli aeroporti, tenuto conto, in particolare, della popolazione esposta".

Contestualmente, la Direttiva n. 49/2002/CE era stata recepita dall'Italia con il D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 194 ("Attuazione della direttiva 2002/49/CE relativa alla de terminazione e alla gestione del rumore ambientale"), il quale, "al fine di evitare, prevenire o ridurre gli effetti nocivi dell'esposizione al rumore ambientale", era stato dedicato alla definizione delle competenze e delle procedure per l'elaborazione della mappatura acustica e delle mappe acustiche strategiche, nonchè all'elaborazione e all'adozione dei piani di azione volti ad evitare e a ridurre il rumore ambientale laddove necessario, in particolare, per l'eventualità di livelli di esposizione in

grado di avere effetti nocivi per la salute umana, nonchè ad evitare aumenti del rumore nelle zone silenziose (art. 1, comma 1, lett. a e b).

12.- Con riguardo al profilo strettamente fiscale, nella ricerca delle misure intervento pubblico per la tutela dell'ambiente, l'OCSE (nello studio su "Instruments èconomiques pour la protection de l'environnement" del 1989) aveva inserito i tributi ambientali nell'ambito degli strumenti economici (insieme ai sussidi, ai depositi cauzionali, alle sanzioni, ai depositi cauzionali ed altri interventi di mercato) in grado di agire sul costo dei prodotti inquinanti e, di conseguenza, indirizzare le scelte degli inquinatori. In questa primigenia accezione internazionale, il tributo ambientale era stato identificato come qualsiasi forma di entrata pubblica dovuta dall'inquinatore per contribuire a prevenire, eliminare o ridurre l'inquinamento, con funzione disincentivante, di gettito o entrambe, dove non assume rilevanza la nozione interna di tributo (tassa, imposta o tariffa), tipica di qualsiasi ordinamento interno.

In tale prospettiva, i tributi ambientali assumevano la configurazione di "tributi extrafiscali", la cui funzione era quella di mero reperimento delle risorse finanziarie da impiegare per la tutela dell'ambiente. In questo schema, lo strumento tributario non acquisiva la qualificazione di misura direttamente volta alla tutela dell'ambiente, considerato di per sè come bene protetto, quanto piuttosto una delle tante misure economiche idonee semplicemente a "internalizzare" l'inquinamento, agendo sul costo dei prodotti inquinanti. Il bene ambientale rimaneva, pertanto, estraneo al presupposto del tributo e si configurava solo come "tributo di scopo" che perseguiva le finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente.

Questa originaria giustificazione dell'imposizione ecologica è stata, tuttavia, successivamente superata dalle risoluzioni adottate dal Consiglio delle Comunità Europee e dei rappresentanti dei Governi degli Stati Membri, riuniti in sede di Consiglio, il 19 ottobre 1987 (contenente il "Quarto programma di azione delle Comunità Europee in materia di ambiente") e 11 febbraio 1993 (contenente il "Quinto programma di azione ambientale dell'Unione Europea"), nonchè dal "libro Bianco" (di Jacques Delors) su "Crescita, competitività, occupazione - Le sfide e le vie da percorrere per entrare nel XXI secolo" del 1994, dove l'ambiente da oggetto di tutela diviene presupposto stesso dell'imposizione.

Superando i limiti insiti nello schema elaborato dall'OCSE, per cui la tassazione ambientale non andava oltre il ruolo di strumento per il reperimento di risorse finanziarie per l'ambiente (ruolo che poteva sicuramente essere svolto con maggiore efficacia dalla tariffa - nella sua accezione di prezzo pubblico - piuttosto che dall'imposta o dalla tassa) o di tributo disincentivante, concorrente con gli altri strumenti economici ad indirizzare le scelte dei consumatori, la Commissione delle Comunità Europee, nell'elaborazione di una possibile nozione di tributo ambientale, aveva individuato, tra gli elementi caratterizzanti di quest'ultimo, oltre alla funzione disincentivante delle condotte inquinanti - già sottolineata dall'OCSE - anche la necessità della commisurazione dell'imponibile del prelievo all'impatto negativo sull'ambiente.

Invero, con comunicazione emanata dalla Commissione delle Comunità Europee il 26 marzo 1997 n. 97 in materia di "Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico", pur non entrando "(...) nel merito dei vantaggi e degli svantaggi, sul piano della redditività economica e dell'efficacia ecologica, dell'uso fatto dagli Stati membri del gettito dei tributi ambientali", ma restando nella

prospettiva di fornire "agli Stati membri una panoramica degli obblighi giuridici, che devono essere rispettati all'atto della definizione di detti tributi", si era stabilito che: "Per conseguire gli obiettivi ambientali, sempre più integrati nella legislazione comunitaria, gli Stati membri dispongono, oltre che delle disposizioni armonizzate a livello comunitario, di tutta una serie di strumenti economici, tecnici e facoltativi, fra i quali le tasse e le imposte ambientali, che, includendo i costi ambientali nei prezzi delle merci e dei servizi, permettono di applicare il principio "chi inquina paga". In tal modo i consumatori ed i produttori possono essere indotti ad assumere un comportamento più compatibile con le esigenze ecologiche".

Quindi, giudicando "(...) importante definire il quadro giuridico applicabile agli Stati membri che intendono introdurre tasse e imposte ambientali", la Commissione aveva ritenuto "(...) opportuno rilevare gli altri elementi che possono essere presi in considerazione nella valutazione delle tasse e delle imposte ambientali nazionali", pur senza l'intenzione di "(...) procedere all'analisi dei vantaggi e degli svantaggi dell'applicazione di tasse ed imposte ambientali a livello nazionale in termini di efficacia, economica ed ambientale", in modo da fornire "(...) agli Stati membri utili orientamenti per la concezione, l'applicazione e la valutazione di tali strumenti fiscali, al fine di garantirne l'uso equilibrato ed efficace, a livello nazionale, regionale o locale (...)".

Così, si era precisato che: "Per essere considerato "ambientale" un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. Potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili. (...) In linea di principio, è compito specifico del singolo Stato membro fornire la prova dell'effetto ambientale stimato del tributo in sede di valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario".

13.- La Commissione aveva così individuato due tipologie di tributi ambientali: i "tributi sulle emissioni" e i "tributi sui prodotti". "L'esperienza ha dimostrato che le tasse e le imposte ambientali, seppur di natura o estremamente varia, possono essere schematicamente raggruppate in due categorie. Tributi sulle emissioni, cioè prestazioni pecuniarie direttamente correlate all'inquinamento provocato, reale o stimato, che si tratti di emissioni nell'atmosfera, nell'acqua o nel suolo o di inquinamento acustico. Si possono citare ad esempio le tasse sull'emissione di ossidi di azoto in provenienza da grandi impianti di combustione e le tasse sull'inquinamento delle acque, causato dagli impianti di trattamento delle acque reflue. Esistono tributi sull'inquinamento acustico nel campo dell'aviazione. Qualora siano applicati a fonti non mobili (per esempio gli impianti industriali), tali prelievi fiscali esulano in gran parte dal quadro della presente comunicazione, in quanto gravano esclusivamente sui produttori nazionali. I tributi sui prodotti sono applicati alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati, come i concimi, i pesticidi, la ghiaia, le acque sotterranee ed ai prodotti di consumo come le batterie, gli imballaggi a perdere, i pneumatici ed i sacchetti di plastica. Alcuni tributi sui prodotti, applicati già da molti anni, particolarmente nel settore energetico, sono ormai considerati un elemento di integrazione fra la politica dell'ambiente e quella energetica. Ne sono un tipico esempio le tasse sulla benzina, il carburante diesel, l'olio combustibile per uso domestico e l'elettricità". In ogni caso: "Quando adottano tributi ambientali, gli Stati membri devono essere in grado di motivarne validamente la necessità per la soluzione di problemi ambientali". Inoltre, "gli Stati membri sono

invitati a indicare chiaramente la destinazione del gettito dei tributi ambientali. E' opportuno che in ogni caso i criteri applicati siano chiari, tra Spa renti, non arbitrari e che spingano all'assunzione di abitudini più positive". Peraltro: "La ridistribuzione del gettito del tributo sulle emissioni (che grava esclusivamente sulle ditte nazionali) al settore che lo ha pagato, non dovrebbe di norma dar adito a controversie, purchè il regime rispetti le esigenze generiche in materia di tra Spa renza e carattere non arbitrario".

Secondo tale definizione, per aversi un tributo ambientale è necessario che "l'imponibile della tassa" (che nella terminologia Europea indica il presupposto) sia un'unità fisica di cui si abbia la prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente, quando è usato o rilasciato. Per impatto negativo sull'ambiente deve intendersi un deterioramento di beni finora liberi, nel qual caso l'unità fisica espressiva del deterioramento potrebbe essere l'unità di prodotto rilasciato o di sostanza emessa, oppure una riduzione dell'offerta di beni, nel qual caso l'unità potrebbe esprimere semplicemente il quantitativo del bene carente. Viene, così, a delinearsi, una nuova nozione teorica di tributo ambientale, che si caratterizza per la relazione diretta e causale tra il presupposto dell'imposizione e l'unità fisica inquinatrice (intesa quale emissione, bene naturale o prodotto) o potenzialmente in grado di produrre un danno all'ambiente.

Su tali basi, quindi, la dottrina tributaria ha delineato la distinzione tra "tributi ambientali in senso lato" (o "tributi con funzione ambientale") e "tributi ambientali in senso stretto": nei primi la salvaguardia dell'ambiente è considerata come una mera finalità politico-sociale del tributo (a carattere esclusivamente extrafiscale), quindi un elemento esterno al presupposto, mentre nei secondi vi è relazione causale tra l'unità fisica che determina il deterioramento o danno scientificamente dimostrato dell'ambiente ed il presupposto del tributo. In quest'ultima tipologia di tributo ambientale, il bene ambiente non è più collocato all'esterno, ma all'interno della fattispecie tributaria (relazione causale) e viene posto l'accento non tanto (o non solo) sulla funzione di tutela ambientale, quanto piuttosto sul deterioramento scientificamente dimostrato dell'ambiente e, quindi, sull'unità fisica che tale deterioramento determina.

Secondo tale schema, inoltre, l'unità fisica che determina il deterioramento ambientale (e che viene assunta a presupposto della fattispecie tributaria) deve costituire un fatto materiale accertabile e scientificamente misurabile, capace di esprimere in modo inequivocabile il degrado ambientale (potrebbe costituire, ad esempio, in una sostanza emessa o altri tipi di emissioni inquinanti oppure da un veicolo con certe caratteristiche di emissioni). Il deterioramento ambientale, inoltre, non deve costituire una mera eventualità, ma deve essere scientificamente accertato, poichè se venisse richiesto un pagamento obbligatorio solo al fine di prevenire un danno ambientale, tale pagamento non potrebbe essere ricondotto al tributo (tassa o imposta) ambientale ma alla tariffa o al prezzo pubblico dovuto a fronte di un servizio ambientale. Infine si osserva che il deterioramento dell'ambiente non deve essere assoluto, ma relativo, cioè deve trattarsi di un deterioramento sopportabile, poichè se il deterioramento fosse irreversibile, il relativo prelievo assumerebbe necessariamente natura sanzionatoria e rappresenterebbe un deterrente all'esercizio stesso dell'attività inquinante.

I tributi con funzione ambientale, pertanto, tassano tradizionali indici rivelatori di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo, produzione, affari) ma contengono una disciplina

che colpisce in modo più gravoso le fattispecie in cui si evidenzia un collegamento tra la capacità contributiva manifestata e lo svolgimento di un'attività dannosa per l'ambiente.

Nell'elaborazione Europea, come si è visto, vengono, inoltre, inserite all'interno dei tributi ambientali sia le "imposte ambientali", definite come tributo non corrispettivo (non associato, cioè, ad una controprestazione di beni o servizi pubblici), sia le "tasse ambientali", definite con tributo corrispettivo associato ad una controprestazione in termini di beni o servizi pubblici. Ulteriormente, si distingue fra "imposte ambientali sulle emissioni inquinanti", che assumono come base imponibile una unità fisica inquinante ovvero una unità di sostanza che causa emissioni inquinanti (ad esempio, quantità di ossidi di azoto o quantità di decibel) e "imposte ambientali sui prodotti inquinanti", che assumono come base del tributo una unità fisica di prodotto che abbia un effetto inquinante sull'ambiente al momento in cui viene usato o rilasciato (ad esempio, benzina, elettricità).

Successivamente, con comunicazione emanata dalla Commissione delle Comunità Europee 11 dicembre 1999 n. 925 in tema di "Trasporti aerei e ambiente", si era proceduto all'elencazione di una serie di misure di tassazione ambientale, che presupponevano la classificazione comune delle emissioni sonore, la definizione di un indice e di un metodo normalizzati per il calcolo dei livelli di esposizione al rumore, l'attuazione dei sistemi di sorveglianza acustica e delle regole di ripartizione e di assetto del territorio.

Di seguito, con parere n. 2000/C 268/14 del 13 luglio 2000 del Comitato Economico e Sociale sulla "Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni - Trasporti aerei e ambiente: raccogliere la sfida di uno sviluppo sostenibile", si era valutato (paragrafi 2.6.4, 2.6.4.1, 2.6.4.2 e 2.6.4.3) che "(...) si potrebbe introdurre una tassa che abbia le seguenti caratteristiche. Essere applicata alle operazioni di decollo e di atterraggio (LTO Charges) modulata in funzione dell'"efficienza ambientale" degli aerei in relazione alle emissioni dei loro agenti inquinanti caratteristici, soggetta a revisioni periodiche. L'applicazione di tale tassa sarebbe possibile solo a di determinate restrizioni ambientali o criteri di assegnazione condizione di estenderla a tutti gli aerei che operano in un determinato aeroporto, indipendentemente dalla loro nazionalità (si potrebbe studiare l'applicazione di un periodo transitorio, di durata quanto più breve possibile, per gli aerei provenienti da paesi meno sviluppati). Tale tassa dovrebbe essere applicata in tutti gli aeroporti comunitari, con vari livelli armonizzati di imposizione, che potrebbero tenere in considerazione fattori come il traffico dell'aeroporto nell'ultimo anno, la percorrenza media dei voli con origine/destinazione nell'aeroporto stesso, il grado di congestione dell'aeroporto, l'incidenza sulla popolazione prossima e altri fattori quali la condizione di insularità e di extraterritorialità. La sua configurazione ed applicazione dovrebbero essere tali da fungere da incentivo per gli operatori a ridurre l'inquinamento ambientale e da non risultare in un mero aumento dei costi"; per cui, si era concluso che "(...) il gettito di tali tasse dovrebbe essere utilizzato, senza restrizioni, per i necessari miglioramenti ambientali", sollecitando la Commissione a "definire i criteri di ripartizione tra le diverse autorità e gli organi interessati".

14.- In Italia, in attuazione della L. n. 42 del 2009 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, attuazione dell'art. 119 Cost.), è stato 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 Legge Regionale n. 2 del 2013, art. 5 (Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili - IRESA. Abrogazione della Legge Regionale 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 alla L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 90 e seguenti (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 del Codice della navigazione; 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".

15.- Ciò premesso, occorre evidenziare come il D.L. n. 145 del 2013, art. 13, comma 15 bis, conv. in L. n. 9 del 2014, prevede che " 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 seguenti 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. L'art. 15 prevede l'entrata in vigore della legge dal giorno successivo a quello pubblicato in gazzetta ufficiale.

15.1.- La norma non abroga le disposizioni regionali preesistenti, ma per evitare effetti distorsivi della concorrenza e promuovere l'EXPO, stabilisce un tetto massimo all'aliquota applicabile, valevole per il futuro.

Il principio di irretroattività ha carattere generale (principio affermato al art. 11, comma 1 Prel. "La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo"), ed è ribadito anche dall'art. 1, comma 2 dello Statuto del contribuente 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.

Nel caso di specie il legislatore, non solo non ha adottato alcuna previsione (interpretativa o meno) comunque idonea a far ritenere una volontà di applicazione retroattiva dei nuovi limiti tariffari, ma ha anzi stabilito espressamente che le nuove tariffe omologate prendevano effetto "a decorrere dal 22 febbraio 2014" (LR Lazio n. 11/2015, art. 2), così da fissare esso stesso un

netto discrimine temporale prendendo a riferimento il giorno successivo a quello di vigenza della Legge statale di conversione n. 9/14 cit..

Se è pur vero che si verte in tema di disciplina appunto incidente sulla libera concorrenza, altrettanto indubbio è che il legislatore (nè quello statale nè quello regionale) non ha ingenerato dubbi di sorta sul fatto che trovi qui piena applicazione il suddetto principio generale di irretroattività, e questa univoca opzione legislativa di coordinamento non può essere superata dall'interprete in ragione del solo parametro costituito dalla natura della materia disciplinata.

Nè può a tal fine rilevare la data non di imposizione ma di accertamento - riscossione, che è estranea e successiva al verificarsi del presupposto dell'imposta, al momento di determinazione della base imponibile e, più in generale, all'insorgenza dell'obbligazione tributaria, anche nei suoi limiti prettamente quantitativi e dimensionali.

16.- Ciò chiarito in punto di irretroattività della norma che prevede un limite tariffario, si osserva che, come si evince dall'excursus normativo sopra tratteggiato, lo snodo cruciale del problema va individuato nel passaggio del tributo dalla fiscalità statale e quella regionale, vertendosi - come appunto osservato anche dalla Corte Costituzionale - di un "tributo proprio regionale" e non di un tributo regionale derivato ovvero di un tributo statale con gettito riservato alle Regioni (L.Delega n. 42 del 2009, art. 7, comma 1, lett. b), n. 3).

E questo passaggio (operante dal 1 gennaio 2013) va letto tenendo presente il sistema delineato dalla L. n. 42 del 2009 cit. di attuazione della delega costituzionale sul federalismo fiscale relativo alle Regioni a statuto ordinario e, in particolari ambiti, alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano, atteso che con essa viene attribuita a questi enti maggiore autonomia finanziaria e, in particolare, la possibilità di stabilire entrate e spese proprie.

Giova ricordare che l'art. 119 Cost., come modificato dalla legge Cost. n. 3 del 2001, attribuisce a tutte le Regioni la titolarità di ampi poteri impositivi ("stabiliscono e applicano tributi... propri"), sia pure nel quadro di "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" di matrice statale.

L'obiettivo di questo modello è quello di addivenire ad una più marcata correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio, in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa ed il simultaneo rispetto del principio di continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri. E' altresì prevista la salvaguardia del criterio di progressività del sistema tributario ed il rispetto del principio di capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche (Legge Delega n. 42 del 2009).

Come si è visto, il trasferimento del potere impositivo in questione alle Regioni si spinge, per quanto concerne l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili (e per talune altre imposte tassativamente indicate), fino alla possibilità di radicale soppressione del tributo ad opera di queste ultime (D.Lgs. n. 68 del 2011 cit., art. 8 comma 1). Questa facoltà non contempla però tutti indistintamente 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 di ciò 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".

Dal che si evince che, a decorrere dal 1 gennaio 2013, le Regioni hanno facoltà di istituire con legge regionale 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 obiettivo alla potestà impositiva dell'ente regionale.

La Regione Lazio nell'introdurre l'imposta in esame (al posto di quella previgente di cui al 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.

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. E tuttavia questo non è sufficiente a qualificare l'IRESA Lazio come un vero e proprio tributo di scopo in senso stretto, trattandosi piuttosto di tributo con finalità (extrafiscale) di tipo ambientale.

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 e da qui la natura extrafiscale della relativa finalità.

Per quanto la legge regionale 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 veda Cass. 33220/2020; Cass. 32764/2020; Cass. 32755/2022).

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.

17.- La descritta natura dell'imposta in esame consente di risolvere anche l'evocato contrasto tra legge regionale e legge nazionale.

Dall'esegesi della L. n. 342 del 2000 cit., art. 90 si evince che l'evento che determinava l'insorgere dell'obbligazione tributaria non era riconducibile all'emissione sonora dell'aeromobile, ma 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 assumeva dunque rilievo come presupposto del tributo, ma come parametro per la determinazione dell'imposta, come specificato dallo stesso legislatore che, al comma 1 dell'art. 92 citato, precisava che l'imposta in questione 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 dalla L.R. n. 2 del 2013, art. 5, laddove nell'istituire, quale tributo proprio regionale, l'IRESA richiama l'imposta di cui alla L. 21 novembre 2000, n. 342, artt. 90 e seguenti (Misure in materia fiscale), non comporti sic et simpliciter il recepimento dei presupposti e delle finalità della previgente legge statale. Nel richiamare gli artt. 90 segg. 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 altre finalità e presupposti. E già si è detto come la legge di trasferimento consentisse 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 medesima Corte Costituzionale con la sentenza n. 13/2015 cit. (ed anche con la sentenza n. 18/2013).

E' d'altra parte evidente come il fine del disinquinamento acustico di cui alla L. N. 342 DEL 2000 sia qualcosa di 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 generica 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 stabilire 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 autonomamente determinate.

Parimenti, il riferimento operato dalla Corte Costituzionale - 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" la L. n. 342 del 2000, ex art. 90, comma 1 non implica per ciò solo che la Corte abbia inteso attribuire anche alla legge regionale i medesimi presupposti e scopi indicati nella legge statale del 2000, in quanto, attraverso il richiamo alle originarie finalità della legge statale, ha voluto evidentemente riconoscere anche alla legge regionale una "finalità attinente alla tutela dell'ambiente" - in materia ove, ex art. 117 Cost., sussiste concorrente potestà legislativa.

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 l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 68 del 2011, il cui art. 8 ha superato il previgente regime, trasformando l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili in tributi propri regionali; la natura dell'imposta regionale; l'ampiezza dell'autonomia impositiva dell'ente regionale in tema di risorse proprie, elementi tutti che inevitabilmente conducono al superamento dei richiamati parametri.

Come già accennato, il ruolo non strutturale nè costitutivo svolto dalla tutela ambientale nella costruzione legislativa dell'imposta regionale esclude che un suo eventuale sviamento possa influire sullo specifico rapporto obbligatorio di imposta.

Vertendosi di una finalizzazione extrafiscale, tale eventuale sviamento potrebbe in ipotesi rilevare sul piano della responsabilità politica dell'ente impositore ma non a fine di esonero o rimborso.

Si verterebbe di un evento (asserita mancata finalizzazione allo scopo di legge) chiaramente successivo all'acquisizione del provento e quindi esogeno alla fattispecie di prelievo, in modo tale che l'obbligazione tributaria sorge in ogni caso ed a prescindere dalla destinazione del gettito.

E l'infondatezza della tesi sul punto sostenuta dalla Compagnia ricorrente è tanto più palese quanto più si consideri che a chiedere di essere sollevata dall'obbligo fiscale a fronte della mancata suddetta finalizzazione successiva è qui proprio la parte che pone in essere la condotta incisa (operatività aerea rumorosa), non già quella (la popolazione abitante nelle zone

aeroportuali) avente interesse alla salvaguardia ambientale della zona di residenza e comunque ad un indennizzo per la sovraesposizione al rumore che, sola, avrebbe astrattamente titolo per opporre (ma in altra sede e al di fuori di un rapporto impositivo diretto) il mancato indennizzo o la mancata adozione da parte della Regione delle misure di tutela ambientale.

18.- Parimenti infondati sono i motivi di ricorso con i quali si paventa il contrasto dell'IRESA Lazio con la citata Direttiva UE e con il dettato costituzionale.

Per quanto concerne il primo aspetto (contrasto con Direttiva CE 2002/30) si osserva che questa è volta a contrastare l'inquinamento acustico negli aeroporti dell'Unione (art. 1) secondo modalità uniformi e non alterative della concorrenza (art. 7). 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. Nel prevedere l'adozione di "misure restrittive" al fenomeno, si consente che gli Stati membri introducano eventualmente anche tasse o tariffe sul rumore, ma siffatta modalità "restrittiva" non viene specificamente disciplinata, fermo restando che la sua (eventuale) introduzione deve trovare contemperamento ed equilibrio anche alla luce delle altre prescrizioni già adottate. Le imposte sul rumore integrano, dunque, solo uno degli elementi comparativi al fine di stabilire - sempre se "possibile ed opportuno" - l'entità delle misure restrittive, le quali a loro volta dovranno essere assunte tenuto conto del bilanciamento degli interessi coinvolti.

Ne consegue che la Direttiva in questione può reputarsi pertinente all'imposta in questione, ma solo nel senso (indiretto e mediato) che anche un'imposta così strutturata può (nell'ambito di una valutazione discrezionale che la Direttiva demanda al legislatore nazionale) includersi tra le suddette "misure restrittive" (come tali introdotte in Italia dal D.Lgs. attuativo n. 13/2005, v. All. 2 p. 1.4 cit.) ed essere oggetto di una valutazione discrezionale di bilanciamento; senza tuttavia che prescrizioni specifiche ed "autoesecutive" in tal senso siano evincibili dalla Direttiva stessa. Ciò basta ad escludere il prospettato contrasto e, con ciò, anche la sussistenza dei presupposti della rimessione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia UE ex art. 267 TF. Come ripetutamente rimarcato da questa Corte, il rinvio pregiudiziale presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, così che il giudice nazionale di ultima istanza non è soggetto all'obbligo di rimettere alla Corte di Giustizia la questione interpretativa quando, così come nella fattispecie, ritenga di essere in presenza di un acte claire che, in ragione dell'evidenza dell'interpretazione, rende inutile (dunque non obbligato) il rinvio pregiudiziale (Cass., 7 giugno 2018, n. 14828; Cass., 16 giugno 2017, n. 15041; Cass. Sez. U., 24 maggio 2007, n. 12067; Cass. n. 18184/22, in motiv.).

L'art. 267 del TFUE stabilisce invero un meccanismo di rinvio obbligatorio allorchè una questione di interpretazione o di validità del diritto dell'Unione sorga di fronte ad un giudice nazionale di ultima istanza, ma tale obbligo è stato oggetto di una profonda riflessione giurisprudenziale nazionale e sovranazionale, posto che esso ha una funzione sua propria, che è quella di evitare interpretazioni giurisprudenziali contrastanti all'interno della Unione Europea, ma non quella di spogliare il giudice nazionale dalla funzione giurisdizionale che gli appartiene, vale a dire quella di individuare la norma giuridica applicabile alla fattispecie e di interpretare il diritto interno; tantomeno la sua funzione è quella di ottenere un parere su questioni generali od ipotetiche,

essendo deputato a risolvere una controversia effettiva ed attuale, fondata sulla rilevanza della questione pregiudiziale (Cass. civile, sez. III, 21/06/2011, n. 13603). L'obbligo di sollevare la questione pregiudiziale è stato pertanto specificato e ricostruito quale dovere giuridico temperato da una valutazione di carattere tecnico-processuale.

In particolare, con la sentenza della Grande Sezione della CGUE del 6 ottobre 2021, in causa C-561/2019, ribadendo i criteri posti nella nota sentenza Cilfit, si afferma che "nell'ambito di un procedimento ex art. 267 TFUE, basato su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, il giudice nazionale è l'unico competente a conoscere e valutare i fatti della controversia di cui al procedimento principale nonchè ad interpretare e ad applicare il diritto nazionale. Spetta parimenti al solo giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità della decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, tanto la necessità quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte" (si vedano anche Corte Giust. 6 ottobre 1982, Cilfit e a., 283/81, punto 21; Corte Giust. 26 maggio 2011, Stichting Natuur en Milieu, da C-165/09 a C-167/09, punto 47; Corte Gust. del 9 settembre 2015, X e van Dijk, C-72/14 e C-197/14, punto 57).

La CGUE ritiene pertanto che l'obbligo di rinvio non sussista quando la questione è considerata non pertinente o non rilevante dal giudice nazionale; in base all'art. 267 cit., in tanto il giudice nazionale può (o deve) sollevare questione pregiudiziale avanti alla CG, in quanto "reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto (...)". Negli stessi termini si esprime la giurisprudenza di questa Corte di legittimità, la quale ribadisce che l'attivazione del rinvio pregiudiziale su questione interpretativa e, specularmente, la mancata attivazione, non presuppongono mai la cessione di potere giurisdizionale o comunque il travalicamento della giurisdizione della Corte di Giustizia. La funzione interpretativa (del diritto UE) riservata dall'art. 267 TFUE alla Corte di Giustizia e la vincolatività che deriva dalla pronunzia adottata dalla stessa Corte non può dunque confondersi con la funzione giurisdizionale riservata al giudice nazionale (Cass., civ., sez. un., 30/10/2020, n. 24107).

Per quanto concerne il secondo aspetto (dubbio di costituzionalità), rileva in primo luogo quanto già affermato (nel senso della legittimità costituzionale ex art. 119 Cost.) dal giudice delle leggi nelle più volte menzionate pronunce. 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 (la popolazione abitante nei comparti aeroportuali) che non vengono incisi dall'imposta ma semmai dagli effetti negativi della attività che costituisce il presupposto di fatto della imposta medesima.

Non sembra dunque ragionevole sostenere che l'IRESA sia illegittima perchè posta a carico delle (sole) Compagnie e non dell'intera comunità che di essa dovrebbe "avvantaggiarsi", trattandosi all'evidenza di regimi diversi di situazioni originarie diverse e non comparabili.

Quanto poi all'art. 53 Cost., va richiamata la peculiarità dell'imposizione ambientale e delle più volte menzionate sue finalità extrafiscali. Il che non significa che essa vada esente dal principio

di capacità contributiva, quanto che tale principio - nell'ambito di una considerazione dinamica dell'evoluzione sociale - va riguardato anche nei suoi risvolti non strettamente reddituali.

Costante è l'indirizzo del Giudice delle leggi secondo cui: (v. C. Cost. sent. n. 156/01 circa la legittimità del parametro di capacità contributiva ravvisabile, ai fini Irap, nel valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate; più di recente, in diverso ambito, C.Cost.201/20): "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".

E' quindi innegabile 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) reddituale, affidando il raggiungimento dell'obiettivo dell'equa ripartizione delle spese pubbliche al solo rispetto dei 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 dello svolgimento di un'attività imprenditoriale utilizzando prodotti inquinanti incide 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 (rumorosità da decollo-atterraggio) tale, comunque, da giustificare l'istituzione dell'imposta.

Ciò posto, non sembra comunque che nel caso specifico il riferimento al numero, appunto, dei decolli-atterraggi, alle tonnellate di peso degli aeromobili ed all'intensità acustica scientificamente rilevata integri un indice arbitrario, o anche solo irragionevole, di capacità contributiva e di necessaria partecipazione alle spese conseguenti ai danni ambientali derivanti dalle emissioni sonore nelle aree prossime agli aeroporti; trovando anzi esso, del resto, diretto riscontro dimensionale, ed in definitiva anche economico-patrimoniale, nell'attività imprenditoriale della Compagnia.

19.- La sentenza impugnata si è espressa in termini coerenti con le considerazioni sopra sviluppate e pertanto resiste alle censure articolate dalla parte, anche sotto il profilo delle censure svolte ex art. 360 c.p.c., n. 4 dovendosi qui ricordare, oltre a quanto già esposto in premessa, che secondo quanto ripetutamente affermato da questa Corte (tra le altre, Cass. n. 24155/2017), non ricorre il vizio di omessa pronuncia ove la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto, e che non è configurabile il vizio di omessa pronuncia quando una domanda, pur non espressamente esaminata, debba ritenersi - anche con pronuncia implicita rigettata perchè indissolubilmente avvinta ad altra domanda, che ne costituisce il presupposto e il necessario antecedente logico giuridico, decisa e rigettata dal giudice (Cass. n. 17580 del 04/08/2014).

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

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2022

Torna ai risultati

Sfoglia Risultati

Sfoglia DocumentoVedi intero documentoSalvaStampa

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza