



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

**DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO PUBBLICO, COMPARATO
E INTERNAZIONALE – DIRITTO AMMINISTRATIVO EUROPEO
DELL'AMBIENTE – XXXIII CICLO**

**La revisione degli strumenti fiscali per la tutela
dell'ambiente nel solco della *green economy***

Dipartimento di Scienze Politiche

**Candidata:
Stefania Scarascia Mugnozza**

**Tutor:
Prof. Pietro Selicato**

A.A. 2019-2020

A Elisa

Ringraziamenti

Ai miei genitori, per l'attesa.

Ai miei nonni, per l'esempio.

A Elisa, per il senso di tutto.

Ad Adriano, per la tenacia.

Alle mie amiche e alle mie cugine, per la leggerezza.

Al Prof. Pietro Selicato, per la guida.

***LA REVISIONE DEGLI STRUMENTI FISCALI PER LA
TUTELA DELL'AMBIENTE NEL SOLCO DELLA GREEN
ECONOMY***

Dottoranda: Stefania Scarascia Mugnozza

Curriculum: Diritto amministrativo europeo dell'ambiente

INDICE

Introduzione

CAPITOLO 1

**LE FONTI DELLA FISCALITA' AMBIENTALE TRA
UNIONE EUROPEA E COSTITUZIONE**

1. I principi di diritto internazionale e di diritto dell'Unione Europea.....	13
1.1 <i>L'evoluzione nel corso della storia e la normativa di riferimento.....</i>	13
1.2 <i>L'integrazione europea e il diritto dell'ambiente.....</i>	16
1.3 <i>Il principio di prevenzione, il principio di precauzione, il principio di correzione in via prioritaria alla fonte.....</i>	21
1.4 <i>Il principio dello sviluppo sostenibile.....</i>	25
2. Il principio «chi inquina, paga».....	29
3. Il complesso rapporto tra l'art. 53, Cost. e il <i>polluter pays principle</i>	39
4. L'imposizione ambientale locale.....	52
4.1 <i>La potestà tributaria degli enti locali.....</i>	54

4.2 <i>La trasversalità dell'interesse ambientale e la distribuzione delle competenze tra Stato e Regioni</i>	60
4.3 <i>Spunti critici in ordine alla potestà tributaria regionale in materia ambientale</i>	75

CAPITOLO 2

TECNICHE FISCALI DI TUTELA AMBIENTALE. PROFILI EUROPEI E NAZIONALI

1. Premessa.....	72
2. Il tributo ambientale “di scopo” vs. il tributo ambientale “proprio”.....	74
3. Pregi e difetti dello strumento impositivo.....	87
3.1 <i>La double dividend hypothesis: sogno o realtà?</i>	88
3.2 <i>La riforma fiscale verde in Italia. Lo stato dell'arte</i>	97
4. Le agevolazioni fiscali ambientali.....	104
4.1 <i>Le principali teorie sulla natura delle agevolazioni fiscali ambientali</i>	105
4.2 <i>Dalla teoria alla pratica: gli effetti delle agevolazioni</i>	112
4.3 <i>Conclusioni</i>	116
5. I limiti europei all'applicazione degli incentivi fiscali.....	119
5.1 <i>Il principio di non discriminazione. L'armonizzazione delle accise</i>	119
5.2 <i>Il divieto di aiuti di Stato</i>	124

CAPITOLO 3

LA FISCALITA' AMBIENTALE IN ITALIA AI TEMPI DEL COVID-19

1. Gli effetti dell'imposizione fiscale: i tributi ambientali vigenti.....	135
1.1 Le imposte sull'energia.....	137
1.2 Le imposte sui trasporti.....	152
1.3 Le imposte sui rifiuti.....	156
1.4 Conclusioni.....	162
2. Gli effetti degli incentivi fiscali: le agevolazioni ambientali vigenti.....	163
2.1 Le agevolazioni nel settore energetico.....	166
2.2 Le agevolazioni nel settore dei trasporti.....	170
2.3 Le agevolazioni in altri settori.....	173
2.4 I beni che godono di aliquota IVA ridotta.....	176
2.5 Conclusioni.....	177
3. Gli incentivi previsti dalla normativa Covid-19 e gli effetti sulla tutela ambientale.....	179
4. Il progetto <i>Next Generation EU</i>	188
Conclusioni	196
Bibliografia	200

Introduzione

L'obiettivo del presente lavoro è esaminare l'applicazione degli strumenti fiscali, ossia tributi e agevolazioni, nel campo della tutela ambientale, al fine di dimostrare la rilevanza dello strumento fiscale come elemento chiave di un sistema basato sulla *green economy*.

La finalizzazione del tributo a scopi ambientali, ossia come fattore di influenza dei comportamenti dei consumatori in senso ecologico, ha assunto rilevanza sempre maggiore a partire dalla fine del secolo scorso. Per lungo tempo, la tutela del patrimonio naturale fu affidata a strumenti di *command & control*, incentrati sulla regolamentazione giuridico-amministrativa e sul sanzionamento di condotte illegittime; sul finire degli anni '60, tuttavia, l'inadeguatezza di tale approccio a garantire il mantenimento di *standard* di sostenibilità diventò innegabile. La consapevolezza della necessità di mutare il sistema di tutela dell'ambiente si diffuse in proporzione alla formazione di una coscienza ambientale comune, sollecitata dall'evidenza di un'emergenza che acquisiva dimensioni sempre più preoccupanti. Le tempistiche degli interventi, tuttavia, non sono state rapide, anche a causa della complessa interazione tra il diritto tributario e la disciplina della tutela ambientale; in particolare, nel caso del nostro Paese la spinta proveniente dagli organi comunitari si è rivelata indispensabile.

Per questo motivo, in apertura del presente lavoro ci si sofferma sull'evoluzione della disciplina ambientale, prendendo le mosse dai principi europei che governano la materia, la loro genesi e il loro contenuto (prevenzione, precauzione, correzione in via prioritaria alla fonte). È dedicata particolare attenzione al principio «chi inquina, paga» (art. 191, par. 2, TFUE), in base al quale le attività inquinanti comportano un costo ambientale che spesso non viene internalizzato – ossia sopportato dall'inquinatore – ma genera esternalità negative: la conseguenza di tale errata allocazione del costo del danno ambientale si

ripercuote sia sul mercato che sulla salute della collettività globalmente intesa. Il principio costituisce il presupposto irrinunciabile per un'analisi in termini giuridico-economici del problema, e offre la sponda per identificare la soluzione nel prelievo fiscale. Nello specifico, si combina il *polluter pays principle* con l'imposta pigouviana, in applicazione delle principali teorie di economia dell'ambiente, e si tenta di ampliare la prospettiva delle tesi citate in senso conforme alla più recente evoluzione degli obiettivi generali dell'Unione europea; in questo senso, si traccia un collegamento con il principio dello sviluppo sostenibile, al fine di pervenire a un'interpretazione del tributo ambientale in cui i profili solidaristici risultano rafforzati rispetto ai connotati economici. Così configurate, le *green taxes* risultano legittimate anche sotto un profilo puramente costituzionale, sciogliendo il "nodo" interpretativo - ben noto ai tributaristi - relativo al rapporto tra il *polluter pays principle* e l'art. 53, Cost. La soluzione al problema viene ricercata non solo nella dimensione solidale del «chi inquina, paga», ma anche nella ricostruzione in senso economico delle condotte inquinanti e nella loro capacità di manifestare una ricchezza assoggettabile al prelievo fiscale.

La prima parte dell'elaborato si conclude con l'analisi dell'imposizione ambientale locale e dei relativi aspetti problematici. Anche questa parte della disamina rileva la complessità dell'interazione tra fiscalità e tutela ambientale: si affronta il tema della scarsa autonomia finanziaria degli enti substatuali, che nel campo ambientale si "scontra" con la distribuzione delle competenze tra Stato, Regioni ed enti locali minori e con la trasversalità della materia ambientale. Sotto questo aspetto, lo scopo che il presente lavoro si prefigge di ottenere è individuare il livello più adeguato di applicazione dei tributi ambientali: la disamina si incentra, dunque, su principi noti non solo agli economisti, ma anche agli studiosi di federalismo fiscale, tra cui il principio della *fiscal responsibility at the margin*, che valorizza l'autonomia tributaria degli enti minori.

Il lavoro prosegue con l'analisi specifica degli strumenti fiscali ambientali. Come è noto, l'universo tributario consta sia di fattispecie impositive (tributi) che di istituti incentivanti (agevolazioni): tale dicotomia rispecchia le tipologie di approccio alla tutela ambientale, consistenti, da un lato, nel reprimere, vietare o disincentivare le attività dannose; dall'altro, nel favorire quelle ecologiche. Pertanto, sotto un profilo puramente teorico, l'applicazione di entrambi gli istituti appare una strategia vincente, basata cioè su un approccio integrato da cui la tutela dell'ambiente uscirebbe rafforzata; nella pratica, tuttavia, un sistema basato sull'applicazione congiunta degli istituti fiscali è compromesso dalla crescente sfiducia del contribuente nei confronti del Fisco, materializzata nell'ostilità che accoglie ogni nuova forma di prelievo e nella conseguente evasione fiscale. Questa circostanza induce il legislatore a ricorrere con frequenza allo strumento agevolativo, il cui effetto incentivante appare maggiormente valorizzato rispetto alla funzione disincentivante del tributo. Tuttavia, il disfavore nei confronti della tassazione potrebbe trovare un temperamento nella destinazione impressa ai tributi ambientali: probabilmente, il legislatore tributario non tiene conto a sufficienza dell'attenzione che la collettività dedica alla questione ambientale - sollecitata anche dal recente movimento dei *Fridays for future* -, i cui risvolti sul piano pratico sono apprezzabili sotto il profilo dei consumi; in questo senso, si ipotizza che la coscienza ambientalista possa costituire un primo fattore di accettazione della tassazione ambientalmente orientata. L'analisi prosegue approfondendo le differenze tra gli strumenti applicabili (le due diverse fattispecie di tributo ambientale configurabili dal legislatore, ossia il tributo proprio, o in senso stretto, e il tributo in senso lato, e le varie tipologie e i problemi legati alla diffusione delle agevolazioni fiscali), e gli aspetti sia teorici che pratici che inducono a rafforzare il ricorso all'imposizione, contrariamente all'attuale assetto della legislazione tributaria nazionale. Sotto questo profilo, si sottolinea l'estrema rilevanza della

teoria del *double dividend*, anche alla luce dell'esperienza dei Paesi nordeuropei, i primi – e sinora gli unici – ad applicarla concretamente.

Naturalmente, l'inquadramento teorico del problema e la “soluzione” di contrasti interpretativi non sono fini a sé stessi, ma perseguono lo scopo dichiarato di analizzare l'applicazione del tributo ambientale in Italia e i risultati sinora ottenuti. Per questo motivo, il terzo e ultimo capitolo trasferisce l'analisi sul piano pratico. Sono presi in considerazione tutti gli strumenti fiscali vigenti nel nostro ordinamento a fini di tutela dell'ambiente, divisi per categoria di riferimento (tributi sull'energia, sui trasporti e sui rifiuti; agevolazioni sui prodotti energetici, sui trasporti, incentivi diretti al settore agricolo e aliquota IVA ridotta). Sulla base della disamina teorica svolta nei capitoli precedenti, è possibile individuare le numerose incongruenze che caratterizzano la legislazione tributaria in materia ambientale. In primo luogo, la gran parte delle imposte ambientali vigenti viene ricondotta allo schema del tributo in senso lato, le cui caratteristiche hanno formato oggetto di analisi nei capitoli precedenti: tale consapevolezza consente di qualificare negativamente tali imposte, per la loro scarsa efficacia disincentivante, per l'incertezza della destinazione impressa al gettito, e per l'inidoneità alla produzione degli effetti del doppio dividendo. Ne deriva, quindi, un giudizio negativo sotto il primo metodo di approccio fiscale alla tutela ambientale (quello impositivo): la forma attribuita alle singole *green taxes* vigenti le rende di per sé inefficienti sotto il profilo della tutela dell'ambiente e inidonee a realizzare risultati apprezzabili sotto il profilo economico, oltre a porsi in palese contrasto con le linee guida delineate dalle istituzioni comunitarie.

Si prosegue con l'analisi del secondo metodo, ossia l'applicazione di agevolazioni, condotta anch'essa sulla scorta delle osservazioni e dei rilievi critici formulati nei capitoli precedenti. Dallo studio del dibattito che impegna storicamente l'UE e gli organismi internazionali sui sussidi dannosi, e dalla consultazione di fonti ufficiali - quali il Catalogo

del Ministero dell'Ambiente e il rapporto del Senato sul «chi inquina, paga» -, affiora una “scomoda” realtà: i dati raccolti evidenziano che l'Italia sostiene annualmente una spesa fiscale elevatissima, destinata a supportare condotte ambientalmente dannose.

In chiusura, si sottolinea come la situazione non appaia destinata a cambiare nel breve periodo: la normativa emergenziale adottata durante la pandemia da Covid-19 ha portato all'emanazione di numerosi bonus fiscali, diretti a supportare imprese e lavoratori in un contesto di crisi economica, mentre l'ecologia è passata in secondo piano (resiste solo l'ecobonus, mentre l'introduzione della *plastic tax* è stata differita al 1°luglio 2021); tuttavia, la gran parte degli incentivi fiscali in questione sono assimilabili alle agevolazioni già dichiarate “dannose” dal Ministero.

In conclusione, si osserva che la gran quantità di ostacoli all'applicazione di una corretta ed efficiente tassazione ambientale non lascia ben sperare per il futuro: l'abbondante numero di agevolazioni vigenti, molte delle quali ambientalmente dannose, e l'elevata spesa pubblica che ne deriva, così come la mancata attuazione di una tassa ambientale idonea a generare un effetto di *double dividend*, si collocano agli antipodi rispetto ai richiami dell'Unione europea e degli economisti. Ciò è tanto più grave dal momento che la riduzione delle agevolazioni e l'introduzione di una vera e propria tassa ambientale potrebbero essere la soluzione al problema: l'attuale situazione di crisi economica, aggravata dalla posizione debitoria dell'Italia a seguito dell'approvazione del *Recovery fund*, esige la radicale modifica del sistema della tassazione del lavoro e delle imprese, mentre il cambiamento climatico necessita di un intervento più rigoroso sui fattori inquinanti. Una riforma fiscale “verde”, impostata cioè su un tributo conforme all'imposta pigouviana e alla teoria del *double dividend*, potrebbe realizzare contestualmente entrambi gli obiettivi.

Sotto questo profilo, la riforma auspicata troverebbe una collocazione privilegiata fra gli interventi necessari al perseguimento del *Green Deal* europeo. L'esatta attuazione della *green transition* non può prescindere dalle *green taxes*: in questo senso, si potrebbe delineare una riforma incentrata principalmente sulla revisione del sistema delle agevolazioni fiscali e sulla previsione di imposte ambientali in senso stretto; questi e altri interventi simili troverebbero copertura nei finanziamenti erogati nell'ambito del *Next Generation EU plan*.

Occorre dunque un deciso intervento da parte del legislatore nazionale, chiamato a rispondere alla sfida del *Green deal* in un momento storico in cui la crisi ambientale e quella economica sono state ulteriormente aggravate dall'emergenza sanitaria. Non bisogna dimenticare, però, che il nostro Paese può trovare validi alleati sia nell'Unione, in forza dei recentissimi piani di finanziamento per la ripresa, sia nei cittadini: la diffusione della sensibilità ambientale, supportata da una adeguata pubblicizzazione dell'effetto di doppio dividendo, aiuterebbe senz'altro a rendere più accettabile l'introduzione di nuove fattispecie impositive e a indirizzare le scelte dei consumatori e delle imprese verso prodotti ecologici.

CAPITOLO 1

LE FONTI DELLA FISCALITÀ AMBIENTALE TRA UNIONE EUROPEA E COSTITUZIONE

1. I principi di diritto internazionale e di diritto dell'Unione Europea

1.1 L'evoluzione nel corso della storia e la normativa di riferimento

L'esigenza di fornire una regolamentazione dell'ambiente è giunta, prima di tutto, dalle organizzazioni internazionali, sia nell'ambito dell'Organizzazione delle Nazioni Unite, quanto nella Comunità europea. Il diritto internazionale dell'ambiente ha vissuto un'evoluzione distinta in due fasi: la prima coincide con la Dichiarazione di Stoccolma¹ sull'ambiente umano, caratterizzata da numerosi trattati di carattere settoriale, basati sul principio della prevenzione (c.d. fase del funzionalismo); la seconda inizia, invece, con la Conferenza di Rio de Janeiro del 1992, nel cui ambito furono adottate convenzioni basate sul principio di precauzione, e per mezzo della quale l'approccio divenne cooperativo e globale (c.d. fase del globalismo)².

Alla fonte simbolo della prima fase, ossia la Conferenza di Stoccolma, si aggiunge poco dopo il Programma delle Nazioni Unite per l'ambiente (UNEP), adottato dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite con la Risoluzione 2997 (XXVII) il 15 dicembre 1972. In tale occasione, l'Assemblea operava come organo sussidiario, incaricato di fornire assistenza tecnica agli Stati in via di sviluppo - inclusa la formazione della legislazione

¹ Dichiarazione delle Nazioni Unite alla Conferenza "sull'Ambiente Umano" (Stoccolma, 5-16 giugno 1972). Tale Conferenza adottava la Dichiarazione di principi e il Piano mondiale di azione ambientale. Vi si evidenziava per la prima volta l'emergenza della tutela dell'ambiente e ricadeva sugli stati aderenti l'intervento per prevenirne le cause di degrado. Si trattava di uno strumento di *soft law*, ma che conteneva, in sostanza, quelli che poi sarebbero diventati i principi internazionali di diritto dell'ambiente.

² S. Marchisio, *Il diritto internazionale dell'ambiente*, in G. Cordini, P. Fois, S. Marchisio, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Giappichelli, 2017, pag. 1.

ambientale – nonché di adottare atti non vincolanti e progetti di convenzione da sottoporre alla ratifica degli Stati³.

La seconda fase viene inaugurata dalla Commissione Brundtland, il cui Rapporto, elaborato dalla Commissione Mondiale su Ambiente e Sviluppo (WCED) istituita su mandato dell'Assemblea Generale dell'ONU, introduce il criterio dello «sviluppo sostenibile», destinato a diventare il pilastro di uno dei più significativi principi in materia. Il concetto poggia sul soddisfacimento dei «bisogni dell'attuale generazione senza compromettere la capacità di quelle future di rispondere alle loro (...). Lo sviluppo sostenibile, lungi dall'essere una definitiva condizione di armonia, è piuttosto processo di cambiamento tale per cui lo sfruttamento delle risorse, la direzione degli investimenti, l'orientamento dello sviluppo tecnologico e i cambiamenti istituzionali siano resi coerenti con i bisogni futuri oltre che con gli attuali».

Nel cuore della seconda fase si colloca, altresì, la Dichiarazione su ambiente e sviluppo, approvata dalla Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente e lo sviluppo (UNCED) nel 1992, a Rio de Janeiro, con il mandato dell'Assemblea Generale dell'ONU mediante la Risoluzione 44/228. Definendo il contenuto del principio di precauzione e del principio «chi inquina paga», rafforzandone al contempo la portata generale, la Dichiarazione di Rio codifica una serie di principi cardine per il diritto ambientale, al fine di tradurli in regimi convenzionali concreti; tale atto rappresenta, dunque, il primo passo in materia di sviluppo sostenibile, nella misura in cui pone in relazione lo sviluppo e la protezione ambientale, ispirando direttamente l'impostazione e il consolidamento delle norme internazionali in materia. Gli atti di Rio appartengono alla categoria delle «dichiarazioni di principi» - da cui non derivano norme internazionali - e vengono inquadrati nell'ambito della *soft law*,

³ Cfr. S. Marchisio, op. cit., pagg. 6 e ss. Sull'UNEP cfr. G. G. Nucera, *La governance internazionale ambientale. L'UNEP e la necessità di una riforma verso Rio+20*, in *Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente*, 3/2011, pagg. 190-219.

sebbene possiedano tutte le caratteristiche di una *law developing resolution*, idonea a concorrere al processo formativo di norme consuetudinarie in materia di sviluppo sostenibile e ad essere utilizzata come punto di riferimento per la conclusione di ulteriori accordi internazionali⁴. Successivamente, il concetto di sviluppo sostenibile si colloca al centro delle Conferenze sul clima e sulla protezione dell'ambiente. Sul punto, occorre segnalare il Vertice sullo sviluppo sostenibile tenutosi a Johannesburg (2002): nel documento elaborato in tale sede, ossia il *Plan of Implementation*, lo sviluppo sostenibile è stato ritenuto «multidimensionale», al punto da ricondurre nel relativo alveo non solo la tensione bipolare tra sviluppo economico e protezione ambientale, ma anche una terza componente, corrispondente per l'appunto allo sviluppo sociale.

In dottrina, il dibattito sulla natura giuridica è stato ampio e ricco di sfumature: lo sviluppo sostenibile è stato concettualizzato in un «meta principio», suscettibile di esercitare una *interstitial normativity* su altre regole e principi giuridici nei casi in cui questi ultimi confliggano o si sovrappongano; in tale contesto, può anche fungere da norma che facilita e provvede al bilanciamento di norme giuridiche confliggenti, riguardanti la protezione ambientale ovvero lo sviluppo sociale e la crescita economica. Il concetto, quindi, ancorché sprovvisto delle caratteristiche di una regola giuridica, esercita una naturale influenza nel dibattito giuridico internazionale⁵. Risulta interessante, infine, che la Dichiarazione di Rio abbia promosso alcuni principi relativi alla politica ambientale di carattere procedurale:

⁴ Tra la vastissima bibliografia sugli atti di Rio si vedano; S. Marchisio, *Gli atti di Rio nel diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1991, pagg. 581 ss.; UNDP, *The Hague Report. Sustainable Development. From Concept to Action*, New York, 1992; G. C. Garaguso, S. Marchisio, *Rio 1992: vertice per la Terra. Atti della Conferenza mondiale sull'ambiente e lo sviluppo con saggi introduttivi e guida ragionata*, Franco Angeli, 1993; W. Lang, *Sustainable Development and International Law*, London, Graham & Trotman, 1995; E. Rozo Acuña (a cura di), *Profili di diritto ambientale da Rio de Janeiro a Johannesburg. Saggi di diritto internazionale, pubblico comparato, penale ed amministrativo*, Giappichelli, 2004; G. Cordini, P. Fois, S. Marchisio, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Giappichelli, 2008, pagg. 11 ss.

⁵ Cfr. A. Fodella, *Il vertice di Johannesburg sullo sviluppo sostenibile*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2/2003, pagg. 391 ss.; S. Salardi, *Il diritto internazionale in materia di sviluppo sostenibile. Quali progressi dopo Rio?*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 3-4/2008, pagg. 664 ss.; M. C. Cordonier Sagger, *Significant Developments in Sustainable development law and governance: a proposal*, in *Natural resources forum*, 28/2004, p. 61 ss.

all'interno della Dichiarazione è contenuta una raccomandazione rivolta agli Stati di basare le proprie politiche ambientali sui principi di precauzione, di internazionalizzazione dei costi ambientali e di valutazione di impatto ambientale (VIA).

Alla Dichiarazione di Rio hanno fatto seguito altre conferenze, sino a quella più recente e importante dalla quale traggono origine gli Accordi di Parigi del dicembre 2015, che prefissano l'obiettivo del mantenimento dell'aumento della temperatura terrestre entro i 2°⁶.

Quanto ai principi di diritto internazionale dell'ambiente, è importante rispettare la distinzione tra quelli di rango consuetudinario, e quelli che esprimono un differente grado di cogenza⁷. I soli principi in materia ambientale inclusi nella *customary law* dalla giurisprudenza internazionale sono il divieto di inquinamento transfrontaliero e il principio di cooperazione: in quanto dotati della valenza tipica della consuetudine, sono suscettibili di applicazione ai vuoti normativi lasciati dal legislatore, e sono opponibili anche agli Stati che non sono parte di convenzioni o trattati.

Quanto ai principi generali, rivolgendosi sia allo Stato che al giudice, questi sono suscettibili di indirizzare la formazione degli atti negoziali e l'interpretazione delle norme; in sostanza, orientando l'azione degli Stati membri, offrono un apporto concreto all'evoluzione del diritto internazionale dell'ambiente.

1.2 L'integrazione europea e il diritto dell'ambiente

Come è noto, in origine, l'ordinamento della Comunità europea – oggetto dei Trattati di Roma del 1957 - non conteneva alcun riferimento alla materia ambientale. La centralità del tema è emersa a partire dagli anni '70, con la Prima comunicazione in materia di ambiente

⁶ L. Massai, *Il negoziato internazionale e gli accordi sul clima dopo Durban*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2/2012, pagg. 293 ss.; S. Nespor, *La lunga marcia per un accordo globale sul clima: dal protocollo di Kyoto all'accordo di Parigi*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1/2016, pagg. 81-126.

⁷ B. Caravita, L. Cassetti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, 2016, pag. 73.

del 22 luglio 1971⁸, in cui si affermava per la prima volta la necessità di ricomprendere la materia ambientale negli scopi della Comunità per contrastare la degradazione della natura e dell'ambiente biologico. Le istituzioni comunitarie erano, infatti, sprovviste di competenza in materia, e pertanto non possedevano i poteri necessari per tutelare l'ecosistema. Tale carenza fu ripetutamente aggirata dalla Commissione sulla base di un'interpretazione strumentale degli artt. 110 e 235 TCE, e mediante il ricorso al preambolo del Trattato CEE che menzionava il miglioramento delle condizioni di vita tra gli obiettivi della Comunità. Questa tecnica, tuttavia, non era destinata a durare: la Comunità doveva necessariamente istituire misure di salvaguardia permanenti e, soprattutto, vincolanti per gli Stati membri⁹.

L'impulso decisivo per una solida ed organica azione comunitaria in materia ambientale emerse durante il vertice di Parigi del 19-21 settembre 1972: nella dichiarazione congiunta del Consiglio delle Comunità europee e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri¹⁰

⁸ Cfr. doc. SEC (71) (2616 def.) G.U.C.E. n. C 052 del 26/05/1972 1 - 33: «Il 22 luglio 1971, la Commissione ha adottato la Prima comunicazione sulla politica della Comunità in materia di ambiente (doc. SEC (71) 2616 def.), nella quale ha sottolineato che la lotta contro la degradazione della natura e dell'ambiente biologico deve assurgere ormai a un posto importante fra gli obiettivi economici e sociali della Comunità e degli Stati membri. Essa ha constatato che le disposizioni adottate dagli Stati membri in questo campo avrebbero potuto avere serie conseguenze sul funzionamento del mercato comune, e più in generale sull'unità dello spazio economico europeo» (Boll. CEE, 1971, n. 9/10, 58 ss). Successivamente all'emanazione dell'atto in oggetto ebbe luogo la pubblicazione dei sette programmi di azione per l'ambiente, che coprono un periodo complessivo di 47 anni (dal Primo programma, per il periodo 1973-1976, al Settimo, dal 2010 al 2020); secondo R. Giuffrida (a cura di), *Diritto europeo dell'ambiente*, Giappichelli, 2012, i detti Programmi assumono una rilevanza istituzionale «che aiuta a comprendere gli indirizzi della Commissione Europea per sviluppare la futura legislazione comunitaria».

⁹ Queste norme affermavano che è compito della Comunità armonizzare le politiche degli Stati membri e che le istituzioni comunitarie dispongono del potere di intervenire, in vista del raggiungimento di uno degli scopi della Comunità, anche quando il Trattato non abbia previsto gli strumenti necessari. La Commissione europea fece ripetutamente leva sulla teoria dei poteri impliciti per affermare la sussistenza di poteri di regolazione comunitaria anche in materie non espressamente assegnate né alla competenza esclusiva né a quella concorrente della Comunità, giungendo all'emanazione delle seguenti direttive: n. 70/157/CE contro l'inquinamento acustico, n. 70/220/CE contro le emissioni inquinanti dei veicoli a motore, n. 75/439/CE sull'eliminazione degli olii usati, n. 75/442/CE sullo smaltimento dei rifiuti, n. 79/409/CE sulla tutela degli uccelli selvatici, n. 83/129/CE sull'importazione delle pelli dei cuccioli di foca, nonché all'emanazione dei primi tre Programmi pluriennali d'azione comunitaria in materia ambientale (1973) e infine all'adozione dei regolamenti n. 348/1981 e n.n 3626/1982 sulla conservazione delle specie di flora e fauna selvatiche a rischio di estinzione.

¹⁰ In G.U.C.E. n. C 112, Comunicazioni ed informazioni, Dichiarazione del Consiglio delle Comunità europee e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri riuniti in sede di Consiglio, del 22 novembre 1973, concernente un programma di azione delle Comunità europee in materia ambientale, Bruxelles, 20 dicembre 1973. Per un approfondimento sui programmi di azione comunitaria si veda; N. Olivetti Rason, *La disciplina*

si affermò che la crescita economica non fosse fine a sé stessa, bensì che fosse strettamente connessa «all'attenzione particolare che verrà data ai valori intangibili e alla protezione dell'ambiente, in modo che il progresso possa veramente essere messo al servizio dell'umanità». In tal modo, la difesa dell'ecosistema venne posta in un rapporto di strumentalità allo sviluppo economico degli Stati, nonché al miglioramento della qualità della vita.

La tutela dell'ambiente era anche strettamente connessa alla circolazione delle merci: la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza '*Cassis de Dijon*', stabilì che in assenza di norme comuni su produzione e commercializzazione di un prodotto, gli Stati membri detengono il potere di intervenire, e che eventuali divergenze normative sarebbero state consentite solo per esigenze imperative. La tutela dell'ambiente fu dichiarata uno "scopo essenziale" della Comunità nel 1985, e nel 1988 assurse al rango di "esigenza imperativa". Da quel momento in poi, la Corte ha fornito un impulso essenziale per lo sviluppo della politica ambientale dell'UE¹¹.

Il recepimento degli obiettivi presentati nel Primo Programma d'azione ebbe luogo solo nel 1986: in tale data, l'Atto Unico Europeo introdusse l'ex Titolo VII e per la prima volta asserì che la Comunità doveva perseguire gli obiettivi di «salvaguardia, protezione e miglioramento della qualità dell'ambiente», stabilendo altresì che l'azione delle istituzioni comunitarie doveva essere fondata «sui principi dell'azione preventiva e della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio chi inquina paga»

dell'ambiente nella pluralità degli ordinamenti giuridici, in A. Crosetti, R. Ferrara, F. Fracchia, N. Olivetti Rason, *Diritto dell'ambiente*, Laterza, 2002, pagg. 3 ss.

¹¹ Sentenza della Corte del 20 febbraio 1979, *Rewe-Zentral AG contro Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Hessisches Finanzgericht - Germania. Misure d'effetto equivalente alle restrizioni quantitative. Causa 120/78; Sentenza della Corte del 7 febbraio 1985, *Procureur de la République contro Association de défense des brûleurs d'huiles usagées (ADBHU)*. Domanda di pronuncia pregiudiziale: Tribunal de grande instance de Créteil - Francia. Libera circolazione delle merci-oli usati. Causa 240/83; Sentenza della Corte del 20 settembre 1988. Commissione delle Comunità europee contro Regno di Danimarca. Libera circolazione delle merci - Imballaggi per birre e bibite. Causa 302/86. Cfr. M. Onida, *Il diritto dell'ambiente dell'UE nel tempo tra agenda europea e politiche nazionali*, in *federalismi.it*, n. 7/2020, p. 94.

(ex art. 174 TCE). Al citato Atto fece seguito il Trattato di Maastricht del 1992, che qualificò l'azione in materia ambientale come una vera e propria politica dell'Unione Europea: nell'ex art. 2, TCE fu inserito l'esplicito riferimento ad una «crescita sostenibile e non inflazionistica e che rispetti l'ambiente», e ai principi introdotti dall'Atto Unico Europeo fu aggiunto quello di precauzione. La modifica della detta disposizione costituisce, senza dubbio, un punto di svolta nell'evoluzione del diritto internazionale dell'ambiente, in quanto qualifica la salvaguardia del patrimonio ambientale come un «interesse preminente» della Comunità Europea.

Successivamente, con il Trattato di Amsterdam, fu inserita la politica ambientale (art. 3) tra le competenze dell'Unione e si procedette alla modifica degli artt. 2 e 6, TCE¹².

Attualmente, la principale indicazione in materia è rinvenibile nell'articolo 3, TUE: secondo il par. 3, l'Unione Europea «instaura un mercato interno, si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa (...) e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente», mentre ai sensi del paragrafo 5 l'Unione Europea «contribuisce allo sviluppo sostenibile della Terra». Le disposizioni nei Trattati non si limitano a dettare indicazioni generiche sulla politica ambientale, ma integrano le esigenze della natura e dell'ecosistema in tutte le altre politiche comunitarie, rendendola «effettiva»; l'articolo di

¹² Gli articoli 2 e 6 TCE così come modificati dal Trattato di Amsterdam: «La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri» (art. 2). «Le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni comunitarie di cui all'articolo 3, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile» (art. 6). Si avverte l'influenza del Quinto programma comunitario di azione per l'ambiente: «Verso uno sviluppo sostenibile», adottato nel 1993, che «insiste sulla necessità di praticare una politica a lungo termine per instaurare uno sviluppo sostenibile. L'obiettivo consiste nel conciliare a lungo termine lo sviluppo dell'economia europea e la tutela dell'ambiente. L'azione comunitaria non deve più limitarsi a reagire ai problemi ambientali, ma occorre che le esigenze di tutela dell'ambiente siano integrate a monte, nella definizione e nell'attuazione di tutte le politiche ed azioni comunitarie, e che sia promossa la partecipazione attiva degli operatori socio-economici» (Così Commissione Europea, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente* 2001/C 37/03, in GUCE C 37 del 3 febbraio 2001).

riferimento è il numero 11 del TFUE (ex art. 6 TCE), mediante il quale si stabilisce l'obbligo che gli interessi ambientali vengano considerati «nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione»; ne discende che non si è di fronte a proclamazioni di diritto soggettivo individuale o collettivo riferito all'ambiente e alla sua tutela, e che la protezione ambientale non costituisce un obiettivo autonomo, ma bensì rappresenta un impegno trasversale che coinvolge tutte le altre politiche dell'UE¹³.

Oggi, la politica ambientale dell'Unione Europea è disciplinata dal Titolo XX "Ambiente" del TFUE, negli articoli 191, 192 e 193 (ex artt. 174, 175, 176 TCE). L'art. 191 definisce gli obiettivi che l'Unione persegue in materia ambientale (tutela dell'ambiente, protezione della salute umana, utilizzo sostenibile delle risorse naturali, lotta ai cambiamenti climatici), individua i principi su cui si fonda l'azione europea per l'ambiente e fa salva la competenza degli Stati membri a concludere accordi internazionali. L'art. 192 individua le procedure decisionali applicate in materia dalle istituzioni, distinguendo la procedura ordinaria – imperniata sulla equiparazione del Parlamento e del Consiglio – da quella speciale, nella quale il Consiglio delibera all'unanimità; tale procedura è riservata a una serie tassativa di ipotesi, tra cui l'adozione di disposizioni aventi principalmente natura fiscale¹⁴. La norma stabilisce altresì che, salvo eccezioni, il finanziamento e l'esecuzione della politica ambientale europea è di competenza degli Stati membri. Infine, l'art. 193 attribuisce agli Stati membri il potere di adottare misure di protezione più intense ed efficaci rispetto a quelle dell'Unione, purché in linea con i Trattati e notificati alla Commissione europea.

¹³ Tale impostazione è stata confermata anche nell'articolo 37 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE: «un livello elevato di tutela dell'ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell'Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile». Cfr. M. Cecchetti, *La dimensione europea delle politiche ambientali: un "acquis" solo apparentemente scontato*, in *federalismi.it*, n. 16/2012, pagg. 5 e ss.

¹⁴ Art. 192, par.2, lett. a), TFUE.

Risulta chiaro che, anche nell'ordinamento dell'Unione, politiche quali agricoltura, trasporti, energia ecc., debbano perseguire gli obiettivi ambientali, in particolare quello dello sviluppo sostenibile, così come sancito dall'articolo 11 TFUE¹⁵.

1.3 Il principio di prevenzione, il principio di precauzione, il principio di correzione in via prioritaria alla fonte

Soffermandosi ora sui singoli principi internazionali di diritto dell'ambiente, non si può non iniziare la disamina dal principio di prevenzione. Consacrata dalla Dichiarazione di Stoccolma¹⁶, la prevenzione dell'azione ambientale è menzionata all'interno dell'art. 191, par. 2, TFUE, nell'ambito di un elenco che solo in apparenza pone i principi sullo stesso piano: diversamente dagli altri, infatti, il principio di prevenzione è assunto al rango di norma consuetudinaria¹⁷.

Secondo l'analisi svolta da autorevole dottrina, il principio in questione esprime il contenuto di un obbligo, incombente sugli Stati, di evitare la verifica di «danni ambientali in quanto tali, a prescindere dalla natura transfrontaliera del rischio o dell'ipotetico danno, che imporrebbe agli Stati obblighi di protezione relativi anche all'ambiente del proprio territorio»¹⁸. Il contenuto del principio è stato specificato distinguendo tra l'obbligo di prevenzione delle interferenze ambientali transfrontaliere e

¹⁵ M. Onida, op. cit., pag. 96.

¹⁶ Dichiarazione delle Nazioni Unite alla Conferenza su l'Ambiente Umano, Stoccolma, 5-16 giugno 1972.

¹⁷ B. Caravita, L. Casseti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, op. cit., pag. 90; L. Pineschi, *I principi del diritto internazionale dell'ambiente: dal divieto di inquinamento transfrontaliero alla tutela dell'ambiente come common concern*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014, pag. 109; O. Porchia, *Le politiche dell'Unione Europea in materia ambientale*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014, pag. 167.

¹⁸ A. Fodella, *I principi*, in A. Fodella e L. Pineschi (a cura di), *La protezione dell'ambiente nel diritto internazionale*, Giappichelli, 2009, pag. 102. F. De Leonardis, *Principio di precauzione nell'amministrazione di rischio*, Giuffrè, 2005; R. Ferrara, *I principi comunitari della tutela dell'ambiente*, in *Diritto amministrativo*, n. 3/2005, pagg. 513 ss. Sono molteplici gli strumenti di diritto derivato adottati a livello comunitario. Tra questi si richiamano la Direttiva 82/501/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1982, sui rischi di incidenti rilevanti connessi con determinate attività industriali; Direttiva 85/337/CEE del Consiglio del 27 giugno 1985 concernente la valutazione dell'impatto ambientale di determinati progetti pubblici e privati; Direttiva 91/156/CEE del Consiglio del 18 marzo 1991 che modifica la direttiva 75/442/CEE relativa ai rifiuti.

l'obbligo di prevenzione in senso assoluto, la cui attuazione deve essere garantita a prescindere dall'insorgenza di un possibile pregiudizio all'ambiente di natura transfrontaliera¹⁹. La distinzione opera prevalentemente sotto il profilo dell'oggetto dell'onere incombente sugli Stati: secondo la Dichiarazione delle Nazioni Unite, l'obbligo di prevenire il «danno ambientale in quanto tale» deve essere osservato nello svolgimento di tutte le attività pubbliche e private, sottoposte alla giurisdizione o al controllo di ciascuno Stato, che si svolgono nell'ambito del suo territorio o al di fuori di esso; nello specifico, gli Stati rispondono di azioni e omissioni imputabili ai soggetti che agiscono in qualità di organi dello Stato, ma il livello di diligenza richiesto varia a seconda della gravità del danno atteso o avvenuto. Laddove il rischio sia tale da imporre un'azione a tutela di Stati non limitrofi, l'obbligo rientra nell'ambito del principio di «prevenzione assoluta»²⁰.

Tuttavia, la Corte internazionale di Giustizia ha attribuito valore di consuetudine al principio senza distinguere tra le due diverse accezioni in cui è inteso: in una celebre sentenza la Corte dell'Aja stabiliva che, in presenza di un rischio di inquinamento transfrontaliero, l'acquisizione della valutazione di impatto ambientale «è da considerarsi un adempimento ormai imposto dal diritto internazionale generale»²¹; pertanto la Corte riteneva la Repubblica dell'Uruguay responsabile della violazione di un principio che, «in quanto norma consuetudinaria», trae origine dall'obbligo di *due diligence* richiesto a ciascuno Stato nel suo territorio.

Il principio di prevenzione è stato anche definito come mero corollario del principio di precauzione²², la cui peculiarità consiste nel riconoscere rilevanza giuridica a situazioni

¹⁹ L. Pineschi, op. cit., pag. 109.

²⁰ La corretta attuazione dell'obbligo di prevenzione implica la cooperazione fra Stati, che si sostanzia in un obbligo di a) notificazione tempestiva delle attività suscettibili di incidere sul territorio di altri Stati; b) messa a disposizione di informazioni utili; c) consultazione con gli Stati maggiormente esposti al rischio di inquinamento transfrontaliero (principio 19 della Dichiarazione di Rio de Janeiro del 1992); si veda L. Pineschi, *I principi del diritto internazionale dell'ambiente*, op. cit. pag. 117.

²¹ CIG, caso *Cartiere sul fiume Uruguay* (Argentina c. Uruguay), sent. 20 aprile 2010, parr. 204-205.

²² S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Aracne, I edizione, pag. 91.

prive di certezza scientifica²³. Il contenuto del principio in oggetto è stato ripetutamente definito dalla giurisprudenza europea, che ha imposto agli Stati l'obbligo di «adottare misure protettive senza dover attendere che siano esaurientemente dimostrate la realtà e la gravità di tali rischi»²⁴; in questo senso, il principio implementa la salvaguardia dell'ecosistema e dell'essere umano, in quanto impedisce agli Stati di addurre la mancanza di certezza della pericolosità di determinate situazioni per giustificare azioni di tutela inadeguate²⁵. Il rapporto tra principio di precauzione e principio di prevenzione deve, dunque, essere interpretato in termini di strumentalità: le misure preventive sono infatti adottate in un'ottica generale di precauzione, il cui scopo ultimo è proprio il rafforzamento della prevenzione del danno²⁶.

L'esigenza di dare attuazione ai due principi menzionati è sfociata nell'adozione di numerose direttive²⁷, una delle quali ha comportato l'apertura di una procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia²⁸.

Posto il generale dovere degli Stati di evitare la verifica di un evento nocivo per l'ecosistema, l'art. 191 TFUE aggiunge, quale corollario, l'obbligo di attivarsi per

²³ O. Porchia, op. cit., pag. 167.

²⁴ CGUE 5 maggio 1998, causa C-180/96, *Regno Unito c. Commissione*; Id., causa C-333/08, *Commissione c. Francia*; Id., 8 luglio 2010, causa C-343/99, *Afton Chemical*; Id., 22 dicembre 2010, causa C-77/09, *Gowan*.

²⁵ Il principio n. 15 della Dichiarazione di Rio afferma che «in caso di rischio di danni gravi e irreparabili, l'assenza di certezze scientifiche assolute non deve servire di pretesto per ritardare l'adozione di misure effettive per prevenire la degradazione dell'ambiente»; questa lettura del principio ne limita «correttamente» la portata rispetto alle osservazioni della dottrina, favorevoli a un'applicazione estensiva del principio (sul punto si veda B. Caravita, L. Casseti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, op. cit., pag. 90).

²⁶ In questi termini O. Porchia, op. cit. pag. 169; S. Dorigo-P. Mastellone, op. cit. pag. 91; Cfr. CGUE, 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, *Lirussi e Bizzarro*; CGUE, 15 giugno 2000, cause riunite C-418/97 e C-419/97, *ARCO Chemie Nederland*.

²⁷ Direttiva 82/501/CEE *Seveso I*, recepita con D. Lgs. 175/1988; direttiva 85/337/CEE, in materia di valutazione dell'impatto ambientale; direttiva 91/156/CEE e 2008/98/CE, sulla riduzione della produzione di rifiuti.

²⁸ CGUE, sentenza 16 luglio 2015, causa C-653/13, *Commissione c. Italia*: «Non avendo adottato tutte le misure necessarie che l'esecuzione della sentenza Commissione/Italia (C-297/08, EU:C:2010:115) imponeva, la Repubblica italiana ha violato gli obblighi che le incombono in virtù dell'articolo 260, paragrafo 1, TFUE. La Repubblica italiana è condannata a pagare alla Commissione europea, sul conto 'Risorse proprie dell'Unione europea', una penalità di EUR 120.000 per ciascun giorno di ritardo nell'attuazione delle misure necessarie per conformarsi alla sentenza Commissione/Italia (C-297/08, EU:C:2010:115), a partire dalla data della pronuncia della presente sentenza e fino alla completa esecuzione della sentenza Commissione/Italia (C-297/08, EU:C:2010:115)».

eliminare la fonte del pregiudizio. Il principio di correzione in via prioritaria alla fonte esplica la propria efficacia in una fase successiva rispetto ai primi due principi menzionati: partendo dal presupposto che il danno si sia verificato²⁹, il principio descrive il contenuto dell'azione successiva, in quanto esige che sia individuata la causa scatenante dell'evento inquinante per evitare che gli effetti si moltiplichino e si propaghino. L'esatta attuazione della correzione alla fonte comporta altresì l'identificazione dell'autorità competente più prossima al luogo interessato dal fatto inquinante, sulla quale incombe l'obbligo di attivarsi³⁰.

Per esigenze di completezza occorre menzionare due ulteriori principi, che svolgono una funzione cardine per l'ordinamento dell'Unione Europea: il principio di sussidiarietà³¹, mediante il quale si individua il livello di governo più adeguato allo svolgimento di un'azione di tutela (articolo 5, paragrafo 3 TUE), e il principio di prossimità (articolo 10, paragrafo 3 TUE), incluso in particolare nel principio di correzione alla fonte, che identifica l'autorità competente in quella più vicina alla comunità di riferimento e al luogo dell'intervento. Infine, si ricordano anche l'informazione e la partecipazione, che costituiscono «il corollario, ed al tempo stesso il presupposto, degli altri principi in tema di procedimento per quanto riguarda l'informazione e all'accesso all'informazione ambientale».

I principi che sono stati sinora oggetto di analisi svolgono, si è detto, un ruolo di primaria importanza nell'orientare l'azione degli Stati membri verso la tutela dell'ecosistema. Tuttavia, nell'ambito di una disamina incentrata sulla fiscalità ambientale, deve

²⁹ Il significato letterale del termine «correzione» implica un intervento su una situazione che si è già concretizzata.

³⁰ Secondo F. Munari - L. Schiano di Pepe, *Tutela transnazionale dell'ambiente*, Il Mulino, 2012, pag. 84, il principio adotta un criterio di «prossimità geografica».

³¹ Con specifico riferimento alla materia ambientale i riferimenti sono: K. Lenaerts, *The Principle of Subsidiarity and the Environment in the European Union: Keeping the Balance of Federalism*, Fordham Int'l L.J. 17 (1993), pagg. 846 ss.; C. Zilioli, *L'applicazione del principio di sussidiarietà nel diritto comunitario dell'ambiente*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1995, pagg. 533 ss.

riconoscersi che i detti principi ricoprono un ruolo sussidiario: i pilastri dell'imposizione fiscale finalizzata alla tutela dell'ambiente sono il principio dello sviluppo sostenibile e il principio «chi inquina, paga», o *polluter pays principle*.

1.4 Il principio dello sviluppo sostenibile

Teorizzato per la prima volta nel 1987 dal Rapporto Brundtland, che lo definisce «*developments which meets the needs of the present generation without compromising the ability of the future generations to meet theirs*», il principio dello sviluppo sostenibile si evolve di pari passo con la rilevanza che il diritto dell'ambiente progressivamente acquisisce all'interno della Comunità Europea³². La definizione primigenia del principio è recepita dalla Dichiarazione di Rio, nella quale si afferma che l'essere umano è al centro delle questioni che attengono allo sviluppo sostenibile e che il diritto allo sviluppo deve essere raggiunto attraverso un equo bilanciamento tra esigenze economiche ed esigenze di protezione ambientale sia delle presenti che delle future generazioni³³, ed è successivamente ampliata dalla Dichiarazione sull'ambiente e lo sviluppo, in base alla quale «*in order to achieve sustainable development, environmental protection shall constitute an integral part of the development process and cannot be considered in isolation from it*»³⁴.

La formulazione attuale del principio è custodita all'interno del TFUE, ai sensi del quale «Le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile»³⁵. Le citate disposizioni traducono il principio in

³²In questi termini C. Videtta, *Lo sviluppo sostenibile. Dal diritto internazionale al diritto interno*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014, pag. 236.

³³ Cfr. Principio 1 e Principio 3, Dichiarazione su ambiente e sviluppo, approvata dalla Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente e lo sviluppo, Rio de Janeiro, 3-14 giugno 1992.

³⁴ Principio 4, Dichiarazione su ambiente e sviluppo, approvata dalla Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente e lo sviluppo, Rio de Janeiro, 3-14 giugno 1992.

³⁵ Art. 11 TFUE.

oggetto in un impegno programmatico, per rispettare il quale gli Stati membri sono tenuti ad attivare tutte le risorse disponibili; si tratta, evidentemente, di previsioni di ampio respiro, suscettibili di conferire allo sviluppo sostenibile la portata tipica di un principio generale³⁶.

È interessante osservare che il principio colloca la salvaguardia dell'ecosistema in una prospettiva evidentemente antropocentrica, nella quale il destinatario privilegiato delle politiche ecosostenibili è l'essere umano: l'obiettivo è quello di intervenire sull'espansione economica per modularla in senso sostenibile, ma ciò avviene nell'interesse dell'uomo, che è e rimane il protagonista dell'azione di tutela, sia in senso positivo - beneficiario di un ambiente salubre – che negativo – destinatario di obblighi in quanto principale responsabile del degrado ambientale-³⁷.

Un punto di svolta nell'interpretazione del principio avviene con la Dichiarazione di Johannesburg³⁸, che ripetutamente menziona la dignità umana. Nel riferirsi al «bisogno di dignità di tutti», al dovere di creare un «mondo libero da indegnità», nonché alla impossibilità di garantire «una vita dignitosa a milioni di persone» a causa dei fenomeni di inquinamento globale³⁹, l'atto richiama il principio di sostenibilità in una dimensione più estesa e duratura rispetto al presente: occorre cioè svincolare la nozione di sostenibilità da una prospettiva legittima, ma limitante, quale è quella del benessere della popolazione esistente, ampliandola fino a ricomprendervi i bisogni delle generazioni future⁴⁰. In questo

³⁶ B. Caravita, L. Casseti, A. Morrone, op. cit., pag. 77.

³⁷ C. Videtta, op. cit., pag. 236.

³⁸ Summit Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile a Johannesburg, Sud Africa, 2-4 Settembre 2002.

³⁹ Principio 2 (Ci impegniamo per costruire una società globale umana e solidale, consapevoli del bisogno di dignità di tutti); Principio 3 (un mondo libero dalle indegnità e dalle indecenze provocate dalla povertà, dal degrado ambientale e da modelli di sviluppo insostenibile); Principio 13 (La perdita di biodiversità continua, sempre più specie ittiche si estinguono, la desertificazione divora sempre più le terre fertili, gli effetti nocivi del cambiamento climatico sono già evidenti, i disastri naturali più frequenti e devastanti ed i paesi in via di sviluppo sempre più vulnerabili, l'inquinamento dell'aria, dell'acqua e dei mari continua a negare una vita dignitosa a milioni di persone); Principio 18 (Accogliamo con soddisfazione l'attenzione del Summit di Johannesburg all'indissolubilità della dignità umana). Sul punto si veda C. Videtta, op. cit., pag. 237.

⁴⁰ L'attenzione alle generazioni future permea l'intera Dichiarazione di Johannesburg, che si apre con l'enunciazione delle sfide da affrontare per realizzare un «futuro collettivo».

senso, il principio impone di modulare l'attività economica degli Stati affinché non diventi un ostacolo alla realizzazione delle esigenze delle prossime generazioni, che non sono certo meno meritevoli di tutela rispetto a quelle attuali.

La corretta applicazione del principio dello sviluppo sostenibile può dunque comportare una limitazione dello sfruttamento economico dell'ecosistema, in ragione del soddisfacimento dei bisogni delle future generazioni. In quest'ottica, il principio in oggetto acquisisce un significato nuovo, dotato di rilevanza autonoma, che prende il nome di «equità intergenerazionale»⁴¹.

Le riflessioni dottrinali sviluppatasi sulla esatta portata del principio in questione ne arricchiscono il contenuto di significato e di sfumature. Secondo un'attenta osservazione⁴², le conseguenze positive dell'applicazione del principio si producono nei confronti di soggetti diversi dall'uomo, il quale rimane titolare di una posizione soggettiva correttamente definibile come «dovere». L'essere umano, infatti, non può pretendere di vivere in un ambiente salubre, in quanto la natura segue regole proprie: concepire il diritto dell'ambiente come un *diritto all'ambiente*, ossia un diritto soggettivo spettante a ogni individuo, condurrebbe all'inaccettabile conclusione secondo cui le specie pericolose per l'essere umano non dovrebbero ricevere protezione, ovvero all'individuazione di un'entità giuridicamente responsabile delle catastrofi naturali. In questo senso, il ruolo giocato dall'essere umano nel degrado di un ecosistema del quale egli stesso è parte ha assunto una

⁴¹ C. Videtta, op. cit. pag. 243, interpreta criticamente il principio di equità intergenerazionale, richiamando l'attenzione sulla complessa identificazione di un preciso ambito temporale della sua applicazione («la vaghezza della dimensione cronologica ben potrebbe svuotare di significato il principio stesso»); L. Pineschi, ult. op. cit., pag. 131, aggiunge che molti dubbi permangono circa la configurazione dell'equità intergenerazionale come un diritto esigibile sul piano giurisdizionale, in virtù della mancanza di un apparato istituzionale specificamente incaricato di tale compito, mentre resta fermo il ruolo del principio come un «parametro della gravità del rischio, ossia della soglia oltre la quale si può parlare di danno grave o irreversibile». Tuttavia, conclude l'Autrice, «sarebbe errato negare all'equità intergenerazionale lo status di principio generale del diritto internazionale dell'ambiente», essendo ormai «recepito in importanti strumenti internazionali vincolanti e non vincolanti».

⁴² F. Fracchia, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, in G. Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, 2016, pag. 178.

rilevanza etica, prima ancora che giuridica⁴³; la responsabilità di cui l'uomo è titolare rende indifferibile l'individuazione di una soluzione che consiste nel destinare le politiche degli Stati alla protezione dell'ambiente, inteso come le aspettative della "madre terra", in uno con i diritti delle future generazioni⁴⁴.

La dimensione più appropriata in cui includere il diritto dell'ambiente è, dunque, quella della doverosità. E del resto, l'applicazione dei principi internazionali preposti alla tutela dell'ambiente non si concretizza nell'attribuzione di diritti, ma nella imposizione di doveri⁴⁵.

Il richiamo al dovere di cui l'ambiente è oggetto, al quale l'uomo adempie a beneficio di soggetti giuridici diversi da sé, consente di collegare la tutela del patrimonio naturale ai «doveri di solidarietà» cristallizzati all'interno dell'art. 2, Cost., nell'accoglimento di un modello che autorevole dottrina ha definito «antropocentrismo dei doveri»⁴⁶. Il nesso con la Carta costituzionale è rinvenibile, altresì, nell'art. 3, che impone la rimozione di tutti «gli ostacoli di ordine economico e sociale, che (...) impediscono il pieno sviluppo della persona umana»; e come consentire lo sviluppo della persona umana se la condotta delle generazioni attuali pregiudica la stessa esistenza di quelle future, ossia minaccia la sopravvivenza della specie umana? In quest'ottica, che recupera il concetto di equità intergenerazionale precedentemente menzionato, diviene possibile apprezzare pienamente la nozione di solidarietà intergenerazionale, il cui antecedente logico e necessario è lo sviluppo sostenibile.

⁴³ Si veda sul punto H. Jonas, *Il principio della responsabilità*, Torino, 2009, e R. Ferrara, *Etica, ambiente e diritto: il punto di vista del giurista*, in *Trattato di diritto dell'ambiente*, op. cit., vol. I, pag. 22.

⁴⁴ R. Ferrara, ult. op. cit., pag. 28.

⁴⁵ Osserva F. Fracchia, ult. op. cit., che «chi inquina deve pagare, il danno deve essere ridotto alla fonte, è necessario assumere un atteggiamento precauzionale di fronte all'incertezza, si deve agire in via preventiva. Ciò deriva dal fatto che essi non sono altro che un riflesso e un'applicazione del principio dello sviluppo sostenibile» (pag. 180); cfr. anche S. Gerotto, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà. Qualche spunto di riflessione dal diritto comparato*, pag. 149, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010.

⁴⁶ F. Fracchia, ult. op. cit., pag. 178.

2. Il principio «chi inquina, paga»

La disamina sui principi internazionali di diritto dell'ambiente non potrebbe dirsi conclusa senza soffermarsi sul *polluter pays principle*.

Nel 1971, la Commissione europea presentò al Consiglio un *memorandum*, che richiamava l'attenzione delle istituzioni sulla necessità di tener conto della qualità delle risorse naturali e delle condizioni di vita nella definizione e nell'organizzazione dello sviluppo economico della Comunità⁴⁷: per la prima volta dalla nascita della Comunità Europea, le istituzioni comunitarie acquisivano la consapevolezza del fatto che la qualità della vita e la salvaguardia dell'ambiente sono fattori interdipendenti e suscettibili di influenzare il funzionamento del mercato unico.

Sulla scorta di queste primissime indicazioni, nel 1972 l'OCSE emanò una Raccomandazione⁴⁸ nella quale si sottolineava l'esigenza che all'inquinatore fossero imputati tutti i «costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento come definite dall'Autorità pubblica al fine di mantenere l'ambiente in uno stato accettabile». La Raccomandazione è, dunque, il primo atto all'interno del quale il principio «chi inquina, paga» trova la propria formulazione.

Sulla scia dell'OCSE si inserisce il Primo Programma d'Azione della Comunità europea in materia ambientale per gli anni 1973-1975⁴⁹, ai sensi del quale «la migliore politica

⁴⁷ F. Lauria, *Manuale di Diritto delle Comunità Europee*, Torino, 1990, pag. 249.

⁴⁸ OECD, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, C(72)128, Parigi, 26 maggio 1972; si veda anche la Comunicazione della Commissione *Su un programma delle Comunità Europee per la protezione dell'ambiente*, in G.U.C.E., 26 maggio 1972, n. C 521; OECD, *The polluter pays principle. Definition, analysis, implementation*, Parigi, 1975.

⁴⁹ Successivamente adottato come Dichiarazione del Consiglio il 22 novembre 1973, in G.U.C.E., 20 dicembre 1973, n. C 112/1; in seguito, con l'intento dare continuità all'impegno comunitario in materia di ambiente, il Consiglio adotta il Secondo Programma d'Azione per gli anni 1977-1981 (in G.U.C.E., 13 giugno 1977, n. C 139/1) e il Terzo Programma d'Azione per gli anni 1982-1986 (in G.U.C.E. 25 novembre 1981, n. C 305/3).

ecologica consiste nell'evitare sin dall'inizio l'inquinamento»⁵⁰ e «le spese per la prevenzione e l'eliminazione dei fattori nocivi spettano, per principio, all'inquinatore»⁵¹. Ma è la prima Raccomandazione del Consiglio Europeo in materia ambientale del 1975 l'atto che illustra nel dettaglio il meccanismo «chi inquina, paga»: secondo il Consiglio Europeo, «le persone fisiche e giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili di inquinamento debbono sostenere i costi delle misure necessarie per evitare questo inquinamento o per ridurlo, al fine di rispettare le norme e le misure equivalenti che consentono di raggiungere gli obiettivi di qualità»⁵². La Raccomandazione del 1975 sottolinea l'esigenza di una applicazione uniforme del principio all'interno degli Stati membri, per evitare alterazioni della concorrenza⁵³; si sofferma sul problema dell'individuazione del responsabile nei casi di inquinamento cumulativo e di catene di inquinatori⁵⁴, nonché sulla identificazione degli strumenti di attuazione del principio, ossia norme e canoni⁵⁵; infine, specifica che sono «fatti salvi gli eventuali risarcimenti dovuti in base al diritto nazionale o internazionale e/o ad una regolamentazione da elaborare nella Comunità»⁵⁶.

⁵⁰ Dichiarazione del Consiglio delle Comunità Europee e dei rappresentanti dei governi degli Stati Membri riuniti in sede di Consiglio del 22 novembre 1973 concernente un programma di azione delle Comunità Europee in materia ambientale, in G.U.C.E., n. C 112 del 20 dicembre 1973, punto n. 1.

⁵¹ Dichiarazione del Consiglio delle Comunità Europee e dei rappresentanti dei governi degli Stati Membri riuniti in sede di Consiglio del 22 novembre 1973 concernente un programma di azione delle Comunità Europee in materia ambientale, in G.U.C.E., n. C 112 del 20 dicembre 1973, punto n. 5.

⁵² Raccomandazione 3 marzo 1975, n. 436, in G.U.C.E., 25 luglio 1975, n. 194.

⁵³ «È infatti necessario che in tutta la Comunità vengano applicati gli stessi principi per l'imputazione dei costi della protezione dell'ambiente contro l'inquinamento, e ciò allo scopo di evitare distorsioni agli scambi e alla concorrenza che sarebbero incompatibili con il buon funzionamento del mercato comune e con l'obiettivo d'espansione economica equilibrata perseguito dalla Comunità»; Raccomandazione 3 marzo 1975, n. 436, in G.U.C.E., 25 luglio 1975, n. 194, punto 1, comma 3.

⁵⁴ «Quando l'inquinamento ambientale è il risultato di un insieme di cause contemporanee oppure della successione di parecchie di queste cause, i costi della lotta antinquinamento dovrebbero essere imputati ai singoli punti (della catena o dell'inquinamento cumulativo) mediante gli strumenti legislativi o amministrativi che offrano la soluzione migliore sui piani economico e amministrativo e che contribuiscano nel modo più efficace al miglioramento dell'ambiente»; Raccomandazione 3 marzo 1975, cit., punto 3, comma 2.

⁵⁵ «Tra le norme si possono distinguere i) le norme di qualità dell'ambiente ii) le norme sui prodotti iii) le norme per impianti fissi. Il canone ha lo scopo di incitare il responsabile dell'inquinamento a prendere lui stesso, al minor costo, le misure necessarie per ridurre l'inquinamento di cui è l'autore (funzione di stimolo) e/o di fargli sostenere la sua parte delle spese per le misure collettive, come ad esempio le spese di depurazione (funzione di redistribuzione). Il canone sarà riscosso secondo il grado di inquinamento prodotto, in base ad un'adeguata procedura amministrativa» Raccomandazione 3 marzo 1975, cit., punto 4, lett. a) e b).

⁵⁶ Raccomandazione 3 marzo 1975, cit., punto 5, cpv.

Il primo atto di diritto internazionale ad elaborare una compiuta definizione del principio è la Dichiarazione di Rio del 1992: il Principio 16 impegna le autorità nazionali ad «adoprarsi a promuovere l'«internalizzazione» dei costi per la tutela ambientale e l'uso di strumenti economici, considerando che, in linea di principio, è l'inquinatore a dover sostenere il costo dell'inquinamento, tenendo nel debito conto l'interesse pubblico e senza alterare il commercio e le finanze internazionali». Dal tenore letterale della disposizione emerge, con solare evidenza, il recepimento della declinazione in chiave economica che le istituzioni comunitarie hanno conferito al *polluter pays principle*. A ben vedere, la disposizione individua due obblighi di diversa natura: il primo ha un contenuto patrimoniale e incombe sull'autore del fatto nocivo, che è tenuto a sopportare il prezzo dell'inquinamento; il secondo è rivolto allo Stato medesimo, che non deve sostituirsi all'inquinatore nell'esecuzione del pagamento e deve altresì predisporre tutti gli strumenti necessari per consentire all'inquinatore di adempiere⁵⁷.

Il principio è inserito nel Trattato della Comunità solo nel 1986, con l'emanazione dell'Atto Unico Europeo, ed è attualmente contemplato tra i principi su cui si fonda la politica dell'Unione in materia ambientale ai sensi dell'art. 191, par. 2, TFUE.

Conformemente al dettato della citata Raccomandazione OCSE del 1972, ma soprattutto alla Raccomandazione del Consiglio Europeo del 1975, il «chi inquina, paga» ricopre un ruolo di fondamentale importanza, operando come criterio di allocazione dei costi sociali connessi ad attività inquinanti, addossati all'inquinatore per evitare che ricadano sulla collettività⁵⁸. L'applicazione del principio incide direttamente sull'alterazione del mercato

⁵⁷ Secondo le Conclusioni presentate dall'Avvocato Generale Philippe Léger nella causa C-293/97, *Standley* (CGUE, Quinta Sezione, 29 aprile 1999), il principio esplica l'ulteriore funzione di porre «ad esclusivo carico di colui che li ha causati non solo i costi conseguenti alla riparazione degli inquinamenti ambientali, ma anche quelli derivanti dall'esecuzione di una politica di prevenzione».

⁵⁸ Nel recentissimo documento *Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, 2020, l'OECD ribadisce che il principio «chi inquina, paga» costituisce il punto di riferimento per allocare in modo corretto i costi delle misure preventive contro l'inquinamento e per prevenire il consumo di risorse naturali scarse ed esauribili («*This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state.*»).

causata dall'azione inquinante: lo spostamento del prezzo del risanamento sull'inquinatore ripiana il *gap* fra il costo privato dell'attività economica e il costo sociale della medesima, riportando il mercato a una situazione di equilibrio⁵⁹.

Ne discende che l'ambiente non è l'esclusivo beneficiario dell'effetto di tutela generato dal *polluter pays principle*: il principio si riverbera positivamente sulla collettività generalmente intesa, esonerata dal peso economico dell'inquinamento, nonché sul principio di libera concorrenza. Coerentemente con le previsioni dei citati atti comunitari, nonché della Dichiarazione di Rio, l'esatta individuazione del soggetto obbligato esclude che siano gli Stati a farsi carico del pagamento per promuovere la produzione nazionale⁶⁰, impedendo la degenerazione del «chi inquina, paga» in «chi inquina, guadagna».

Le implicazioni legate alla natura giuridica dell'obbligo posto a carico dell'inquinatore sono state a lungo oggetto di discussione: più specificamente, la scarsa chiarezza degli atti comunitari sul punto ha indotto la dottrina nazionale a interrogarsi se l'istituto più adeguato ad attuare la regola «chi inquina, paga» fosse quello della responsabilità civile, in luogo del tributo ecologico.

Invero, le prime fonti comunitarie non contemplano l'imposizione fiscale tra i mezzi di perseguimento dell'obiettivo di salvaguardia dell'ambiente. La Raccomandazione del Consiglio del 1975 attribuisce agli Stati membri il potere di ricorrere allo strumento

In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment»; lett. A, punto 4) e che «this Principle should be an objective of Member countries» (lett. A, punto 5).

⁵⁹ Emerge da questa ricostruzione la differenza tra il *polluter pays principle* e il correlato principio del beneficio, secondo il quale il beneficiario di un bene o servizio deve sostenere i costi della sua fornitura; sul punto, cfr. T. Ventre, *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, pagg. 61 e ss.

⁶⁰ Cfr. S. Dorigo - P. Mastellone, op. cit., pag. 93; M. Meli, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, vol. 4, n. 2/1989, p. 218; G. Tarantini, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.*, vol. 4, n. 4/1989, pagg. 727 e ss.; L. Butti, *L'ordinamento italiano e il principio "chi inquina paga"*, in *Riv. Giur. Amb.*, vol. 5, n. 3/1990, pagg. 411 e ss.

normativo⁶¹; tuttavia, sebbene astrattamente sia possibile l'intervento del legislatore tributario in materia, le norme considerate fanno esclusivo riferimento alle caratteristiche della produzione, ovvero alla fissazione di limiti alle emissioni inquinanti, secondo il tradizionale approccio del *command & control*. Inoltre, le primissime Raccomandazioni sulla tutela ambientale elaborate in sede internazionale⁶² considerano il tributo come uno tra i tanti strumenti utilizzabili dagli Stati nella lotta contro l'inquinamento, tutti egualmente validi. Parificare l'imposizione fiscale alle altre misure individuate dall'OCSE, prive di natura tributaria (permessi e depositi negoziabili, fideiussioni, *performance bonds*...), equivale a negare la definibilità del tributo come mezzo di elezione per l'attuazione del «chi inquina, paga», favorendo i sostenitori della natura risarcitoria del principio⁶³.

A detta di certa dottrina⁶⁴, la fonte generatrice di confusione è proprio la summenzionata Raccomandazione: l'art. 6 del Progetto di tale atto, nell'individuare le spese di cui l'inquinatore deve farsi carico, menziona «le indennità versate alle vittime di un inquinamento o di un inconveniente ambientale», richiamandosi con chiarezza alla necessità di una copertura dei danni cagionati. Parimenti, l'attuazione del principio «chi

⁶¹ «Per l'applicazione del principio 'chi inquina paga', i principali mezzi a disposizione dei pubblici poteri per evitare l'inquinamento ambientale sono le norme ed i canoni»; Raccomandazione 3 marzo 1975, cit., punto 4.

⁶² OECD, Prima Raccomandazione del 26 maggio 1972, n. 128; CEE, CECA, EURATOM, Raccomandazione del 3 marzo 1975, n. 436.

⁶³ Cfr. F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 115: «nello schema OCSE non si prevede l'utilizzo dello strumento tributario come misura direttamente volta alla tutela dell'ambiente considerato di per sé come bene protetto (...) si limita ad utilizzare lo strumento tributario come una delle tante misure che possono consentire di internalizzare le cosiddette esternalità ambientali». A parere degli autori, la «riduttiva considerazione dello strumento tributario» rappresenta l'inevitabile conseguenza della «difficoltà in sede OCSE di pervenire ad una visione minimamente unitaria dei tributi ambientali utilizzati dai Paesi aderenti».

⁶⁴ Cfr. M. Meli, op. cit., pagg. 222 e sgg. Tra i fattori del «chi inquina, paga» come strumento risarcitorio, si segnala M. Bresso, *Pensiero economico e ambiente*, Torino, 1982, pag. 65; P. Bianchi-G. Cordini, *Comunità Europea e protezione dell'ambiente*, Padova, 1983, pag. 72; F. Giampietro, *La responsabilità per danno all'ambiente*, Milano, 1983, pag. 332, sub nota 67.

inquina, paga» è demandata alla direttiva «sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale»⁶⁵.

Attualmente, l'unico riferimento "ufficiale" allo strumento fiscale è implicitamente rinvenibile nel TFUE – ossia in una fonte entrata in vigore trenta anni dopo l'emanazione delle prime Raccomandazioni sul tema - laddove si prescrive che le istituzioni unionali deliberano in materia ambientale secondo la procedura legislativa ordinaria, salvo quando il Consiglio «adotta decisioni di natura prevalentemente fiscale», nel qual caso delibera all'unanimità⁶⁶. Sono solo taluni atti di *soft law*, emanati a partire dagli anni Ottanta, ad ammettere - e spesso incoraggiare - l'utilizzo del tributo a scopi di tutela ambientale⁶⁷.

Peraltro, il *polluter pays principle* descrive un legame tra la causazione di un evento produttivo di effetti nocivi per il patrimonio ambientale e l'insorgenza di un obbligo avente ad oggetto una prestazione economicamente valutabile, ossia di un pagamento. Si delinea, dunque, un rapporto causa-effetto particolarmente stretto, al punto da apparire *prima facie* maggiormente adeguato a uno schema di tipo risarcitorio, che il nostro ordinamento conosce e disciplina in riferimento alla responsabilità aquiliana, che al modello di imposizione delineato dai padri costituenti⁶⁸: contrariamente alla struttura dell'art. 53, Cost., in cui la prestazione patrimoniale è imposta in ragione della ricchezza manifestata dal contribuente, l'obbligo sancito dall'art. 2043, c.c. sorge al verificarsi di un fatto, doloso

⁶⁵ Direttiva 2004/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004, recepita dall'Italia con il D. Lgs. 3 aprile 2006 n. 152, la cui Parte 6 (artt. 298-bis-318) è interamente dedicata alla tutela risarcitoria del danno ambientale.

⁶⁶ Art. 192, par. 2, lett. a).

⁶⁷ Si veda, ad esempio, il Terzo Programma d'azione in materia ambientale per il periodo 1982-1986, in G.U.C.E., 25 novembre 1981, n. C 305/3; le Conclusioni della Presidenza del Consiglio Europeo di Madrid (15-16 dicembre 1995), laddove si è detto che le politiche ambientali dovrebbero «essere fondate su strumenti imperniati sul mercato, compresi gli strumenti fiscali»; Comunicazione della Commissione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, 1997, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04; Relazione della Commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori sulla predetta Comunicazione, DOC_IT\RR\354\354417 PE 223.454/def., 26 maggio 1998, c.d. *Olsson Report* («gli Stati membri ricorrono con sempre maggiore frequenza alle tasse ed alle imposte ambientali... Tali strumenti fiscali possono costituire un mezzo per applicare il principio 'chi inquina paga'»).

⁶⁸ R. Alfano, op. cit., pag. 14; B. Caravita, L. Cassetti, A. Morrone, op. cit., pag. 91; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 5/2003, pagg. 1614 e ss.

o colposo, che ha cagionato un danno ingiusto. Sia nel modello del *polluter pays principle* che nello schema dell'art. 2043, c.c. il risarcimento non è imposto a una generica collettività, ma a un soggetto specifico, esattamente individuato nell'autore del fatto dannoso, il quale con la propria condotta ha violato il principio del *neminem laedere*, ed è dovuto solo una volta dimostrato il nesso di causalità tra il fatto e l'evento, occorrendo che il fatto sia stato «causa efficiente dell'effetto»⁶⁹.

Nonostante tali premesse, la tesi in oggetto non è da considerarsi condivisibile. A chi qualifica il *polluter pays principle* come uno strumento di responsabilità civile è stato correttamente obiettato, in primo luogo, che il principio in questione consente di attivare un risarcimento di natura esclusivamente economica in luogo di un più adeguato risarcimento in forma specifica, e per di più di difficile quantificazione⁷⁰; in secondo luogo, la semplice sanzione di carattere pecuniario non è un rimedio sufficiente a contrastare l'inquinamento⁷¹. Invero, lo strumento impositivo è di gran lunga più efficace: allo stesso modo della sanzione pecuniaria, impone un onere economico, connesso all'inquinamento; tuttavia, il suo ambito di applicazione è senz'altro più esteso, non occorrendo che il danno venga “scoperto” perché gli importi dovuti siano riscossi. Peraltro, nel caso della tassa non occorre conoscere con precisione i costi di disinquinamento⁷², necessità imprescindibile ai fini della quantificazione del danno risarcibile. Assoggettare gli autori delle condotte inquinanti ad imposizione fiscale è, dunque, un valido rimedio, nonché un efficace deterrente⁷³.

⁶⁹ F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Edizioni scientifiche italiane, XV edizione, pag. 710.

⁷⁰ Cfr. M. Meli, op. cit., pag. 226.

⁷¹ Cfr. G. Tarantini, op. cit., pag. 735.

⁷² Cfr. R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, 1994, pag. 479.

⁷³ Argomentano a favore dell'efficacia deterrente della tassazione ambientale: F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996, a partire da pag. 5 («l'introduzione di un efficiente sistema di tributi ambientali (...) è di stimolo sul comportamento individuale, che spontaneamente si orienta in modo ecologico»; tale effetto si riscontra anche nel settore industriale, in quanto idoneo a orientare la produzione «verso processi tecnologicamente più avanzati in 'ecologici' e, quindi, di disincentivo delle attività ad elevato contenuto inquinante»); F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979 («quanto più alto è il prelievo, tanto più rilevanti risultano l'incentivo e la convenienza a contenere lo scarico di residui

Si tratta di una posizione generalmente condivisa, sia in ambito europeo che dalla dottrina nazionale: le istituzioni comunitarie hanno sempre riconosciuto gli effetti positivi derivanti dall'introduzione di un tributo ambientale, poiché «l'addebito dei costi destinati alla protezione dell'ambiente a chi inquina, incita quest'ultimo a ridurre l'inquinamento»⁷⁴, e la dottrina⁷⁵ si è allineata senza sforzo all'orientamento favorevole espresso dalle istituzioni. È il caso di rilevare che nel tempo è emersa una voce critica: certi autori hanno osservato che un tributo il cui gettito sia destinato a scopi di risanamento ambientale, lungi dal costituire un disincentivo all'inquinamento, otterrebbe il solo effetto di «autorizzare il soggetto inquinatore ad inquinare, salvo poi sopportare le spese dell'attività di risanamento»⁷⁶.

Si tratta, come premesso, di una visione rimasta sostanzialmente isolata, e in tempi recenti abbandonata anche dal suo stesso promotore⁷⁷. Tuttavia, per comprendere se i tributi

inquinanti», pag. 1, e capitoli 3-4-5). Più cauto il parere di R. Perrone Capano, op. cit., pag. 475 («se il risultato che si vuole raggiungere è un obiettivo più limitato (...) che comporti la determinazione di un livello di inquinamento accettabile, allora la tassa ecologica, con aliquota che eguaglia al margine i costi di depurazione è uno strumento economico efficiente»).

⁷⁴ Terzo Programma d'azione in materia ambientale per il periodo 1982-1986, in G.U.C.E., 25 novembre 1981, n. C 305/3, laddove si afferma che «l'applicazione del principio chi inquina paga ha una funzione decisiva».

⁷⁵ Secondo G. Favini, *Politica e strumenti a tutela dell'ambiente (I tributi ambientali)*, in *Archivio storico e giuridico sardo di Sassari*, volume 6, nuova serie, 1999, secondo il quale vasta è la letteratura sia finanziaria sia dell'economia dell'ambiente, che considera il «tributo» lo strumento fiscale da utilizzare per disincentivare l'uso di quelle sostanze inquinanti che sono causa di danni all'ambiente. In tal senso: F. Osculati, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979; F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996; A. Amatucci, *Autonomia finanziaria e tributaria*, voce dell'Enc. Giurid. Treccani, vol. IV, 2004; A. Amatucci, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VII ed., Jovene Editore, Napoli, 2004; G. De Maio, *La tassa che passa, se tutela salute e occupazione*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2008, n. 1-2, pag. 289; R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, op. cit., pagg. 483-510; S. Dorigo - P. Mastellone, op. cit., pag. 37; M. Meli, op. cit. pag. 239, «l'imposizione di un canone sprona l'impresa alla ricerca di sistemi alternativi di produzione se, e nella misura in cui, essi contribuiranno alla riduzione della somma da pagare»; D. Pearce, *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, 1993; G. Ruffolo, *Le tasse ambientali oggi*, in *Economia e Ambiente*, anno X, n. 1-2, 1991; P. Maddalena, *Tasse ecologiche e tutela ambientale*, in *Ambiente*, 1990, pagg. 16 e ss.; A. Bordin, *Aspetti finanziari per la gestione dell'ambiente*, in AA. VV., *Manuale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012; G. Tarantini, op. cit., pag. 734. Si veda anche G. Tremonti, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994, pag. 107.

⁷⁶ Così F. Gallo-F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 121. Negli stessi termini, B. Weigmann, *L'impresa, l'ambiente e la Consob*, in *Riv. Critica dir. Priv.*, 1998, pagg. 163 e ss., per cui «la tecnica fiscale presenterebbe lo svantaggio di indurre l'inquinatore a credere che, una volta ottenuta l'autorizzazione o versata la tassa, l'attività sia pienamente lecita».

⁷⁷ In una pubblicazione del 2020, F. Gallo, autore di forti critiche contro la tassazione ambientale, ha affermato che «L'uscita, speriamo prossima, dalla crisi globale da pandemia dovrebbe essere un'occasione per attuare, sul piano istituzionale, alcuni interventi legislativi che le passate politiche restrittive dell'Unione Europea, il forte indebitamento pubblico del nostro Paese e la mancanza di robuste maggioranze politiche

ambientali generino davvero effetti deterrenti nei confronti degli inquinatori, può essere interessante soffermarsi rapidamente sulle abitudini delle imprese e dei consumatori moderni, trent'anni dopo le prime osservazioni circa gli effetti dell'aumento del prezzo dell'inquinamento⁷⁸. Secondo i dati più recenti, l'88,4% delle imprese italiane attua la raccolta differenziata, il 69,1% attua o pianifica misure per ridurre il consumo di energia⁷⁹, il 56% controlla l'uso dell'acqua e oltre la metà controlla le emissioni in atmosfera⁸⁰. Queste nuove strategie imprenditoriali sono il riflesso di un cambiamento culturale in corso: il 70% degli italiani è interessato ai temi della sostenibilità, e i cittadini che si dichiarano "molto consapevoli" del cambiamento climatico aumentano costantemente del 2% all'anno⁸¹. In seguito all'introduzione di strumenti impositivi connessi all'inquinamento, e parallelamente a un aumento della sensibilità collettiva alla tematica ambientale, gli autori di condotte inquinanti hanno adottato comportamenti e attività sostenibili. Sembra, dunque, possibile confermare la tesi di chi sostiene l'efficacia del tributo ambientale.

In ogni caso, la tesi del *polluter pays* come un principio dotato di carattere risarcitorio e quella, distinta, di un principio estrinsecabile nelle forme dell'imposizione fiscale sono

non hanno consentito di effettuare con le dovute pienezza ed energia (...) Mi riferisco, in particolare (...) alla tassazione a livello europeo dell'uso delle materie prime non rinnovabili (la c.d. *carbon tax* europea interna e alle frontiere)» «Si tratterebbe di definire in via normativa non solo i caratteri qualificanti un'imposizione sulle emissioni di CO₂, ma anche di individuare altri prodotti inquinanti per estendere loro altre forme di imposizione al consumo. In tale modo non si proporrebbero nuove imposte ambientali ad hoc, ma una riforma fiscale in cui la tutela dell'ambiente sia presa in carico e considerata anche dalla fiscalità a livello complessivo e di sistema e, quindi, in relazione a diverse imposte. Si pensi, ad esempio, ai servizi e ai beni soggetti ad IVA, qualificati per il loro ridotto impatto ambientale e alle materie prime necessarie per produrli, i quali, in questa logica, potrebbero essere assoggettati ad aliquote ridotte. La stessa soluzione potrebbe essere adottata per le imposte di fabbricazione sui derivati dal petrolio e per l'imposta sull'energia elettrica, le cui aliquote potrebbero essere differenziate a seconda delle diverse fonti di generazione» (*Quali interventi postpandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e regioni?*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2020, pagg. 596-597).

⁷⁸ Cfr. F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979; R. Perrone Capano, op. cit.

⁷⁹ Rapporto annuale Istat 2019, capitolo 5, *Benessere, competitività e crescita economica: verso una lettura integrata*.

⁸⁰ <https://www.istat.it/it/files//2020/03/Imprese-e-sostenibilita-statistiche-sperimentali.pdf>, pag. 3.

⁸¹ Dati raccolti dall'Istituto Ipsos in occasione del VI Ecoforum sull'economia circolare dei rifiuti <https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2020/10/economia-circolare-in-italia-sondaggio-ipsos-2020.pdf>

accomunate da una concezione dell'ambiente economicamente orientata: attenta dottrina ha affermato che l'ambiente costituirebbe un «patrimonio multifunzionale», che fornisce gratuitamente «funzioni e servizi di carattere economico, tali che se comprati o venduti in un mercato sarebbero tutti caratterizzati da un prezzo positivo»⁸². L'economicità dell'ambiente deriva, dunque, dalla misurabilità «in termini di benefici, ossia di aumento del benessere o di soddisfacimento di desideri, e di costi, ossia di riduzione di benessere o di sottrazione di desideri», nonché dai costi che attività inquinanti impongono alla collettività per la rimozione dei loro effetti⁸³; è questa valutabilità in termini economici a giustificare l'obbligo di pagamento posto a carico dell'inquinatore, benché, ovviamente, la quantificazione esatta del nocimento arrecato al patrimonio ambientale sia particolarmente complessa. Peraltro, la ricaduta sulla collettività dei costi di eventi e attività inquinanti svela come, in realtà, l'ambiente presenti una duplice caratterizzazione: la rilevanza collettiva del patrimonio naturale ne evidenzia la connotazione sociale, la cui tutela esige l'applicazione di strumenti di diritto pubblico⁸⁴. In questo senso il tributo, che assolve alla funzione di finanziamento della spesa pubblica, appare ben più adeguato rispetto allo strumento risarcitorio, tipico del diritto privato.

Secondo questa teoria, l'ambiente si colloca sul mercato ed è in grado di influenzarne il funzionamento, come qualsiasi altro fattore economico. Le implicazioni di questo orientamento saranno approfondite nel secondo capitolo; per il momento, è sufficiente affermare che la connotazione economica dell'ambiente, traslata in termini fiscali, si riflette sulla capacità economica del contribuente⁸⁵, e qualifica il *polluter pays principle* come

⁸² Così M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, 2000, pagg. 118-119, e S. Grassi, *Problemi di diritto costituzionale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012, pag. 153.

⁸³ Cfr. R. Perrone Capano, op. cit., pag. 473; S. Dorigo – P. Mastellone, *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, 2018, pag. 54.

⁸⁴ Cfr. in questi termini S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pagg. 54-55.

⁸⁵ Cfr. F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996; P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2005, pag. 1160; R. Alfano, op. cit., pagg. 18 e ss.; A. Buccisano, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, in G. Moschella – A. M. Citrigno (a cura di), *Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga"*, pagg.

«principio orizzontale che deve informare di sé tutte le azioni e i metodi di tutela»⁸⁶ dell'ambiente, legittimando l'utilizzo di tributi e agevolazioni per scopi ambientali.

Alla luce di quanto sinora emerso, sembra possibile concludere che la valenza economica del «chi inquina, paga» renda il principio il più significativo strumento del *market-based approach*⁸⁷.

3. Il complesso rapporto tra l'art. 53, Cost. e il *polluter pays principle*

Gli elementi emersi nei precedenti paragrafi consentono di affermare che il principio di capacità contributiva e il principio «chi inquina, paga» appartengono a mondi distanti e difficilmente conciliabili.

Tuttavia, entrambi i principi devono necessariamente convergere verso un modello unitario quale è quello del tributo ambientale. L'imposizione fiscale orientata alla tutela del patrimonio naturale si è rivelata uno strumento efficace nell'ambito di un approccio fondato su una "economia etica": a partire dalla seconda metà degli anni Ottanta, per effetto degli impulsi provenienti dall'OCSE⁸⁸, l'Europa ha riconosciuto l'esigenza di ricorrere a un approccio differente dai tradizionali strumenti di *command & control*, rivelatisi inadeguati

116-117, Giuffrè, 2014; A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 1/2011, pagg. 38-39.

⁸⁶ Così M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, op. cit., pag. 159; cfr. sul punto A. Buccisano, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, op. cit., pag. 117.

⁸⁷ Non è mancato, tuttavia, chi ha ridimensionato la portata del principio: secondo G. Cordini, *Diritto ambientale comparato*, Padova, 2002, trovando la sua fase di applicazione in un momento successivo all'inquinamento, il «chi inquina, paga» assumerebbe rilevanza in senso esclusivamente riparatorio, con un'efficacia scarsa, se non nulla, rispetto agli obiettivi di tutela dell'ecosistema. In risposta a tali argomentazioni, è stato correttamente osservato che il principio deve essere interpretato secondo una logica sistematica: poiché l'art. 191, par. 2, TFUE include il *polluter pays principle* in un insieme di principi egualmente finalizzati a orientare la politica ambientale dell'Unione, il «chi inquina, paga» può essere concepito sia come «strumento di prevenzione e di correzione del danno ambientale, quale tecnica di tutela attuata *ex ante* attraverso norme che fissino livelli di inquinamento insuperabili, parametri di tollerabilità ambientali di impianti industriali, eccetera, sia più frequentemente come reazione riparatoria all'effetto inquinante, e quindi *ex post*, mediante forme di risarcimento del danno, sanzioni, tributi, eccetera, in quanto tali atti ad aumentare il costo dei comportamenti e dei prodotti inquinanti attraverso la menzionata internalizzazione delle diseconomie esterne» (così C. Verrigni, op. cit., pag. 1616).

⁸⁸ OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Parigi, 1989.

a fronteggiare la minaccia dell'inquinamento globale⁸⁹. Appaiono permeati della stessa necessità anche i documenti successivi, tra i quali occorre citare il progetto - rimasto incompiuto - della Costituzione europea, che affianca l'obiettivo della crescita economica a quello di «un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente»⁹⁰, e le Conclusioni del Consiglio Europeo di Goteborg⁹¹, in cui si annuncia l'adozione di una strategia per lo sviluppo sostenibile, imperniata sul riconoscimento esplicito della «necessità imprescindibile di promuovere l'economia e la coesione sociale senza peggiorare la qualità dell'ambiente»⁹². Il momento della pubblicazione delle Conclusioni segna un decisivo cambio di rotta per l'Unione Europea, che si distacca ufficialmente da politiche fondate sulla prevalenza del mercato sull'ambiente in favore di una prospettiva in cui gli interessi economici sono, di volta in volta, bilanciati con gli obiettivi di tutela ambientale.

Nel 2005 entra in vigore la direttiva 2004/35/CE, che detta le nuove regole per il contenimento e la gestione del danno ambientale, oltre ai criteri di responsabilità dell'autore del danno⁹³. Nello stesso periodo vede la luce l'*Emissions Trading Scheme*

⁸⁹ Appartengono al sistema di *command&control* la fissazione di *standard*, le regole sulle tecnologie da utilizzare e sulle forme di disinquinamento. Tali strumenti, inizialmente molto diffusi perché coniugano la tutela ambientale con lo sviluppo economico, hanno presto rivelato le proprie debolezze: l'efficacia preventiva presuppone un controllo diretto e intenso, compromesso dalla burocrazia e da un'amministrazione spesso inefficiente; del resto, le forme più intense di controllo sono connotate da una rigidità che mal si presta a fronteggiare fenomeni inquinanti spesso imprevedibili nelle loro conseguenze.

⁹⁰ Costituzione europea sottoscritta a Roma il 28 ottobre 2004, mai entrata in vigore a causa della mancata ratifica di Francia e Paesi Bassi.

⁹¹ Le Conclusioni della presidenza del Consiglio Europeo, emesse il 15-16 giugno 2001, sottolineano ripetutamente l'esigenza di un'applicazione integrata delle politiche economiche e di quelle ambientali (punto II, 19 «Lo sviluppo sostenibile - soddisfare i bisogni dell'attuale generazione senza compromettere quelli delle generazioni future - è un obiettivo fondamentale fissato dai trattati. A tal fine è necessario affrontare le politiche economiche, sociali e ambientali in modo sinergico»; 22 «La strategia dell'Unione per lo sviluppo sostenibile è basata sul principio secondo cui gli effetti economici, sociali e ambientali di tutte le politiche dovrebbero essere esaminati in modo coordinato», 26 «l'UE dovrebbe promuovere le questioni di governo mondiale dell'ambiente e garantire la sinergia delle politiche commerciali e ambientali»), dovuta al fatto che un uso consapevole degli strumenti economici, oltre a ridurre il consumo del patrimonio ambientale, influisce sulle scelte della popolazione, spostandone le preferenze verso prodotti e comportamenti sostenibili (cfr. A. C. Pigou, *The economics of welfare*, Macmillan, London, 1920).

⁹² R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, 2012, pag. 10.

⁹³ L'istituto si differenzia sotto diversi profili dal danno risarcibile *ex art. 2043, c.c.*, contribuendo a distaccare il *polluter pays principle* dal modello dell'illecito aquiliano. Sul punto si veda P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'*, op. cit., pag. 1160.

(ETS), che introduce la disciplina dei permessi negoziabili. Su questo documento si impernia la creazione di un nuovo tipo di mercato, ossia uno spazio per lo scambio di permessi di emissione di CO₂.

Nel periodo a cavallo tra due millenni l'Unione Europea si colloca in una prospettiva del tutto nuova, all'interno della quale la tutela dell'ambiente diviene un obiettivo perseguibile attraverso strumenti dotati di connotazione economica; rispetto all'approccio tradizionale, gli istituti economici risultano meno restrittivi, e più idonei a orientare le condotte della popolazione in senso ecocompatibile.

In un simile contesto anche la leva fiscale ricopre un ruolo fondamentale. Il tenore letterale dell'art. 191, par. 2, TFUE, in cui la menzione del «chi inquina, paga» è preceduta dall'avverbio “nonché”, sembra infatti consentire un'applicazione separata dagli altri principi ivi disciplinati; lo scopo di tale previsione è stato interpretato nel senso della concessione dell'opportunità agli Stati membri di utilizzare nelle loro politiche ambientali strumenti di natura non solo economica, da combinare con gli altri istituti esistenti, a seconda delle rispettive condizioni interne⁹⁴. In questo senso, è corretto desumere dalla norma l'autorizzazione all'utilizzo del prelievo fiscale a scopi di tutela ambientale. Emerge dunque l'indifferibile esigenza di individuare una forma di prelievo conforme sia all'art. 53, Cost. che all'art. 191 TFUE. La struttura dell'imposizione non influisce sul giudizio di conformità: che si tratti di imposta, di tassa o di tariffa, il tributo ambientale deve

⁹⁴ Secondo G. Tarantini, *Il principio “chi inquina paga” tra fonti comunitarie e competenze regionali*, op. cit., pag. 733, secondo il quale l'Atto unico «se da un lato ribadisce che l'azione della Comunità è fondata sulla prevenzione e sulla correzione dei danni causati all'ambiente, mediante interventi alla fonte, individua nella regola ‘chi inquina paga’ un elemento aggiuntivo, non necessariamente e strettamente connesso al carattere preventivo degli interventi (...) la previsione lo configura come ‘principio aperto’». Vedi anche P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio ‘chi inquina paga’*, op. cit., a parere del quale una simile configurazione del principio consente di imporre a chi inquina di “ricompensare” il danno cagionato all'ambiente e contemporaneamente di contribuire alla rimozione degli effetti negativi, prevenendo anche i danni causalmente e funzionalmente collegabili alla sua condotta. Conf. L. Strianese, *Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale. La prospettiva italiana*, in F. Amatucci e R. Alfano (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto: problematiche comuni e aspetti procedurali: Italia, Spagna e Colombia*, Giappichelli, 2017, pagg. 399 e ss.

contemporaneamente esprimere la capacità contributiva del soggetto passivo e impennarsi sul nocumento arrecato dal prodotto o dall'attività inquinante.

L'individuazione dei profili di compatibilità si rivela un'operazione tutt'altro che agevole. Superati i dubbi relativi al rapporto tra *polluter pays principle* e responsabilità civile⁹⁵, rimane la difficoltà di conciliare la caratteristica tipica del diritto ambientale a travalicare i confini geopolitici degli Stati con la rilevata tendenza dei Paesi membri a mantenere presso di sé la sovranità fiscale. In un quadro caratterizzato da una tendenziale ostilità da parte degli Stati membri di fronte a richieste di cessione di sovranità, si inserisce un ulteriore elemento critico: ai sensi dell'art. 192, par. 2, TFUE, le procedure decisionali in materia fiscale sono rimesse al Consiglio, che si esprime necessariamente all'unanimità. Nella pratica, tale disposizione ha reso i componenti dell'organo unionale titolari di un autentico potere di veto: accade di frequente che l'astensione – così come l'espressione di un voto negativo da parte di un singolo membro del Consiglio - paralizzi il procedimento, a discapito del processo normativo che spesso ha ad oggetto decisioni rilevanti proprio in materia ambientale⁹⁶.

Si verifica dunque uno “scontro” tra due istanze agli antipodi: da una parte, il rifiuto degli Stati membri di cedere parzialmente la potestà fiscale; dall'altra, la dimensione necessariamente globale del sistema di tutela ambientale, che esige strategie unitarie per una più efficace risoluzione del problema. In un simile contesto, in cui chi soccombe è l'evoluzione della tutela dell'ecosistema, il legislatore nazionale ha cercato una risposta nel tributo ambientale c.d. di scopo⁹⁷, una fattispecie la cui peculiarità risiede nella semplicità

⁹⁵ Cfr. par. 1.1.

⁹⁶ Si veda la proposta di introduzione di un'imposta sull'energia, risalente al 1993, con cui la Commissione Europea ha sottolineato le ricadute positive sul mercato del lavoro delle *energy taxes*, conclusasi in una mera armonizzazione delle aliquote delle imposte sull'energia vigenti negli Stati membri a causa della forte opposizione dei governi di Francia, Spagna e Regno Unito (Commissione Europea, *Growth, competitiveness, employment. The challenges and ways forward into the 21 century*, White Paper, Com(93)700, 5 dicembre 1993).

⁹⁷ L'argomento sarà diffusamente trattato nel Capitolo 2.

della sua configurazione: il prelievo è infatti applicato a presupposti tradizionali, quali la fabbricazione o il consumo, assicurando così la rispondenza del tributo all'art. 53, Cost., mentre l'effetto di salvaguardia del bene ambiente, che resta estraneo al presupposto d'imposta, è riscontrabile nella destinazione che il legislatore tributario imprime al gettito, indirizzandolo verso opere di risanamento ambientale. Si tratta, dunque, di una fattispecie sostanzialmente "comoda" per il legislatore tributario, che non incontra particolari difficoltà nel configurarla e, per questo, particolarmente diffusa. Il ruolo del tributo di scopo sarà oggetto di approfondimento nel secondo capitolo; per quanto qui concerne, si rileva che l'estesa applicazione dell'istituto non lo pone al riparo da critiche, cagionando un'apparente *impasse* nell'individuazione di un modello legittimo di tributo ambientale, superabile nel momento in cui si considera la connotazione economica dell'ambiente.

Da tempo, infatti, si è fatta strada un'interpretazione del concetto di capacità contributiva in senso estensivo, idonea a ricomprendere i nuovi segnali rivelatori di ricchezza che vanno sempre più propagandosi grazie al progresso tecnologico e al cambiamento della società⁹⁸. Secondo una autorevole interpretazione dottrina, l'obbligo tributario sorge anche a fronte di manifestazioni di ricchezza diverse da quelle tradizionali, ossia in presenza di «attività [...] rilevanti per la loro attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi»⁹⁹; in questo senso, si riconduce nell'alveo dell'art. 53, Cost. la fruizione di determinati beni da parte di soggetti passivi che si trovano in una posizione di vantaggio rispetto ad altri, «senza che tale vantaggio si risolva necessariamente, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale dato da entità scambiabili nel mercato»¹⁰⁰.

⁹⁸ Si pensi allo scambio di informazioni (*bit tax*) e al presupposto dell'IRAP, che secondo l'art. 2, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, consiste «nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». L'argomento è diffusamente trattato in F. Gallo, *Le ragioni del fisco – Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, 2011.

⁹⁹ Cfr. P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3/2004, pag. 292.

¹⁰⁰ Cfr. P. Selicato, ult. op. cit., pag. 292.

Pertanto, alle manifestazioni di capacità economica tradizionali quali il reddito, il patrimonio e il consumo, si affiancano nuove forme di ricchezza che il legislatore può e deve assoggettare al prelievo, nei limiti della ragionevolezza e della non arbitrarietà del tributo¹⁰¹.

Occorre dunque approfondire la tesi della connotazione economica del fattore ambiente, esposta nel paragrafo precedente, e valutarne la rilevanza ai fini tributari. Ci si può soffermare, in primo luogo, sull'industria del turismo: in Italia, il 13% del PIL¹⁰² è generato da attività quali, ad esempio, la gestione di impianti sciistici, l'organizzazione di tour nei parchi nazionali, il noleggio di imbarcazioni per brevi gite nel Mediterraneo¹⁰³; si può richiamare anche il rapporto di causalità che lega l'inquinamento dell'aria alle malattie degenerative, dalle quali deriva un forte aggravio delle spese mediche sopportate dal bilancio dello Stato. Si pensi infine allo sfruttamento di acqua, aria e terra come fattori del processo produttivo, che sfocia nella immissione di un bene sul mercato allo scopo di ricavarne un profitto¹⁰⁴, ma che si traduce inevitabilmente nell'impoverimento di risorse appartenenti alla collettività.

Gli esempi potrebbero essere ancora numerosi, ma le ipotesi considerate valgono a dimostrare la innegabile connotazione economica del patrimonio ambientale¹⁰⁵. Ne

¹⁰¹ P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'*, op. cit., pag. 1161.

¹⁰² Secondo il report del *World Travel and Tourism Council*, il contributo totale del turismo all'economia italiana nel 2017 è stato di 223,2 miliardi di euro, pari al 13% del PIL. Rispetto al 2017 si stima un incremento dell'1,8% per l'anno in corso, che porterà il valore economico del settore a 227,3 miliardi di euro.

¹⁰³ Secondo Co. Cost., 28 maggio 1987, n. 210, tali beni sono paragonabili ai beni di lusso, per i quali è agevole giustificare l'imposizione fiscale. Sulla carenza di tutela della ricchezza ambientale nazionale vedi R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 220.

¹⁰⁴ Sin dai tempi di Adam Smith (1723-1790), la terra è stata classificata tra i fattori di produzione che consentono a uno Stato di produrre ricchezza e, dunque, ne realizzano lo sviluppo economico (A. Smith, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, London, 1776). Lo sviluppo delle tecnologie industriali ha causato uno sfruttamento sempre più intensivo degli elementi che insieme alla terra compongono l'ecosistema del pianeta.

¹⁰⁵ Vedi R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., p. 31; P. Pistone - J.A. Rozas Valdés, *Verso un sistema fiscale federale per l'Unione Europea?*, in D. Fausto - F. Pica (a cura di), *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Bologna, 2000, pag. 762; P. Puri, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2014, pag. 10311 («è indubbio che un'attività che sfrutta l'acquisizione e l'utilizzo di risorse naturali scarse e limitate si riflette in termini di capacità contributiva»). *Contra*, M. Basilavecchia, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. Trib.*, n. 4/2009, pag. 369, a parere del quale utilizzare il principio «chi inquina paga» per legittimare un tributo ambientale comporta

discende che, come è stato correttamente rilevato¹⁰⁶, tra le nuove forme di ricchezza assoggettabili al prelievo fiscale può essere annoverato anche l'ambiente: il soggetto che si avvale del fattore ambientale si colloca, infatti, in una posizione di vantaggio nella quale si manifesta la titolarità di una autonoma fonte di ricchezza, diversa da quelle tradizionali, e suscettibile di costituire indice di capacità contributiva¹⁰⁷.

Ebbene, l'esercizio individuale di forme di dominio¹⁰⁸ su un bene comune ed economicamente valutabile¹⁰⁹ - come una risorsa naturale - è senz'altro suscettibile di generare effetti nocivi per il bene stesso: attività che si sostanziano nello sfruttamento del bene, ovvero nella diffusione o nell'immissione in esso di sostanze inquinanti, causano un'alterazione *in peius* del bene utilizzato, idonea a comprometterne la struttura originaria e la funzionalità, nonché a impedire a terzi di trarne beneficio. Ne consegue che il soggetto che ha causato l'inquinamento manifesta una forza economica autonoma, idonea ad essere assoggettata al prelievo tributario.

Il tipico esempio di tributo ambientale suscettibile di rispondere al contempo alle istanze sottese da entrambi i principi considerati è senz'altro la *carbon tax*¹¹⁰. In primo luogo, l'obbligo tributario sorge a fronte dell'immissione di sostanze nocive nell'atmosfera, ossia i combustibili fossili consumati nelle emissioni di CO₂, che si diffondono nell'atmosfera;

«un'eclatante espansione del concetto di tributo, nel senso che il concorso alla spesa pubblica viene a essere giustificato piuttosto da ragioni indennitarie e dalla imputabilità al soggetto passivo di talune diseconomie di carattere generale che non da tradizionali espressioni di capacità economica»). Cfr. anche A. E. La Scala, il quale riconosce la possibilità di caratterizzare in senso economico il consumo di beni naturali scarsi, che denota capacità contributiva, ma distingue tale fattispecie dal tributo ecologico che colpisce la produzione di emissioni inquinanti, configurabile nei soli termini dell'imposta di fabbricazione (*I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2005, pagg. 344 e ss.).

¹⁰⁶ Cfr. P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, op. cit., pag. 292; A. F. Uricchio, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pag. 323; M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, op. cit., pagg. 118-119; P. Puri, op. cit., pagg. 10310-10311; A. Buccisano, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, op. cit., pagg. 116-117.

¹⁰⁷ Cfr. P. Selicato, ult. op. cit., pag. 295; conf. F. Gallo, ult. op. cit., pagg. 596-597.

¹⁰⁸ Cfr. P. Selicato, ult. op. cit., pag. 295.

¹⁰⁹ Cfr., sul punto, C. Verrigni, op. cit.; R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit.; S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. dir. Fin e sc. Fin.*, vol. 67, n. 4/2008, pag. 552.

¹¹⁰ La *carbon tax*, introdotta dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, sarà approfonditamente esaminata nel terzo capitolo; per quanto ivi concerne, è sufficiente rilevare i profili di conformità del tributo ai principi considerati.

in secondo luogo, il soggetto passivo è chi con la propria condotta provoca le emissioni di CO₂, vale a dire l'autore della condotta inquinante; infine, il prelievo avviene mediante l'applicazione di un'aliquota proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato¹¹¹.

Peraltro, prendendo le mosse dalle celebri sentenze con cui la Corte Costituzionale¹¹² ha definito l'ambiente come un bene unitario, le cui singole componenti sono però distinguibili l'una dall'altra e suscettibili di cura e tutela autonoma, si può concludere che la tutela ambientale può e deve riguardare ogni singola risorsa naturale che, come il suolo, le foreste o le specie animali protette, tende a esaurirsi o a consumarsi a causa dell'intervento umano¹¹³. È dunque possibile apprezzare la posizione di vantaggio che l'inquinante esercita sul bene anche sotto il profilo del mero consumo dei beni da cui il patrimonio ambientale è costituito. Anche queste ipotesi, assimilabili ai presupposti d'imposta che si realizzano nell'ambito dell'esercizio dell'azienda, sono senz'altro indicative della capacità economica dell'autore del danno.

Invero, un imprenditore che impiega risorse naturali all'interno dell'azienda, si colloca in una posizione di vantaggio rispetto al fattore ambientale, finalizzata all'ottenimento di un profitto. Si pensi, ad esempio, agli alberi abbattuti per creare zone edificabili o utilizzati in un mobilificio, ovvero a un lago nelle cui acque vengono sversati gli scarti di produzione: in ciascuna di queste ipotesi l'ambiente entra a far parte del processo produttivo, configurandosi come uno dei vari elementi che sfociano nella realizzazione del bene o nel servizio finale che l'imprenditore immetterà sul mercato. Il soggetto inquinatore, dunque,

¹¹¹ Si richiamano sul punto le osservazioni di R. Alfano, ult. op. cit., pag. 224.

¹¹² Co. Cost., sentenza 28 maggio 1987, n. 210 «si tende a una concezione unitaria del bene ambientale, comprensiva di tutte le risorse naturali e culturali»; Id., 30 dicembre 1987, n. 641: «l'ambiente è un bene immateriale unitario, anche se è formato da varie componenti ciascuna delle quali può costituire isolatamente e separatamente oggetto di cura e tutela». Cfr. sul punto B. Caravita, L. Cassetti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, op. cit., pag. 33.

¹¹³ F. Marchetti, *I tributi ambientali*, in R. Ferrara e M.A. Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. II, pagg. 277 e ss., Giuffrè, 2014; R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, op. cit.

soddisfa le proprie esigenze mediante l'esercizio di un dominio sull'ambiente (non sull'intero patrimonio naturale globale, ma sulla porzione che gli è necessaria) che manifesta la sua idoneità a concorrere alle spese pubbliche¹¹⁴.

Peraltro, come si anticipava nel paragrafo precedente, molto prima che i giuristi si ponessero il problema del contemperamento tra gli interessi economici degli Stati membri e la tutela dell'ambiente, gli economisti si sono interrogati sulle c.d. esternalità negative ambientali: le analisi dottrinali del secolo scorso si sono concentrate, nello specifico, sul fatto che all'alterazione dell'ambiente quale effetto dell'esercizio di un'attività commerciale non consegue il depauperamento patrimoniale dell'autore della condotta deteriorante. Le conseguenze di una attività inquinante non si traducono, dunque, in un esborso da parte dell'inquinatore, ma ricadono sulla collettività che da quella condotta non trae alcun beneficio¹¹⁵, generando uno squilibrio economico che conduce al fallimento del mercato. La soluzione, individuata da Arthur Pigou¹¹⁶, consiste proprio nell'imposizione fiscale ambientalmente orientata: secondo la celebre teoria pigouviana è necessario un intervento regolatore da parte dello Stato, che, esercitando la propria potestà tributaria,

¹¹⁴ Secondo P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, op. cit., pag. 295, è proprio l'organizzazione a costituire lo strumento per ottenere il dominio sull'ambiente e per consentire quella fruizione individuale delle risorse ambientali suscettibile di costituire un indice di ricchezza valutabile ai fini del concorso del privato alle spese pubbliche.

¹¹⁵ Sul punto cfr., *ex multis*, le ricostruzioni operate in R. Perrone Capano, op. cit.; F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996; R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit.; F. Gallo-F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1/1999; A. E. La Scala, op. cit., pagg. 323-325; S. Dorigo – P. Mastellone, op. cit.; M. A. Icolari, *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Editoriale Scientifica, 2018; T. Ventre, *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012; L. Ferlazzo Natoli – A. Buccisano, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3/2004, pagg. 433 e ss.

¹¹⁶ A. C. Pigou, *The economics of welfare*, op. cit.; la teoria si incentra sul porre in capo al responsabile dell'inquinamento un onere marginale pari al danno marginale provocato, di modo da internalizzare quello che per l'operatore economico era un mero costo esterno. Lo strumento prescelto consiste nell'applicazione di imposte correttive speciali gravanti sulle attività economiche che causano effetti sociali indesiderati, anche occasionali, a terzi estranei ad ogni rapporto economico con l'attività da sottoporre a tassazione; l'aumento dei costi a carico dell'industria inquinante prodotto dalla nuova imposta pigouviana dovrebbe essere tale da realizzare la coincidenza tra i costi sociali di cui l'industria è responsabile e l'aumento dei costi di produzione connesso con l'introduzione del tributo ecologico (così R. Perrone Capano, op. cit., pag. 474). Le osservazioni critiche rivolte alla teoria pigouviana hanno condotto gli economisti a riformulare l'assioma in termini nuovi: l'obiettivo è il rispetto di uno specifico vincolo di qualità ambientale, che sui raggiunge riducendo al minimo il costo dell'inquinamento potenziale (W. J. Baumol E W. E. Oates, *The Theory of Environmental Policy*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1979).

applica un prelievo alle attività economiche che causano inquinamento, parametrandolo al deterioramento ambientale che ne deriva e al valore del bene alterato. In tal modo, spetterebbe alle imprese autrici del danno l'onere di sostenerne il costo, mentre la collettività sarebbe sollevata dal costo del danno e al contempo rimessa nella posizione di godere del bene che le appartiene. Si realizza così l'azzeramento dei costi sociali dipendenti dall'inquinamento e un'allocazione ottimale delle risorse, che ristabilisce l'equilibrio di mercato alterato dal danno all'ambiente, superando il *market failure*.

A riprova dell'efficacia dell'imposta pigouviana, si richiama il caso dei c.d. supplementi ambientali: utilizzati dalle imprese che generano elettricità in Spagna, questi strumenti economici internalizzano gli effetti sull'ambiente nel prezzo del prodotto finale, affinché il costo sociale di una determinata merce (nel caso di specie, l'energia elettrica) sia tenuto presente sul mercato¹¹⁷.

Un prelievo fiscale così congegnato si allinea con esattezza alle disposizioni del Trattato, in quanto in esso si concretizza il nesso tra l'evento inquinante e l'esborso patrimoniale che l'art. 191, TFUE eleva a principio fondamentale della disciplina ambientale; allo stesso tempo, la rilevanza economica del fattore ambientale consente di ravvisare nel suo sfruttamento un indice di ricchezza assoggettabile a tassazione, conformemente alle previsioni costituzionali.

Si può anche osservare che, in questo senso, l'imposizione ambientale realizza un'applicazione del principio di capacità contributiva nella sua accezione più propriamente "solidaristica"¹¹⁸. L'inquinatore è chiamato a concorrere alle spese pubbliche in ragione di una ricchezza che si manifesta quale diretta conseguenza di un pregiudizio¹¹⁹ a un diritto –

¹¹⁷ Cfr. sul punto P. A. Moreno Valero, *Fattori economici scatenanti, fiscalità e politiche del cambiamento climatico*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010, pagg. 292-293.

¹¹⁸ Cfr. P. Selicato, ult. op. cit., pag. 295.

¹¹⁹ Non rimosso, perché l'effetto nocivo dell'inquinamento deve essere reversibile; per forme maggiormente invasive di inquinamento l'imposizione fiscale si sostituiscono strumenti più adeguati come il risarcimento del danno ambientale (D. Lgs. 152/06) e le sanzioni penali. Cfr. F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2/2010; L. Ferlazzo Natoli – A. Buccisano, *Il tributo ecologico: presupposto e*

quello alla fruizione di un bene – spettante alla collettività nella sua interezza; peraltro, se si accoglie la configurazione dell’ambiente nel senso rilevato nel precedente paragrafo, ossia non come oggetto di un diritto soggettivo, ma più opportunamente di un dovere, sorgente dall’intreccio tra il concetto di equità intra e intergenerazionale¹²⁰ e l’adempimento dei doveri di solidarietà cristallizzati dall’art. 2, Cost., è evidente che il danno all’ambiente cagionato dallo sfruttamento delle risorse a fini commerciali implica un nocimento che si ripercuote sulla collettività globalmente intesa, tra cui vanno ricomprese anche le future generazioni¹²¹. In questo senso, un tributo dovuto in virtù del consumo ambientale e parametrato al danno che ne discende si ispira al principio della capacità contributiva nella sua accezione più spiccatamente solidaristica, nella misura in cui si configura come l’adempimento a un dovere di solidarietà che le generazioni presenti assolvono anche nella prospettiva di non pregiudicare la sopravvivenza (*rectius*, la stessa esistenza) di quelle future¹²². La definizione che è stata data della fiscalità ambientale come «il miglior esempio di solidarietà»¹²³ risulta, dunque, particolarmente opportuna: il prelievo ambientale responsabilizza i consumatori delle risorse naturali non solo nell’interesse della collettività attualmente esistente, ma anche di quella che un giorno popolerà il mondo, coerentemente con la prospettiva di sostenibilità che orienta l’azione di tutela degli Stati¹²⁴.

limiti costituzionali, op. cit.; C. Verrigni, op. cit.; F. Gallo-F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1/1999.

¹²⁰ In questi termini C. Videtta, *Lo sviluppo sostenibile. Dal diritto internazionale al diritto interno*, op. cit., pagg. 239 e ss.

¹²¹ F. Fracchia, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, op. cit., pag. 179; R. Ferrara, *Etica, ambiente e diritto: il punto di vista del diritto*, op. cit.

¹²² Sui riflessi del principio dello sviluppo sostenibile nell’utilizzo di strumenti finanziari e, specificamente, delle imposte ambientali, si veda M. Villar Ezcurra, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010, pagg. 343 e ss.

¹²³ «Quale miglior esempio di solidarietà, se non quello di caricare sulle spalle di ciascuno di noi un costo in qualche modo collegato all’uso che facciamo dell’ambiente», S. Gerotto, op. cit., pag. 144.

¹²⁴ Tale ricostruzione collima con il concetto della capacità contributiva del non fare teorizzato da T. Rosembuj, secondo il quale esiste «un dovere associato alla vita sociale che determina il contributo al sostegno della spesa pubblica fondamentalmente perché la posta in gioco è collettiva: e ciò anche quando il contribuente dissenta o rifiuti il proprio consenso individuale» (T. Rosembuj, *La capacità contributiva del “non fare”. Il concetto di imposta. A proposito di un’importante sentenza della Corte Suprema degli Usa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2012, pag. 1295).

Un tributo così configurato realizza il modello della c.d. fiscalità circolare¹²⁵, in cui un'imposizione concepita al solo scopo di aumentare il più possibile il gettito fiscale si trasforma in un mezzo di attuazione di valori condivisi (il rispetto dell'ambiente, il consumo sostenibile, l'utilizzo efficiente delle risorse); lo strumento tributario – sia nella forma impositiva che in quella agevolativa – assume una funzione promozionale, collocandosi in una dimensione di economia circolare in cui è proprio la fiscalità ambientale a fungere da pietra angolare del sistema. Del resto, la stessa Commissione Europea ha riconosciuto che «tasse e imposte ambientali [costituiscono] un elemento che schiude nuove prospettive in materia di miglioramento del bilancio costi/efficacia della politica ambientale», e che «gli strumenti fiscali sono considerati incentivi atti ad orientare la scelta dei produttori e dei consumatori verso attività più sostenibili per l'ambiente»¹²⁶; sicché, il raggiungimento degli obiettivi prefissati dalle istituzioni unionali¹²⁷ passa anche attraverso la predisposizione di imposte e agevolazioni ambientalmente orientate.

¹²⁵ Si veda sul punto A. Uricchio *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2017, pagg. 1851 e ss.

¹²⁶ Commissione Europea, *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, Bruxelles, 26.3.1997, COM (97) 9 def., pag. 2; cfr. anche Libro verde sulla strategia europea per un'energia sostenibile, libera e sicura (COM 2006, 0105 final).

¹²⁷ Cfr. Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni: Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti*, Bruxelles, 2.7.2014 COM(2014) 398 final {SWD(2014) 206 final} {SWD(2014) 211 final}: «In una logica di economia circolare, i prodotti sono progettati in modo da prevederne fin dall'inizio la destinazione una volta che diventano rifiuti e l'innovazione è al centro di tutta la catena di valore, invece di cercare le soluzioni praticabili alla fine del ciclo di vita. Ciò può realizzarsi in vari modi, ad esempio la necessità di ridurre il consumo di energia e di materie nelle fasi di produzione e di uso (efficienza), riducendo l'uso di materie pericolose o difficili da riciclare nei prodotti e nei processi di produzione (sostituzione) (...) stimolando i consumatori con misure d'incentivo e di sostegno a favore della riduzione dei rifiuti e della loro corretta separazione, incentivando sistemi di raccolta differenziata che contengano al minimo i costi di riciclaggio e riutilizzo, incoraggiando i consumatori ad orientarsi verso servizi di noleggio, prestito o condivisione invece dell'acquisto, per ampliare e migliorare la scelta dei prodotti salvaguardando nel contempo i loro interessi»; Commissione Europea, *EUROPA 2020 Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, Bruxelles, 3.3.2010 COM(2010) 2020 definitivo: «Europa 2020 presenta tre priorità che si rafforzano a vicenda:

- crescita intelligente: sviluppare un'economia basata sulla conoscenza e sull'innovazione;
- crescita sostenibile: promuovere un'economia più efficiente sotto il profilo delle risorse, più verde e più competitiva;
- crescita inclusiva: promuovere un'economia con un alto tasso di occupazione che favorisca la coesione sociale e territoriale.

L'UE deve decidere qual è l'Europa che vuole nel 2020. A tal fine, la Commissione propone i seguenti obiettivi principali per l'UE:

- il 75% delle persone di età compresa tra 20 e 64 anni deve avere un lavoro;

In quest'ottica, la specifica destinazione¹²⁸ che il legislatore imprime al gettito derivante dalla tassazione ecologica risulta giustificata sotto due profili distinti: da una parte la natura comune¹²⁹ del bene danneggiato, dall'altra l'adempimento dei doveri di solidarietà, la cui platea di destinatari ricomprende le prossime generazioni. Tutti questi elementi concorrono a giustificare l'imposizione finalizzata al risanamento dell'ambiente alterato dalla sostanza inquinante, affinché dall'esborso imposto all'inquinatore tragga vantaggio l'intera comunità¹³⁰.

In conclusione, la configurazione nei termini che precedono del *polluter pays principle* consente di superare i dubbi interpretativi menzionati in apertura della presente disamina.

In primo luogo, la portata attuativa che caratterizza il principio, nella sua qualità di criterio di base della politica dell'Unione in materia ambientale ex art. 191, par. 2, TFUE, lascia ai legislatori nazionali ampia libertà nel declinare il «chi inquina, paga», in modo da assicurarne la compatibilità con i principi che orientano l'imposizione fiscale. Peraltro, le criticità relative ai profili civilistico-risarcitori del principio, ovvero ai suoi riflessi economici, che ostacolerebbero la sua configurazione in senso conforme all'art. 53 Cost., omettono di considerare un elemento fondamentale: la coattività espressa dal «chi inquina, paga», che si esprime nel dovere dell'inquinatore di contribuire alle spese di protezione e ripristino dell'ambiente e che il principio esprime chiaramente¹³¹.

-
- il 3% del PIL dell'UE deve essere investito in R&S;
 - i traguardi "20/20/20" in materia di clima/energia devono essere raggiunti (compreso un incremento del 30% della riduzione delle emissioni se le condizioni lo permettono);
 - il tasso di abbandono scolastico deve essere inferiore al 10% e almeno il 40% dei giovani deve essere laureato;
 - 20 milioni di persone in meno devono essere a rischio di povertà».

¹²⁸ R. Perrone Capano, op. cit. pagg. 486-492; F. Principato, *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3/2004, pagg. 14 e ss.

¹²⁹ Sulla questione dei *commons*, e il problema dell'esatto inquadramento di tali beni, da cui discendono notevoli difficoltà nel predisporre adeguate forme di tutela, si veda R. Lombardi, *Ambiente e mercato: una nuova prospettiva d'indagine su beni comuni*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli (a cura di), op. cit. pagg. 67-90, e G. Rossi, *La "materializzazione dell'interesse all'ambiente"*, in G. Rossi (a cura di), op. cit., pag. 23.

¹³⁰ Cfr. F. Principato, op. cit.

¹³¹ Così, P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, op. cit., p. 1158; in maniera conforme R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., p. 14, e L. Strianese, *Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale. La prospettiva italiana*, op. cit.

Non si va errati se si conclude la presente analisi citando gli autori che hanno definito il prelievo fiscale nel settore ambientale «lo strumento ideale per dare attuazione al principio chi inquina paga»¹³².

4. L'imposizione ambientale locale

L'analisi delle fonti del diritto tributario ambientale non potrebbe dirsi completa se non ci si soffermasse sulle forme di imposizione ambientale “delocalizzate”, ossia disciplinate da e per gli enti substatali. Sotto questo profilo, la complessità della materia emerge con particolare evidenza, dal momento che l'autonomia tributaria degli enti locali costituisce tuttora una questione aperta.

Come è noto, la riforma costituzionale del 2001 assegna alle Regioni e agli enti locali minori «autonomia finanziaria di entrata e di spesa», che si esprime prevalentemente nell'imposizione fiscale, mediante la quale possono finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite; l'intento è quello di separare per quanto possibile i bilanci regionali da quello statale, per contenere la spesa pubblica e realizzare l'autosufficienza economica degli enti locali. In sostanza la riforma delinea un impianto federalista che, tuttavia, non ha mai ricevuto attuazione: l'autonomia degli enti locali avrebbe dovuto essere esercitata nella cornice di «principi fondamentali» delineati dallo Stato, che non sono mai stati definiti.

¹³² S. Dorigo - P. Mastellone, op. cit., pag. 104. L'applicazione del principio nel settore fiscale è stata espressamente e ripetutamente incoraggiata dalla Commissione Europea, a partire dalla Comunicazione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, Bruxelles, 26.3.1997, COM (97) 9 def., laddove si afferma espressamente che «Tali strumenti fiscali possono costituire un mezzo per applicare il principio 'chi inquina paga', includendo i costi ambientali nella determinazione del prezzo delle merci e dei servizi», fino alla recente COM (2019)177, 9 aprile 2019 («La politica fiscale è uno strumento importante per garantire il conseguimento degli obiettivi dell'Unione dell'energia, in particolare per facilitare la transizione verso un'energia pulita, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità»).

In questo quadro, di per sé connotato da scarsa chiarezza, si colloca la tutela ambientale. Come si anticipava nei paragrafi precedenti, nelle fonti europee che nella giurisprudenza costituzionale nazionale¹³³, il termine “ambiente” forma oggetto di un’interpretazione estensiva, suscettibile di richiamare sia il patrimonio della biodiversità (comprensivo di flora, fauna, aria, acqua, suolo) che le risorse naturali, il paesaggio, o ancora la salute umana; al concetto di ambiente sono ricondotti una pluralità di significati, rendendo la nozione un coacervo di interessi e di valori, a ciascuno dei quali il TFUE assicura un alto livello di tutela¹³⁴.

Inoltre, analogamente a quanto rilevato circa la distribuzione delle competenze in materia tributaria, anche nel settore della tutela ambientale si riscontrano incertezze. La classica suddivisione tra le funzioni assegnate allo Stato e quelle di competenza regionale è compromessa dalla trasversalità dell’interesse ambientale e delle problematiche a essa connesse, che talvolta rendono necessario il coinvolgimento di tutti i livelli dell’amministrazione statale. A fronte di ciò, la giurisprudenza costituzionale gioca un ruolo di rilievo; tuttavia, le più recenti interpretazioni del Giudice delle leggi sono sempre più orientate nel senso di un accentramento delle funzioni di tutela ambientale, soprattutto se esercitate per mezzo dello strumento fiscale. A parere di chi scrive, però, taluni arresti

¹³³ Il Trattato di Lisbona colloca l’elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell’ambiente tra gli obiettivi dell’Unione (cfr. art. 3, TUE), e proclama che le esigenze di tutela dell’ambiente devono essere integrate nella definizione e nell’attuazione di tutte le politiche e le azioni dell’UE, specie al fine di promuovere lo sviluppo sostenibile. La disciplina della materia ambientale è racchiusa nel Titolo XX, Parte terza, artt. 191. Quanto alla giurisprudenza nazionale, a scopo meramente esemplificativo, si ricordano la sentenza delle Sezioni Unite del 6 ottobre 1979, n. 5172, con cui si conia il diritto alla salubrità dell’ambiente, inteso non come oggetto autonomo di protezione ma in senso strumentale alla tutela degli interessi dell’essere umano; tale impostazione non spiegava quale fosse il bene garantito mediante il diritto dell’ambiente, e come il singolo potesse considerarsi titolare del diritto in oggetto. Così, fu la natura degli interessi sottesi ai beni ambientali che venne posta sotto la lente di ingrandimento della giurisprudenza, soprattutto quella costituzionale, mentre la dottrina sottolineava la rilevanza di interventi di tutela collettiva. L’evoluzione del concetto di ambiente avvenne nell’ambito della giurisprudenza costituzionale: dal complesso di «beni rilevanti costituzionalmente» (ord. n. 183/1983; sentt. nn. 744/88, 307/92, 122/93) al «valore costituzionalmente protetto» (sentt. nn. 167/87, 641/87, 800/88, 324/89, 437/91, 79/93) si è giunti infine alla definizione di ambiente come «valore trasversale, che investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze» (sent. n. 407/2002), ovvero come «bene della vita, materiale e complesso, la cui disciplina comprende anche la tutela e la salvaguardia della qualità e degli equilibri delle sue singole componenti» (sent. n. 378/2007).

¹³⁴ Cfr. art. 191, TFUE.

giurisprudenziali sarebbero rivedibili alla luce dei principi, come quello della *fiscal responsibility at the margin*, noti agli studiosi del federalismo fiscale.

4.1 La potestà tributaria degli enti locali

Nel contesto antecedente alla riforma del 2001, i rapporti tra Stato ed enti territoriali erano improntati alla superiorità gerarchica del primo sui secondi. L'art. 117, Cost. individuava una serie tassativa di materie assegnate alla competenza delle Regioni, lasciando ciascuna funzione non espressamente ricompresa nell'elenco alla competenza statale; l'art. 119, Cost. riconosceva alle Regioni autonomia finanziaria, ma «nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che le coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni», e attribuiva alle stesse «tributi propri e quote erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali». Nell'originario assetto costituzionale, gli enti minori non erano nemmeno presi in considerazione come soggetti dotati di autonomia: la potestà finanziaria (e tributaria) degli enti locali, già di per sé subordinata alle leggi dello Stato e vincolata al criterio della necessità per le «funzioni normali», risultava ulteriormente compressa. Gli equilibri tra Stato e enti substatali sono stati interamente ridisegnati dall'intervento del legislatore del 2001: in primo luogo, la riforma ha rovesciato il tradizionale criterio di ripartizione delle competenze legislative tra Stato e Regioni, prevedendo un elenco tassativo di materie riservate alla potestà esclusiva dello Stato (art. 117, comma 2), un secondo elenco, anch'esso tassativo, di materie ricondotte alla competenza concorrente di entrambi (art. 117, comma 3), e un'ampia area di competenza regionale, di natura residuale, che si estende a tutte le materie diverse da quelle elencate *ex art.* 117, comma 2, lettere a)-s), Cost. Nell'ambito del nuovo Titolo V, la potestà tributaria è così ripartita: rientrano nella competenza esclusiva dello Stato il sistema tributario e contabile statale, l'armonizzazione

dei bilanci pubblici e la perequazione delle risorse finanziarie¹³⁵, nonché la fissazione dei principi fondamentali in materia di «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» nei rapporti tra gli enti locali e tra questi e lo Stato, mentre alle Regioni è attribuita la potestà legislativa in materia di coordinamento tra i tributi locali applicabili nella Regione e quella in materia di tributi regionali e locali¹³⁶. Nello specifico, i menzionati «principi fondamentali» statali si configurano come criteri direttivi ma anche come un vincolo all'autonomia tributaria degli enti locali, che nell'esercitare la propria potestà impositiva sono tenuti al rispetto dei detti principi.

Altrettanto rilevanti sono le modifiche sull'art. 119, Cost., la cui impostazione originaria ha subito una radicale rivisitazione: alle Regioni e agli enti territoriali minori sono state riconosciute «autonomia finanziaria di entrata e di spesa» (comma 1) e «risorse autonome», ossia «tributi ed entrate propri (...), compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio» (comma 2). Lo scopo dichiarato di tali misure risiede nel consentire agli enti locali di «finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite» (comma 4), e, dunque, di assicurare l'esercizio delle loro funzioni in condizioni di «sostanziale autosufficienza economico-finanziaria»¹³⁷. Nel contesto *post* 2001, l'autonomia finanziaria regionale coesiste con meccanismi perequativi, finalizzati a garantire ai residenti in diverse Regioni eguali condizioni di accesso ai servizi pubblici¹³⁸; sono altresì previste l'istituzione di un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante, «senza

¹³⁵ Art. 117, comma 2, lett. e), Cost.

¹³⁶ Art. 117, comma 3, Cost.

¹³⁷ R. Di Maria – C. Napoli – A. Pertici, *Diritto delle autonomie locali*, Torino, 2019, pag. 210.

¹³⁸ Ove così non fosse, si configurerebbe un nesso di dipendenza tra la qualità delle amministrazioni locali e la capacità delle Regioni di sostenerne il relativo costo, incompatibile con i valori costituzionali di eguaglianza e solidarietà *ex* artt. 2, 3 e 53, Cost. Secondo A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, in *Diritto Pubblico Europeo Rassegna online*, n. speciale 2/2019, pag. 34, «calcolare le risorse da riconoscere alle Regioni in base al gettito dei tributi maturati sul territorio regionale, o con qualunque altra formula equivalente nella sua portata normativa nelle bozze di intese, significherebbe, nella sostanza, favorire i territori con maggiore capacità fiscale e porre così le basi per un incostituzionale effetto 'Robin Hood' alla rovescia, cioè l'esatto contrario di quanto voluto in Costituzione».

vincoli di destinazione» (art. 119, comma 3, Cost.)¹³⁹, e l'introduzione di risorse aggiuntive e interventi speciali, «per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale» (art. 119, comma 6)¹⁴⁰.

Il quadro è completato dal nuovo art. 114, Cost., con il quale si è passati dalla prevalenza dello Stato sulle Regioni a una sostanziale equiordinazione tra tutti gli enti locali, e dal nuovo art. 116, comma 3, Cost.: la disposizione, nel consentire l'attivazione di «ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia» alle Regioni ordinarie che ne facciano richiesta, ha introdotto nell'ordinamento il regionalismo c.d. differenziato, che valorizza le autonomie degli enti locali¹⁴¹ nel rispetto dell'unitarietà della Repubblica¹⁴². Il legislatore costituzionale è intervenuto, altresì, sull'art. 118, Cost., che richiamando i principi di

¹³⁹ G. G. Carboni, *Federalismo fiscale comparato*, Napoli, 2013, pag. 189; C. Tubertini, *Le risorse finanziarie come strumento di unitarietà*, in www.astrid.online.it, 24 ottobre 2011.

¹⁴⁰ Come osserva A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, op. cit., pag. 17, le misure menzionate costituiscono «presupposti costituzionali del regionalismo differenziato». A. Morelli, *Regionalismo differenziato e autonomia speciale: un quadro complesso*, in C. Bertolino – A. Morelli – G. Sobrino (a cura di), op. cit., pag. 608, fa espresso riferimento alla *ratio* dell'introduzione dei detti strumenti perequativi, ritenuti «utili a compensare gli effetti negativi che, sul piano della distribuzione delle risorse, potrebbero scaturire da una differenziazione regionale esasperata».

¹⁴¹ G. Petrillo, nel corso della sua audizione avvenuta il 20 giugno 2019 dinanzi alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, precisa che «Detta autonomia, sebbene formalmente riconosciuta a tutti gli Enti territoriali in misura eguale, sul piano dell'effettività risulta differenziata in quanto l'art. 23, Cost. prevede che la potestà impositiva possa essere esercitata solo in base alla legge. Da tanto deriva che le Regioni (ex art. 117, Cost.) sono gli unici Enti territoriali in grado di imporre autonomamente dei tributi mentre la potestà impositiva delle altre istituzioni territoriali deve necessariamente estrinsecarsi su base regolamentare all'interno di leggi regionali o statali».

¹⁴² L'art. 116, comma 3, è stato definito «mal scritto» (A. Patroni Griffi, op. cit., n. speciale 2/2019, pag. 31; B. Caravita, *La Costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, 2002; C. Pellegrino, *Autonomia regionale differenziata per politiche specifiche: l'energia e la Regione Basilicata*, in C. Bertolino – A. Morelli – G. Sobrino (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Torino, 2020, pag. 549. Secondo A. Morrone, *Il regionalismo differenziato. Commento all'art. 116, comma 3 della Costituzione*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, pag. 139, la «cattiva reputazione» della norma discende dall'essere stata «la disposizione della riforma meno studiata, e soprattutto, meno valorizzata in sede di attuazione costituzionale». Independentemente da giudizi di merito sull'art. 116, comma 3, resta fermo che il meccanismo di regionalismo asimmetrico introdotto con la riforma del 2001 «segna un elemento di potenziale allontanamento dal modello regionale, solidale e cooperativo, delineato in Costituzione», che «non dovrebbe mai potersi tradurre nella surrettizia introduzione in Costituzione di un modello competitivo di regionalismo, che in ragione della domanda di nuove funzioni e materie si traduca poi nella sottrazione di risorse ai territori più deboli» (così, A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, op. cit., pag. 30). Cfr., sul punto, anche A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile. Atti del convegno "Regionalismo differenziato: opportunità e criticità"*, Milano, 8 ottobre 2019, pag. 17; A. Piraino, *Ancora su regionalismo differenziato: ruolo del parlamento ed unità e indivisibilità della Repubblica*, in *federalismi.it*, n. 8/2019, pag. 2.

«sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza», indirettamente riconosce la priorità dei Comuni nell'esercizio delle funzioni amministrative¹⁴³.

Nell'intento del legislatore, il nuovo assetto avrebbe dovuto condurre al rafforzamento dei poteri e delle funzioni delle Regioni. Tuttavia, a fronte di una potestà legislativa statale in campo tributario pressoché illimitata - fatto salvo il "limite naturale" delle spese che lo Stato deve finanziare mediante i tributi di sua pertinenza¹⁴⁴-, l'analoga potestà regionale risulta ristretta ai soli tributi locali, mentre un ulteriore fattore di compressione si rinviene nel riferimento ai «principi fondamentali» in materia di coordinamento del sistema tributario: l'omessa definizione degli stessi¹⁴⁵ si traduce in un impedimento per le Regioni, alle quali è precluso l'esercizio della potestà fiscale in assenza dei necessari criteri di coordinamento.

In sintesi, la potestà fiscale regionale, che dovrebbe costituire il mezzo principale per raggiungere l'autosufficienza economica, resta circoscritta alle – rare – fattispecie di tributi propri¹⁴⁶: da un lato, infatti, si esclude l'istituzione di imposte fondate sui medesimi presupposti e con le stesse basi imponibili di tributi erariali già vigenti¹⁴⁷; dall'altro, permane l'ambiguità dell'espressione «principi fondamentali», suscettibile di estendere o restringere la sfera di autonomia tributaria regionale a seconda del significato di volta in

¹⁴³ Così, P. Selicato, *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2005, pag. 205.

¹⁴⁴ Così, F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2005, pag. 1035, e P. Selicato, ult. op. cit., pag. 206.

¹⁴⁵ L'unico tentativo sino ad ora esperito di dettare tali criteri, consistito nell'emanazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, con la quale il Parlamento delegava il Governo ad adottare decreti legislativi necessari per attuare l'art. 119, Cost., non è andato a buon fine, in quanto il termine è scaduto prima che i detti decreti fossero adottati. I principi individuati dalla legge delega erano: (i) il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto, in base al quale le Regioni non possono assoggettare a tributi propri presupposti già assoggettati ad imposte disciplinate da leggi statali; (ii) il principio di territorialità, inteso come riferibilità al territorio regionale dei tributi erariali derivati e compartecipati; (iii) il principio di contenenza, per cui l'esercizio della potestà impositiva regionale deve essere direttamente correlato (oltre che al territorio) anche alle materie rientranti nella competenza regionale; (iv) il principio di invarianza della pressione fiscale complessiva gravante sui contribuenti in relazione all'attuazione della legge delega.

¹⁴⁶ Sul punto, la stessa Corte costituzionale (sentt. 296, 297 e 307/2003) rileva le «limitate possibilità riconosciute agli enti locali di compiere autonome scelte» e che non esistono «tributi che possano definirsi a pieno titolo propri degli enti locali in quanto frutto di una loro autonoma potestà impositiva», proprio a causa del mancato intervento del legislatore statale in sede di coordinamento della finanza pubblica.

¹⁴⁷ Come osserva F. Gallo, ult. op. cit., pag. 1034.

volta attribuite¹⁴⁸. Pertanto, i soli tributi regionali configurabili sono quelli a) istituiti con legge regionale, nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica¹⁴⁹ b) inerenti alle materie di esclusiva o concorrente competenza legislativa delle Regioni stesse, secondo il principio di continenza¹⁵⁰, e c) il cui presupposto è connesso al territorio regionale. Occorre altresì che tali tributi siano in grado di fornire alle Regioni stesse e agli Enti locali le risorse necessarie allo svolgimento di loro politiche autonome, affrancandosi dalle interferenze dello Stato.

Quanto a Province e Comuni, sebbene il nuovo art. 119 li annoveri tra gli enti territoriali dotati di autonomia finanziaria, il principio di riserva di legge cristallizzato nell'art. 23, Cost. esclude l'estensibilità a tali soggetti di un'autonoma potestà normativa. La riserva di legge derivante dal combinato disposto degli artt. 23 e 117, comma 4, Cost. trova un limite solo nella stessa Costituzione, nei principi fondamentali fissati dallo Stato e, intrinsecamente, nel principio di continenza, secondo il quale «è posto a carico delle Regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di previamente valutare la 'continenza' dell'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto negli interessi compresi nell'elencazione costituzionale delle competenze regionali»¹⁵¹; peraltro, si tratta di una riserva "relativa" e non di stretto dettaglio, che non

¹⁴⁸ Così, S. Dorigo – P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 263. Si precisa che l'unico tentativo sino ad ora esperito di dettare tali criteri, consistito nell'emanazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, con la quale il Parlamento delegava il Governo ad adottare decreti legislativi necessari per attuare l'art. 119, Cost., non è andato a buon fine, in quanto il termine è scaduto prima che i detti decreti fossero adottati. I principi individuati dalla legge delega erano: (i) il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto, in base al quale le Regioni non possono assoggettare a tributi propri presupposti già assoggettati ad imposte disciplinati da leggi statali; (ii) il principio di territorialità, inteso come riferibilità al territorio regionale dei tributi erariali derivati e compartecipati; (iii) il principio di continenza, per cui l'esercizio della potestà impositiva regionale deve essere direttamente correlato (oltre che al territorio) anche alle materie rientranti nella competenza regionale; (iv) il principio di invarianza della pressione fiscale complessiva gravante sui contribuenti in relazione all'attuazione della legge delega.

¹⁴⁹ Cfr. Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 296; Id., 15 dicembre 2010, n. 357. Sul punto, si richiamano le osservazioni di S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pagg. 268 e ss.

¹⁵⁰ Sul principio di continenza, inteso come l'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto, che deve essere contenuto nell'elencazione costituzionale delle competenze regionali, si rinvia alle osservazioni di F. Gallo, ult. op. cit., pagg. 1034 e ss., e di A. F. Uricchio, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Maggioli, 2013, pag. 203.

¹⁵¹ Così, F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pag. 587.

si estende fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali. Pertanto, sebbene la titolarità di una «autonomia finanziaria di entrata e di spesa» (comma 1) e del conseguente potere di stabilire e applicare «tributi propri in armonia con la Costituzione» (comma 2) sia suscettibile di concedere a Province e Comuni un margine di discrezionalità maggiore rispetto a quello consentito dal previgente regime costituzionale, resta fermo che la riserva di legge di cui all'art. 23, Cost., vincola i detti enti ad esercitare tale autonomia nell'ambito della potestà legislativa regionale e per mezzo di uno strumento normativo secondario¹⁵². Ne discende che la sola potestà di cui gli enti minori dispongono in tale ambito è quella regolamentare, esercitando la quale dettano (parzialmente) la disciplina applicabile a tributi statali e imposte proprie regionali.

In sostanza, sebbene la riforma costituzionale del 2001 abbia inciso positivamente sull'assetto dei poteri degli enti territoriali minori, l'utilizzo dello strumento fiscale resta precluso dalla riserva di legge *ex art 23 Cost.*¹⁵³, trattenendo le manifestazioni della finanza territoriale italiana all'interno di una dimensione di «finanza derivata di trasferimento», in cui la quantificazione delle risorse attribuibili agli enti locali resta appannaggio esclusivo dello Stato¹⁵⁴. Ne discende che, non avendo il legislatore definito i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, il cammino da percorrere per giungere all'affermazione dell'autonomia tributaria regionale è ancora lungo e impervio¹⁵⁵.

¹⁵² In questi termini, F. Gallo, *Prime osservazioni*, op. cit., pag. 587. Resta fermo, ovviamente, che le Regioni non possono esercitare la potestà impositiva loro spettante «intromettendosi nell'area dei tributi erariali», poiché in tal modo si realizzerebbe un modello di «federalismo competitivo, poco perequativo», idoneo a generare scompensi sociali, contrario a qualunque logica perequativa e quanto mai distante dalla *ratio* costituzionale (così, F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. Trib.*, 6/2002, pagg. 2007 e ss.).

¹⁵³ Secondo l'interpretazione della Consulta, un tributo può dirsi "proprio" quando è istituito con legge regionale, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale definiti con legge quadro, il cui presupposto d'imposta presenti un collegamento con il territorio della Regione istitutrice e che non sia comune ai tributi statali (cfr. Corte Cost., sent. 1 aprile 2003, n. 103; *Id.*, sent. 26 gennaio 2004, n. 37; *Id.*, sent. 15 aprile 2008, n. 102).

¹⁵⁴ Cfr. sul punto M. Aulenta, *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti territoriali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2017, pag. 267.

¹⁵⁵ Autorevole dottrina afferma che la realizzazione di un assetto di autonomia differenziata basato sull'attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost. sarebbe particolarmente «confacente alle esigenze di Regioni a sviluppo avanzato» (così B. Caravita, *Ipotesi per l'introduzione di elementi di differenziazione e di specialità nello status delle regioni ordinarie*, in *federalismi.it*, n. 23/2008).

4.2 La trasversalità dell'interesse ambientale e la distribuzione delle competenze tra Stato e Regioni

Il nuovo art. 117 della Costituzione traccia una distinzione tra le funzioni inerenti alla tutela del patrimonio naturale, assegnando alla competenza esclusiva dello Stato «la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali» e alle Regioni «il governo del territorio» e «la valorizzazione dei beni culturali e ambientali»¹⁵⁶. Tuttavia, la linea di demarcazione tra i concetti – e conseguentemente tra le rispettive sfere di competenza – è resa ardua dalla vaghezza del concetto di ambiente: al termine di un lungo processo di evoluzione, la Corte costituzionale si è assestata su una nozione di ambiente inteso come «bene della vita, materiale e complesso, la cui disciplina comprende anche la tutela e la salvaguardia della qualità e degli equilibri delle sue singole componenti»¹⁵⁷, in quanto tale idoneo a delineare «una sorta di materia 'trasversale'»¹⁵⁸. Inoltre, gli interessi e le problematiche ambientali sono suscettibili di assumere dimensioni variabili, in ragione dell'estensione dei fenomeni inquinanti; da questo punto di vista, concetti astratti come le dogane, i confini nazionali o quelli regionali non valgono certo a contenere gli effetti nocivi delle emissioni inquinanti, ovvero dello smaltimento illecito dei rifiuti tossici, all'interno di un determinato territorio.

Per questi motivi, risulta agevole comprendere il motivo per cui, sin dalla riforma del Titolo V, la giurisprudenza costituzionale sia stata impegnata nella ricostruzione in via interpretativa dei confini tra la competenza statale e quella regionale in materia ambientale. Nell'orientamento formatosi in seguito all'intervento del legislatore del 2001, predominante nella giurisprudenza costituzionale sino alla “svolta” del 2007¹⁵⁹, il Giudice

¹⁵⁶ Art. 117, comma 1, lett. s), e comma 2, Cost.

¹⁵⁷ Così Co. Cost., sent. 378/2007. Cfr. sul punto B. Caravita – A. Morrone, *Ambiente e Costituzione*, in B. Caravita – L. Casseti – A. Morrone, *Diritto dell'ambiente*, op. cit., pag. 33.

¹⁵⁸ Così, Co. Cost., sent. 407/2002.

¹⁵⁹ Cfr. sentt. nn. 536/2002, 222/2003, 62, 108 e 214/2005, 182/2006.

delle leggi ha concepito la potestà legislativa in tema di tutela dell'ambiente come una potestà sostanzialmente concorrente¹⁶⁰. Il pilastro di tale orientamento è costituito dalla pronuncia in cui, sulla base della trasversalità della materia, la Corte costituzionale ravvisava la sussistenza di «competenze diverse, che ben possono essere regionali, spettando allo Stato le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale». In questo senso, sebbene l'art. 117 restringa la platea delle fonti della «tutela dell'ambiente e dell'ecosistema» alle sole leggi dello Stato, al legislatore statale spetterebbe “soltanto” la determinazione di *standard* minimi di protezione dell'ambiente, come limite al di sotto del quale i legislatori regionali non possono scendere nel dettare la disciplina applicabile sui rispettivi territori¹⁶¹. Pertanto, la competenza legislativa regionale in materia ambientale emerge in via diretta dalla qualifica della tutela dell'ambiente come valore costituzionale e, come tale, riconoscibile alle Regioni anche nei settori di normazione in cui la salvaguardia degli equilibri ecologici e paesaggistici si pone tradizionalmente come «fine univoco, diretto e immediato»¹⁶². In sostanza, la Corte sancisce la legittimità di interventi legislativi regionali in materia di tutela ambientale, purché più rigorosi rispetto alle misure di protezione fissate dal legislatore

¹⁶⁰ Così M. Cecchetti, *La materia «tutela dell'ambiente e dell'ecosistema» nella giurisprudenza costituzionale: lo stato dell'arte e i nodi ancora irrisolti*, in *federalismi.it*, n. 7/2009, pag. 7. Osserva S. Mangiameli, in *L'«ambiente» nel riparto di competenza tra Stato e Regioni (dalla configurazione di una materia, all'assetto di un difficile modello)*, in S. Mangiameli (a cura di), *Giornate teramane sull'ambiente*, Giuffrè, 1998, pagg. 176-177, che «è destituito di ogni fondamento l'orientamento (ideologico) che presuppone una concentrazione delle competenze in capo allo Stato, per poter efficacemente agire a tutela dell'ambiente vivibile. Anzi, (...) quanto più il legislatore sarà in grado di giuridificare i singoli interessi ambientali, nella loro variegata composizione (...) tanto più alla fine ne seguirà una tutela globale maggiormente efficace».

¹⁶¹ La disciplina statale che stabilisca standard uniformi di tutela dell'ambiente deve essere considerata di per sé non derogabile in senso meno restrittivo o rigoroso (ossia *in peius*). In questo senso appare chiarissima la motivazione della sentenza n. 108 del 2005, nella parte in cui argomenta circa la illegittimità costituzionale di alcune disposizioni di una legge della Regione Umbria che introducevano alcune deroghe al divieto di esercizio dell'attività di cava all'interno dei parchi nazionali; la Corte, infatti, afferma che «dal confronto fra la norma statale interposta in materia di parchi nazionali (art. 11, comma 3, lettera b, della legge n. 394 del 1991) e la norma regionale impugnata emerge evidente che le modifiche introdotte, lungi dal disporre una disciplina più rigorosa rispetto ai limiti fissati dal legislatore statale, derogano *in peius* agli standard di tutela uniforme sull'intero territorio nazionale». La deroga *in peius*, naturalmente, è consentita soltanto allo stesso legislatore statale, salvo, ovviamente, che sia la stessa disciplina dettata dallo Stato ad abilitare esplicitamente le Regioni a porre misure derogatorie in senso meno rigoroso.

¹⁶² Così M. Cecchetti, op. cit., pag. 12.

statale a titolo di livello minimo di garanzia del patrimonio e delle risorse naturali. La condivisibilità di tale orientamento poggia, in primo luogo, sulla precisazione secondo la quale le Regioni disporrebbero del suddetto potere di deroga *in melius* nell'ambito e nell'esercizio delle potestà legislative relative alle «materie di loro competenza»¹⁶³; inoltre, deve ricordarsi che le “leggi Bassanini”¹⁶⁴, con le quali si effettuava un ampio trasferimento di competenze amministrative in favore delle Regioni, riconoscevano alle stesse un ruolo di primo piano in tema di tutela ambientale. Ad esempio, nell'ambito della delega prevista nella legge n. 59 del 1997, il D.lgs. n. 112 del 1998 in materia di «Protezione della natura e dell'ambiente, tutela dell'ambiente dagli inquinamenti e gestione dei rifiuti», attribuiva numerose funzioni alle Regioni¹⁶⁵.

Infine, si rileva che la ripartizione delle competenze ambientali tra Stato e Regioni delineata dalla Corte costituzionale trova un evidentissimo riscontro nel principio di sussidiarietà e nel principio europeo di miglior tutela. Sotto il primo profilo, si ricorda che l'art. 118, Cost. sancisce l'attribuzione in via prioritaria ai Comuni delle funzioni amministrative, tra le quali sono ricomprese quelle in materia di protezione del patrimonio ambientale; quanto al secondo, si ricorda che ai sensi dell'art. 191, TFUE, la politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire obiettivi di salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, protezione della salute umana, utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, e promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i

¹⁶³ Così M. Cecchetti, op. cit., pag. 13; cfr. sul punto anche P. Colasante, *La ricerca di una nozione giuridica di ambiente e la complessa individuazione del legislatore competente*, in *federalismi.it*, n. 20/2020, pagg. 132 e ss., laddove si rileva che «la continuità di orientamento della giurisprudenza costituzionale si è ben presto interrotta nel momento in cui la Corte si è trovata a dover delimitare lo spazio di autonomia regionale “verso l’alto”. Infatti, il giudice delle leggi – in successive occasioni – ha talvolta censurato delle leggi regionali recanti un maggiore livello di tutela, così lasciando implicitamente intendere che il metodo varato sulla tutela dell’ambiente non fosse completamente soddisfacente».

¹⁶⁴ L. 15 marzo 1997, n. 59; l. 15 maggio 1997, n. 127; l. 16 giugno 1998, n. 191; l. 8 marzo 1999, n. 50.

¹⁶⁵ Capo III (art. 68 ss.) del D.lgs. n. 112 del 1998: l'art. 70 in materia di funzioni di carattere generale e di protezione della fauna e della flora, l'art. 78 in materia di parchi e riserve naturali, l'art. 81 in materia di inquinamento delle acque, l'art. 84 in materia di inquinamento acustico, atmosferico ed elettromagnetico e l'art. 89 in materia di risorse idriche e difesa del suolo dispongono che sono di competenza regionale tutte le funzioni non espressamente attribuite allo Stato.

problemi dell'ambiente a livello regionale e mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici¹⁶⁶, tenendo conto della diversità di situazioni nelle differenti Regioni dell'Unione in ossequio al principio della differenziazione.

Come preannunciato, nel 2007 ha luogo il *revirement* della Corte costituzionale sul tema della ripartizione delle competenze in materia ambientale: con le sentenze nn. 367 e 378 i giudici tornano nuovamente a esprimersi sulla nozione di ambiente, definito «un oggetto complesso, unitario, sistemico e dinamico»¹⁶⁷, un «bene giuridico materiale»¹⁶⁸, al cui interno trova spazio e tutela anche il concetto di paesaggio; sulla scorta di tali premesse, si stabilisce che «la disciplina unitaria e complessiva del bene ambiente inerisce ad un interesse pubblico di valore costituzionale primario ed assoluto», delineando un'area di intervento normativo da cui il legislatore regionale deve ritenersi in via di principio escluso¹⁶⁹. Una così netta preclusione si rispecchia nell'orientamento elaborato dalla Corte costituzionale a proposito della qualificazione dei tributi in senso locale: come si evidenziava in precedenza¹⁷⁰, la configurabilità di un tributo regionale o provinciale proprio incontra tanti e tali ostacoli da aver indotto la Corte a escludere l'esistenza di imposte locali propriamente dette, «se non in limiti ristrettissimi»¹⁷¹, riferiti essenzialmente alle tasse automobilistiche e a poche altre fattispecie¹⁷². L'identità di vedute del Giudice delle leggi a proposito della divisione delle competenze sui tributi e sull'ambiente si traduce nella

¹⁶⁶ La disposizione consacra il principio del necessario alto livello di tutela; cfr. sul punto M. Renna, *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in *Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente*, n. 1-2/2012, pag. 62; R. Miceli, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le regioni dalla sentenza della Corte Cost. n. 58/2015*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016, pag. 2.

¹⁶⁷ Co. cost., sent. 378/2007: «l'ambiente è un oggetto complesso, unitario, sistemico e dinamico, che non si esaurisce nelle sue singole componenti o nei diversi fattori che lo determinano; la tutela dell'ambiente, pertanto, è una funzione pubblica che ha ad oggetto la salvaguardia di un "equilibrio" e, in particolare, dell'equilibrio di quell'ecosistema complesso denominato "biosfera"»; conf. Co. cost., sent. 12 del 2009.

¹⁶⁸ Così le sentenze nn. 367 e 378 del 2007, 104 e 105 del 2008, 61 del 2009.

¹⁶⁹ Così Co. cost. nelle sentenze nn. 367 e 378 del 2007, 104 del 2008, 10, 12, 30 e 61 del 2009. Cfr. sul punto M. Cecchetti, op. cit., pag. 20.

¹⁷⁰ Cfr. Cap. 1, par. 4.1.

¹⁷¹ Così, Co. Cost., sent. n. 37 del 26 gennaio 2004.

¹⁷² Non rientrano in questa categoria nemmeno tributi comunemente considerati locali: ad esempio, l'IRAP, l'addizionale regionale IRPEF e il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi - che formerà oggetto di analisi nel Cap. 3 - sono stati istituiti con legge statale, e vanno pertanto annoverati tra i tributi erariali (tutt'al più, derivati).

assoluta marginalità degli enti territoriali nell'ambito dell'imposizione fiscale ambientale, fatte salve le competenze regolamentari e quelle relative alla riscossione.

Tale impostazione è stata successivamente ribadita in numerosi casi¹⁷³, due dei quali appaiono strettamente inerenti all'oggetto della presente analisi: interpellata sull'individuazione del titolare della competenza in materia di rifiuti, la Corte ha ripetutamente affermato che l'argomento attiene alla tutela dell'ambiente, e pertanto rientra nell'esclusiva competenza del legislatore statale.

In un primo caso, relativo al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (c.d. ecotassa, una delle poche imposte pigouviane vigenti nel nostro ordinamento)¹⁷⁴, la Corte costituzionale ha avuto modo di affermare la disciplina delle garanzie finanziarie dovute dai gestori degli impianti di recupero e smaltimento dei rifiuti rientra nella competenza esclusiva dello Stato, specificamente nella materia della tutela dell'ambiente¹⁷⁵. Nella logica del Giudice delle leggi, l'ecotassa non appartiene al novero dei tributi propri, essendo stata istituita con legge statale, né potrebbe essere diversamente: i rifiuti sono infatti ricondotti nell'alveo della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, di esclusiva competenza statale nonostante le interferenze con altri interessi di competenza regionale. Ne consegue che ferma restando la competenza a disciplinare «interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali», le Regioni non possono regolamentare l'ecotassa, neppure in via transitoria e in caso di inerzia dello Stato, in quanto discipline differenziate da Regione a Regione non consentirebbero di «rispettare i principi in materia di tutela uniforme dell'ambiente, che lo Stato vuole garantire su tutto il territorio nazionale»¹⁷⁶.

¹⁷³ Cfr. Co. Cost., sentt. nn. 381, 390, 423 e 431 del 2004; 60/2011; 32/2012; 50/2012; 99/2012; 177/2014.

¹⁷⁴ Legge 28 dicembre 1995, n. 549, Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, art. 3, comma 24 e ss. Il tributo sarà oggetto di analisi nel Capitolo 3.

¹⁷⁵ Così, Co. cost., ord. 2 aprile 2014 n. 67. Sul punto, si veda S. Capolupo, *Ecotassa: rientra nella competenza esclusiva dello Stato*, in *il fisco*, n. 25/2017, pag. 2440.

¹⁷⁶ Così Co. Cost., sent. 13 aprile 2017, n. 85, a proposito della legittimità costituzionale della legge della regione Puglia n. 38, 30 dicembre 2011, che sancisce l'applicazione del tributo nella misura massima agli

La Corte giungeva alle medesime conclusioni in relazione a un contributo sui rifiuti istituito dalla regione Piemonte. Si affermava ancora una volta che il tema dei rifiuti rientra nell'ambito della tutela ambientale, la quale, a sua volta, forma oggetto di potestà normativa esclusiva dello Stato, *ex art. 117, comma 2, lett. s), Cost.:* ne deriva che, per esigenze di uniformità della protezione dell'ambiente, le Regioni non possono istituire tributi che riguardino tale materia, giungendo conseguentemente a un giudizio di illegittimità della norma impositiva introduttiva del contributo¹⁷⁷.

4.3 Spunti critici in ordine alla potestà tributaria regionale in materia ambientale

Da tempo si auspica che il legislatore intervenga sulla situazione sin qui delineata, superando la “chiusura” nei confronti della potestà fiscale regionale in materia ambientale e traducendo in realtà una previsione costituzionale che, sino ad ora, è rimasta pressoché inattuata.

Le esigenze di omogeneità della tutela del patrimonio naturale sono certamente fondate nei casi in cui l'estensione del fenomeno inquinante è più ampia e meno facilmente prevedibile (ad es. le emissioni nocive in atmosfera); tuttavia, vi sono anche ipotesi in cui l'evento dannoso ha una portata ridotta, circoscritta ai confini di un ente territoriale di piccole/medie dimensioni, ovvero ha una causa ben nota alle autorità locali (es. le emissioni sonore degli aeromobili). In questi casi, tendenzialmente, la gestione amministrativa dell'evento è collocata a livello dell'ente più prossimo alla comunità coinvolta, in applicazione del principio di sussidiarietà; pertanto, non è dato vedere i motivi per i quali la strategia di protezione dell'ambiente, in tutte le sue sfumature, debba necessariamente trovare una

scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, di riciclaggio e di compostaggio. Sul punto, si veda A. F. Uricchio, *La competenza legislativa esclusiva dello Stato e il principio della migliore tutela nella tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2018, pag. 214.

¹⁷⁷ Cfr. Co. cost., 10 aprile 2015, n. 58. Sul punto, si veda R. Miceli, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le regioni dalla sentenza della Corte Cost. n. 58/2015*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016.

migliore definizione a livello centrale. In quest'ambito, la questione della potestà tributaria locale assume rilevanza fondamentale. Si è anticipato che la mancata definizione dei principi di coordinamento, oltre a ostacolare l'esercizio di un'autonomia riconosciuta espressamente dalla Costituzione, preclude l'applicazione del tributo come strumento economico di tutela e garanzia del patrimonio naturale; la rilevanza dell'omissione si manifesta nel consolidato orientamento del Giudice delle leggi, che nel definire gli «strettissimi limiti» entro i quali la potestà fiscale locale è esercitabile stabilizza - anziché colmare – una lacuna nella tutela degli interessi della collettività.

Si evince agevolmente il motivo per cui ampia dottrina si sia schierata in favore di un ampliamento della potestà fiscale degli enti locali, soprattutto nel contesto ambientale¹⁷⁸: riconoscere alle Regioni la piena competenza normativa in materia tributaria, ovvero la titolarità a istituire e applicare imposte, ne implementerebbe le entrate, consentendo così di realizzare l'autonomia finanziaria prevista dall'art. 119, Cost. Resta ferma, ovviamente, la necessità di rispettare i menzionati criteri di correlazione, continenza e connessione territoriale¹⁷⁹: il presupposto di un tributo caratterizzato in questo senso dovrebbe essere costituito da un'unità fisica situata in un'area ben determinata, e attinente a un preciso interesse della comunità locale. La correlazione tra il prelievo fiscale e il soddisfacimento di un interesse "territoriale" richiama il noto principio del beneficio, in base al quale l'esborso sopportato dal contribuente si qualifica come controprestazione per il servizio erogato dall'amministrazione finanziaria, del quale il contribuente fruisce direttamente¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Si veda sul punto R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, op. cit., pagg. 490-492; P. Selicato, *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, ult. op. cit., pag. 210; M. Aulenta, ult. op. cit.; A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 1/2011, e *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 3/2012.

¹⁷⁹ Cfr. par. 4.1.

¹⁸⁰ Cfr. P. Selicato, ult. op. cit., pag. 208 e ss.; A. Zatti, ult. op. cit., pagg. 354 e ss., e *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, op. cit., pagg. 42 e ss. Sul punto, è stato osservato che «nel caso dei tributi ambientali in senso stretto il prelievo non può essere configurato come controprestazione di un beneficio ricevuto, perché l'imponibile è un'unità fisica (o un suo sostitutivo o derivato) di qualcosa di cui si abbia la prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando

Un tributo così configurato assume una struttura “paracommutativa”, che si distanzia dai tipici connotati dell’acausalità e dell’obbligatorietà dell’imposta, pur mantenendoli, finendo per collocarsi a metà strada tra il prelievo fiscale propriamente inteso e il corrispettivo di natura civilistica¹⁸¹.

La descrizione si attaglia perfettamente alle varie forme di tassazione applicate alla produzione, il conferimento e lo smaltimento dei rifiuti: in questi casi, il tributo si connette a fattori caratterizzati dalla immediata localizzabilità e da un elevato impatto ambientale, la cui rimozione rientra fra i compiti della Pubblica Amministrazione. Peraltro, come si vedrà nel prosieguo¹⁸², i principali tributi sui rifiuti sono annoverabili tra le imposte pigouviane, dal momento che il prelievo è parametrato alla capacità inquinante del presupposto, all’evidente scopo di produrre effetti disincentivanti.

A ulteriore riprova dell’opportunità di dare attuazione alla competenza normativa tributaria degli enti locali, occorre menzionare un peculiare effetto della tassazione in senso “territoriale”. Ampia dottrina, supportata dagli studiosi di federalismo fiscale¹⁸³, sottolinea che l’autonomia finanziaria incentiva la responsabilizzazione degli enti territoriali, a fronte della tendenza inversa ad adottare politiche di bilancio scarsamente rigorose, riscontrata

è usato o rilasciato. La tipologia di prelievo coerente con la ratio e la struttura del tributo ambientale in senso stretto è, quindi, quella dell’imposta, che non risponde a una logica paracommutativa» (S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. Fin. E sc. Fin.*, LXVIII, 4, I, 2009, pag. 583); a parere di chi scrive, l’obiezione sembra poco calzante. Quantificare in termini economici la dannosità delle emissioni, o di una sostanza inquinante diffusa nel terreno (es. rifiuti tossici), è pressoché impossibile; ciò non impedisce di assumere l’unità fisica inquinante come presupposto d’imposta, mentre il tributo può essere determinato tenendo conto – anche – dei costi di smaltimento e ripristino dei luoghi.

¹⁸¹ Cfr. sul punto L. Del Federico, *Autorità e consenso nell’imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in *Ragion pratica*, n. 1/2008, pagg. 55-76; Id., *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell’attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/2009, pagg. 69-102; A. Zatti, ult. op. cit., pag. 57; Id., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, op. cit., pag. 362.

¹⁸² I tributi sui rifiuti saranno trattati analiticamente all’interno del Cap. 3, par. 1.3.

¹⁸³ B. R. Weingast, *Second generation fiscal federalism; the implications of fiscal incentives*, in *Journal of urban economics*, 2009, 65; J. A. Rodden, G. S. Eskeland, J. Litvack, *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*, Cambridge, 2003. Cfr. anche S. M. Ronco, *Considerazioni in merito all’autonomia tributaria e agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in C. Bertolino – A. Morelli – G. Sobrino (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, op. cit., pag. 819.

nelle amministrazioni territoriali che beneficiano di trasferimenti statali. In questo senso, il controllo (latamente inteso) che la popolazione locale eserciterebbe sulla destinazione del gettito delle imposte locali accrescerebbe la trasparenza dei rapporti con l'amministrazione, e la possibilità di trarre un vantaggio dal servizio reso potrebbe incentivare l'adempimento fiscale¹⁸⁴; per questo motivo, si ritiene che il decentramento delle competenze dovrebbe accompagnarsi all'accentuazione (ove non alla attuazione *ab origine*) della responsabilizzazione finanziaria degli enti substatali¹⁸⁵. Le osservazioni elaborate in materia sono confluite nella teoria della «*fiscal responsibility at the margin*», o della responsabilità fiscale al margine¹⁸⁶, incardinata sul concetto che gli enti territoriali dotati del potere di procacciarsi autonomamente le risorse con cui finanziarsi sono, tendenzialmente, maggiormente responsabili nei confronti dei propri cittadini. La valutazione generalmente positiva dell'economia dei sistemi decentrati è riassunta in una eloquente definizione dell'autofinanziamento, qualificato come un «iniettore di efficienza, efficacia ed economicità»¹⁸⁷.

Le osservazioni che precedono hanno trovato un puntuale riscontro nell'esperienza di taluni Stati europei, quali la Spagna e la Germania, dotati di una struttura governativa di tipo federale. L'ordinamento fiscale spagnolo disciplina diverse forme di tributi ambientali

¹⁸⁴ In merito a tali profili di interesse si richiamano S. Cipollina, ult. op. cit., pag. 583, M. Aulenta, ult. op. cit., pag. 467, e A. Zatti, ult. op. cit., pag. 367.

¹⁸⁵ Cfr. sul punto A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2019, pag. 17.

¹⁸⁶ R. M. Bird, *Tax assignment revisited*, in J. G. Head - R. E. Krever (a cura di), *The 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2009. Cfr. A. Valdesalici, op. cit., pagg. 24 e ss.; A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, op. cit., pag. 57; S. Cipollina, ult. op. cit., pag. 573, osserva che nel principio in oggetto (così come nel principio di attribuzione di risorse autonome a comuni, province e città metropolitane, ovvero nel principio di garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale) emerge la necessità del collegamento tra autonomia di entrata e spesa, responsabilità e competenze, secondo la logica del *budget*: in questa logica, l'imposizione di tributi propri deve rispettare il principio di contenenza, secondo cui l'oggetto del tributo regionale o locale deve rientrare in una materia-campo di disciplina, nella quale la regione abbia competenza legislativa; M. Aulenta, ult. op. cit., pag. 467.

¹⁸⁷ La definizione è di A. Valdesalici, op. cit., pag. 25.

regionali e locali, oltre 40 delle quali vigenti a livello delle «Autonomías»¹⁸⁸ – laddove, invece, la finanza locale rappresenterebbe la «parente povera» del sistema tributario nel complesso¹⁸⁹ -: un simile sviluppo dell'imposizione ambientale è da ricondurre, *in primis*, alla titolarità delle competenze in materia in capo alle dette «Autonomías», e in secondo luogo al mancato esercizio della potestà fiscale in tale ambito da parte dello Stato e degli enti locali. È interessante notare che il coordinamento tra la fiscalità “autonoma” e quella statale segue linee guida simili a quelle previste nel nostro ordinamento: divieto di doppia imposizione, identificazione di un presupposto d'imposta diverso da quelli previsti dalla normativa statale, e la continenza tra la materia cui il tributo inerisce e quelle oggetto della competenza normativa dell'Autonomía. I profili di somiglianza tra le imposte ambientali italiane e le fattispecie spagnole non si arrestano qui: tra le più significative forme di imposizione ambientale “autonome”, si annovera un'imposta sulle emissioni di gas in atmosfera, analoga alla tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e ossidi di azoto (NO_x) disciplinata dalla l. 449/97¹⁹⁰, e una serie di tributi sullo smaltimento di rifiuti (*impuestos que gravan el depósito de residuos*), strutturati secondo lo schema tipico delle imposte pigouviane¹⁹¹. Quanto alla Germania, la cui normativa in materia ambientale recepisce compiutamente il *polluter pays principle*¹⁹², ciascun Comune è competente all'accertamento e alla riscossione delle imposte sui rifiuti, nonché alla relativa definizione delle aliquote¹⁹³; la decentralizzazione delle funzioni amministrative connesse alla potestà

¹⁸⁸ La Costituzione spagnola del 1978 individua 17 Comunità autonome: Andalusia, Aragona, Asturie, Isole Baleari, Isole Canarie, Cantabria, Castiglia-La Mancia, Castiglia e León, Catalogna, Comunità Valenciana, Estremadura, Galizia, La Rioja, Comunità di Madrid, Regione di Murcia, Navarra e Paesi Baschi.

¹⁸⁹ Cfr. J. A. Rozas Valdés, *La tassazione ambientale in Spagna*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010, pag. 155.

¹⁹⁰ Sulla quale ci si soffermerà diffusamente nel Cap. 3, par. 1.3.

¹⁹¹ Cfr. J. A. Rozas Valdés, ult. op. cit., pagg. 162-163, e S. Moreno Gonzalez, *Rapporto nazionale – Spagna*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, op. cit., pag. 372.

¹⁹² Art. 13, commi 1-2, Legge Federale sulla Protezione della Natura.

¹⁹³ Cfr. G. Selicato, *Fiscalità ambientale in Europa. Profili comparati*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pagg. 98-99 («la tariffa media per una famiglia di quattro persone è 294 euro l'anno [...] questa tassa copre rifiuti domestici, rifiuti organici e rifiuti ingombranti. Tuttavia, i livelli di servizio (così come le frequenze di raccolta) possono variare a seconda del Comune»).

fiscale contribuisce ad attuare il principio federalista che sorregge e disciplina l'esistenza dei *Länder*¹⁹⁴.

Conseguentemente, non si può escludere che il regionalismo differenziato possa generare effetti benefici. Si intende che tale potere di autofinanziamento dovrebbe essere esercitato nel rispetto dei limiti dettati dalla Carta costituzionale: il nuovo art. 119, Cost. estende i confini dell'autonomia tributaria degli enti locali in misura maggiormente significativa rispetto alla delimitazione definita *ante* riforma, ma non interviene sulla mancanza di potestà legislativa in capo a Province, Comuni e Città metropolitane, motivo per cui gli enti territoriali minori non potrebbero essere ammessi a esercitare funzioni diverse da quelle amministrative.

In sostanza, è possibile individuare la sintesi di tutte le istanze sinora analizzate (l'esercizio dell'autonomia locale, la tutela dell'ambiente e le scelte pubbliche), apparentemente scollegate, nella tassazione ecologica locale. Tale conclusione porta inevitabilmente a interrogarsi sul motivo per cui le vigenti imposte sui rifiuti ricoprono un ruolo marginale nel panorama della fiscalità ambientale: nel 2019, tali tributi hanno fruttato un gettito pari a 549 milioni di euro¹⁹⁵, meno dell'1% delle entrate complessivamente riconducibili all'intero sistema delle imposte ambientali vigenti in Italia. Un ricavo sostanzialmente risibile, non sempre destinato a finalità di tutela ambientale, e probabilmente correlato all'elevato tasso di evasione fiscale¹⁹⁶, che relega il prelievo sui rifiuti in una posizione

¹⁹⁴ Si rinvia sul punto alla compiuta analisi operata in A. Valdesalici, op. cit., pagg. 77-155 e a R. Ferrara, *La protezione dell'ambiente nella Repubblica Federale tedesca: linee evolutive*, in *Il foro italiano*, 110, n. 1/1987, pagg. 19 e ss.

¹⁹⁵ Dati disponibili su <http://dati.istat.it/Index.aspx?QueryId=10998>. L'argomento sarà approfondito nel Cap. 3, par. 1.3.

¹⁹⁶ Relativamente alla sola TARI, i dati raccolti dal Laboratorio Ref ricerche e Crif Ratings rivelano che su 9 miliardi di gettito complessivo registrato nel 2018, il mancato incasso a livello nazionale è stato di 2,1 miliardi di euro, di cui poco più di 1 miliardo in capo ai cittadini/imprese del Sud, 817 milioni a quelli del Centro e 286 milioni di euro a quelli del Nord. Un'altra, probabile causa è legata al traffico illecito di rifiuti (nel corso dell'anno 2019 sono state sequestrate circa 2.250 tonnellate di rifiuti (-0,2% rispetto al 2018) per un valore accertato di circa 687mila euro (708.099 nel 2018) (cfr. Nota di Aggiornamento allegata al Documento di Economia e Finanza 2020 – Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – anno 2020) e alla diffusione di discariche abusive, circostanze che incidono sul versamento dell'ecotassa.

secondaria. L'unica soluzione possibile consiste in un deciso intervento del legislatore, orientato verso l'attuazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali, e nella conseguente valorizzazione dell'imposizione fiscale ambientalmente orientata.

CAPITOLO 2

TECNICHE FISCALI DI TUTELA AMBIENTALE. PROFILI EUROPEI

1. Premessa

Nel presente capitolo saranno trattati gli istituti del tributo ambientale e dell'agevolazione fiscale ambientale, due strumenti accomunati dalla natura tributaria ma fondati su logiche inverse. La presenza di attività e prodotti nocivi per il patrimonio naturale comporta, di norma, l'applicazione del prelievo fiscale, allo scopo di ridurre la diffusione; viceversa, l'utilizzo di prodotti e attività ecocompatibili viene incentivato mediante agevolazioni che, attenuando l'onere gravante sui detti beni, ne riducono il prezzo, incidendo sulla convenienza dell'acquisto.

La selezione dello strumento da introdurre all'interno dell'ordinamento è questione di tecnica fiscale, che appartiene alla insopprimibile discrezionalità del legislatore tributario; tuttavia, deve tenersi presente che raramente il prelievo incontra il favore della collettività che vi è assoggettata¹⁹⁷. Ciò è tanto più vero nella attuale contingenza storica: il dilagare del Covid-19 ha provocato gravissime ripercussioni sulle imprese e sul mercato interno, per fronteggiare le quali gli Stati membri hanno chiesto e ottenuto risorse finanziarie che prima o poi dovranno essere restituite all'Unione Europea¹⁹⁸. Le dimensioni del debito

¹⁹⁷ Ciò avviene, di norma, per ragioni pratiche, dovute alla preoccupazione che un'imposizione ambientalmente orientata comporti ulteriori incrementi alla pressione fiscale (così R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, 1994, pag. 480), che a sua volta si traduce in un political barrier all'introduzione di tributi ambientali (cfr. European Environmental Agency, *Environmental Taxes. Implementation and environmental effectiveness*, Copenhagen, 1996). Parallelamente, è stato osservato che il "consenso sociale" è una delle condizioni indispensabili per la produzione degli effetti positivi della tassazione ambientale (cfr. G. De Maio, *La tassa che passa, se tutela salute e occupazione*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2008, n. 1-2, pag. 311); per questo motivo, occorrerebbe «elaborare un sistema impositivo capace di discernere le attività imprenditoriali ecocompatibili da quelle in grado di deteriorare il bene ambiente» (così L. Castellucci, *La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione delle risorse naturali*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018, pag. 131).

¹⁹⁸ Nel corso della riunione del Consiglio Europeo che si è svolta il 17 e il 18 luglio 2020 è stato approvato un *Recovery Fund* dal valore complessivo di 750 miliardi di euro, suddivisi tra 390 miliardi di sovvenzioni e

pubblico, associate alla elevata pressione fiscale¹⁹⁹, hanno reso invisa alla collettività qualunque nuova forma di imposizione tributaria, comprese quelle ispirate da fini “etici”; si comprende agevolmente, dunque, il motivo per cui allo stato attuale nessun governo sia disposto ad inimicarsi l’elettorato annunciando l’introduzione di nuovi tributi²⁰⁰, nonostante gli effetti positivi sul mercato del lavoro che le tasse ambientali sono idonee a generare. In un simile contesto, lo strumento agevolativo, la cui efficacia non è da mettere in dubbio, appare preferibile²⁰¹.

Tuttavia, anche gli incentivi fiscali celano profili di complessità. Ci si soffermerà, in primo luogo, sulla varietà e la quantità di strumenti agevolativi esistenti all’interno dell’ordinamento, e sui profili di spesa pubblica connessi alla loro vigenza. Tali osservazioni sono direttamente funzionali all’analisi dell’efficienza di questi strumenti sul piano della tutela ambientale; è stato dimostrato, infatti, che a) diverse agevolazioni concesse ai settori produttivi comportano il deterioramento del patrimonio naturale b) anche tra le agevolazioni fiscali introdotte per scopi di tutela ambientale si riscontrano

360 miliardi di prestiti, finanziati attraverso l’emissione di debito garantito dall’UE. Per l’Italia, 208.8 miliardi di euro, di cui 82 miliardi a fondo perduto e 127 miliardi a titolo di prestito (ben 36 miliardi in più rispetto alle aspettative iniziali). La scadenza dell’operatività del *Recovery Fund* è stata fissata al 2026. Il rimborso del denaro preso a prestito deve iniziare dal 2027.

¹⁹⁹ Secondo quanto comunicato dalla Banca d’Italia, al 31 luglio 2020 il debito pubblico aveva superato i 2.560 miliardi di euro. La pressione fiscale complessiva (ammontare delle imposte dirette, indirette, in conto capitale e dei contributi sociali in rapporto al Pil) è risultata pari al 42,4% nel 2019, in aumento rispetto all’anno precedente. L’incidenza sul Pil è pari al 47%.

²⁰⁰ L’art. 133, comma 1, del c.d. “Decreto Rilancio” (decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, *Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19*) ha differito l’efficacia delle disposizioni in materia di imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (*plastic tax*) al 1° gennaio 2021.

²⁰¹ Cfr. F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l’ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996, pag. 146 («vi è una sorta di reticenza all’introduzione di *écotaxes*, per il timore di un’alterazione degli equilibri del mercato»); F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979, pag. 17 («la superiorità della tassazione appare molto meno marcata in rapporto ai cosiddetti diritti d’inquinamento ... in astratto, i diritti d’inquinamento presentano molti dei vantaggi della tassa e una difficoltà in meno») e pag. 105 («l’imposizione ambientale, per la permanente possibilità di mutamento dei prezzi relativi e di invenzione di nuovi processi più economici e più inquinanti, non risolve il problema di mantenere nel tempo lo standard di qualità prefissato»); sulla preferibilità delle agevolazioni fiscali ambientali si veda, diffusamente, A. E. La Scala, *La dimensione europea dell’ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L’ambiente*, Aracne, 2018, pagg. 23-27; S. Dorigo – P. Mastellone, *La declinazione di “ambiente” e la tassazione ambientale oggi*, in *I nuovi elementi di capacità contributiva*, op. cit., pagg. 41-43; R. Alfano, *Imposte sui redditi, detassazione e regime agevolato*, in *I nuovi elementi di capacità contributiva*, op. cit., pagg. 130-133.

fattispecie inadeguate ai fini prefissati, che oltre a gravare sul bilancio statale non incoraggiano un consumo razionale delle risorse²⁰².

Per questo motivo, ci si prefigge l'obiettivo di esaminare pregi e difetti di entrambi gli strumenti, al fine di pervenire all'individuazione dell'approccio verosimilmente più efficace nell'ottica della tutela dell'ecosistema.

2. Il tributo ambientale “di scopo” vs. il tributo ambientale “proprio”

La disamina sul rapporto tra *polluter pays principle* e capacità contributiva, svolta nel precedente capitolo²⁰³, consente di individuare con maggior chiarezza i tratti caratterizzanti del tributo ambientale.

Le due anime di questo peculiare istituto del diritto tributario ne evidenziano la finalizzazione a un duplice scopo: da un lato, infatti, il tributo ambientale mira a reperire le risorse necessarie per sostenere i costi di opere ambientali quali, ad esempio, il risanamento di aree inquinate; dall'altro, consente di influenzare le scelte della collettività, orientandone i comportamenti in senso ecologico²⁰⁴. L'aumento del prezzo di un bene per effetto dell'applicazione di un nuovo tributo incide sulla condotta dei consumatori, i quali, interessati da quello che gli economisti chiamano «segnale di prezzo», modificheranno le

²⁰² Cfr. MATTM, Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli 2018, articolo 68 della legge 28 dicembre 2015, n. 221 (Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali) detta Collegato Ambientale (GU serie generale n. 13 del 18-1-2016), pag. 81.

²⁰³ Cfr. Cap. 1, par. 3.

²⁰⁴ Secondo S. Dorigo – P. Mastellone, *La declinazione di “ambiente” e la tassazione ambientale oggi*, op. cit., pag. 54, l'efficacia del tributo ambientale deriva proprio dalla idoneità dello strumento a perseguire al contempo due scopi distinti («costituisce una forma di intervento efficace non solo per consentire alla Pubblica Amministrazione di reperire le risorse utili per il finanziamento delle politiche ambientali, a livello statale o locale; ma ancor prima per orientare le scelte dei consociati, rendendo meno attraenti, siccome fiscalmente più costose, condotte capaci di arrecare più di altre un danno ecologico»). Cfr. anche A. Bordin, *Aspetti finanziari per la gestione dell'ambiente*, in AA. VV., *Manuale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012, pag. 239 («L'idea di fondo nell'ecotassazione è quella di provocare un aggravio dei costi, che provochi la contrazione della domanda di risorse ambientali e dell'inquinamento, secondo il principio ‘chi inquina paga’»).

proprie scelte preferendo prodotti economicamente più convenienti²⁰⁵. Le sfaccettature del tributo ambientale non sono sfuggite all'attenzione della dottrina²⁰⁶, che ha sottolineato la complessità di un istituto rivolto alla realizzazione di due scopi in aperta contraddizione: la finalità ecologica, infatti, contrasta con quella economica, dal momento che sono proprio le attività industriali e commerciali a minacciare l'ecosistema; tuttavia, la tutela ambientale trova attuazione nella medesima disciplina (tributaria) applicabile alle dette attività.

Un'ulteriore puntualizzazione riguarda, poi, la tipologia di strumento impositivo maggiormente adeguata a perseguire lo scopo della tutela ambientale. All'interno della categoria "tributo" sono annoverabili molteplici istituti, accomunati dall'applicazione coattiva di un onere patrimoniale modulato sulla capacità contributiva manifestata dal soggetto inciso, ma distinti sotto il profilo della relazione che si instaura con il contribuente. Come si vedrà, l'adempimento al dovere fiscale che si manifesta sotto forma di tasse²⁰⁷ garantisce (o quantomeno dovrebbe garantire) al soggetto colpito dal prelievo il godimento di un servizio pubblico divisibile, quale, ad esempio, la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti, laddove il gettito delle imposte è destinato a finanziare servizi fruibili dalla collettività generalmente intesa, e non dal contribuente *uti singuli* (ad es., si pensi alla difesa nazionale).

Infine, una delle questioni più rilevanti che emergono a proposito dell'imposizione ambientalmente orientata attiene alla natura del tributo: si usa distinguere il tributo ambientale "proprio", o "in senso stretto", dal tributo ambientale "di scopo" o "in senso

²⁰⁵ Cfr. *ex multis* S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 54.

²⁰⁶ S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 41. Altra dottrina ha ricordato la teoria classica del tributo extrafiscale, secondo la quale «la peculiarità di una attività tributaria in materia ambientale – l'essere cioè volta al perseguimento di obiettivi di salvaguardia dell'ambiente – farebbe degradare quello che è considerato il fine ultimo dell'imposizione, la diretta incisione del patrimonio dei privati, a mero strumento, in vista di fini ulteriori» (T. Ventre, *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, pag. 50).

²⁰⁷ Ben diverso il discorso relativo alle tariffe, che costituiscono il corrispettivo delle prestazioni rese dalle amministrazioni pubbliche in favore del contribuente, il cui valore è determinato dal costo del servizio.

lato”²⁰⁸. Entrambe le nozioni fanno riferimento a un’entrata pubblica, dovuta dal soggetto che realizza una condotta «compromettente o rischiosa per il bene ambiente, volta alla prevenzione, all’eliminazione o alla riduzione del danno, orientando il comportamento dei soggetti passivi del rapporto giuridico d’imposta»²⁰⁹; si tratta, dunque, di un tributo correlato al verificarsi di un evento inquinante in seguito a un’attività umana, ma non commisurato al beneficio che il singolo trae dal servizio pubblico. La differenza tra le fattispecie emerge sotto il profilo del presupposto: nel caso del tributo ambientale proprio, si perfeziona in presenza di una sostanza, un prodotto o un’attività deterioranti per l’ambiente, il cui utilizzo o esercizio costituisce l’antecedente causale di un pregiudizio ambientale; nella distinta ipotesi del tributo ambientale di scopo, l’obbligazione fiscale sorge a fronte di una manifestazione tradizionale di capacità contributiva, anche solo latamente connessa a un danno ecologico, il cui carattere ambientale deriva dalla destinazione impressa al gettito. Come si anticipava nel precedente capitolo, il tributo ambientale di scopo si inquadra nel più ampio sistema dei tributi extrafiscali, così denominati proprio per la vocazione al perseguimento di finalità ulteriori e distinte rispetto al mero reperimento delle risorse necessarie per il finanziamento della spesa pubblica²¹⁰.

²⁰⁸ Nell’ambito della vastissima produzione scientifica sul tributo ambientale in generale su quello in senso lato in particolare, si vedano *ex multis* R. Perrone Capano, *L’imposizione e l’ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, 1994, pagg. 449 e ss.; F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 115; F. Picciaredda – P. Selicato, *op. cit.*, pagg. 101 e ss.); A. F. Uricchio *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, *op. cit.*; P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004, pagg. 282 e ss.; R. Alfano, *Tributi ambientali*, *op. cit.*; S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, *op. cit.*, pagg. 36 e ss.; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2003, pag. 1625; AA. VV. in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L’ambiente*, Aracne, 2018, pagg. 18 e ss.; T. Ventre, *op. cit.*; M. A. Icolari, *Per una dogmatica dell’imposta ambientale*, Editoriale Scientifica, 2018; G. De Maio, *op. cit.*, pag. 299.

²⁰⁹ La definizione è di A. E. La Scala, *ult. op. cit.*, pagg. 17-18.

²¹⁰ Il principale tributo di scopo esistente nell’ordinamento tributario italiano è l’imposta di scopo (ISCOP), introdotta dall’art. 1, commi da 145 a 151 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 per finanziare la realizzazione di opere pubbliche individuate dai Comuni; è determinata applicando alla base imponibile dell’IMU un’aliquota stabilita in misura fissa. Si veda sul punto S. Capolupo, *L’imposta di scopo*, in *il fisco*, n. 15/2007, pag. 2111. Un’ulteriore fattispecie tipica di tributo di scopo è la tassa di soggiorno, disciplinata dall’art. 4 del D. Lgs. 23/2011 in applicazione della delega contenuta nella Lg. 42/2009. La tassa di soggiorno può essere introdotta, con deliberazione consiliare, dai Comuni capoluogo di Provincia, dalle Unioni di Comuni, nonché dai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d’arte. Secondo l’art. 4, comma 1,

Un classico esempio di tributo ambientale di scopo è rinvenibile nelle imposte sui prodotti energetici, la cui fabbricazione e il cui consumo costituiscono il presupposto per l'applicazione delle accise. L'imposizione - di tipo indiretto²¹¹ - sul consumo di detti beni rende il tributo idoneo a incidere notevolmente sugli scambi commerciali; a causa delle differenze tra le legislazioni degli Stati europei le accise sono suscettibili di alterare la concorrenza nel mercato unico, al punto da rendere necessaria l'armonizzazione degli ordinamenti dei Paesi membri²¹². Caratteristica sostanziale di tale tipo di tributo è la facilità di riscossione: di norma, l'onere fiscale è inglobato nel prezzo del bene, generando così scarso impatto impositivo e limitate problematiche applicative²¹³. Occorre specificare che l'armonizzazione riguarda solo talune accise, individuate in base ai beni che vi sono assoggettati, ossia tabacchi lavorati, olii minerali ed alcolici; relativamente ad altri, come ad esempio i prodotti energetici e l'elettricità²¹⁴, l'Unione Europea riconosce agli Stati

l'imposta deve essere a «carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno». Il gettito derivante dall'imposta di soggiorno è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, e dei relativi servizi pubblici locali.

²¹¹ Così definiti poiché colpiscono manifestazioni indirette di capacità contributive, quali appunto il consumo.
²¹² Cfr. art. 113, TFUE, ai sensi del quale «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza». Si veda anche la Direttiva n. 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008, attuata dal D. Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, relativa al regime generale delle accise. La direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti energetici ed elettricità, degli alcole e delle bevande alcoliche e dei tabacchi lavorati; Direttiva 92/83/CEE del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sulle bevande alcoliche e sull'alcol contenuto in altri prodotti, in GUCE 31.12.1992; Direttiva n. 2011/64/UE del 21 giugno 2011, definisce i principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati. La direttiva codifica, incorporandole in un unico atto, le direttive n. 92/79/CEE (ravvicinamento delle imposte sulle sigarette), n. 92/80/CEE (ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette), e n. 95/59/CE (imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati), che nel corso del tempo hanno subito diverse e sostanziali modificazioni.

²¹³ Così, R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Riv. Dir. Trib. int.*, Unico 2015, pag. 131.

²¹⁴ Cfr. Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 Consiglio: ferma restando la necessità di fissare «livelli minimi comunitari di tassazione appropriati» (punto 5), «La scelta del regime fiscale da applicare in relazione all'attuazione del presente quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità spetta a ciascuno Stato membro» (punto 11). Le accise sui prodotti energetici saranno trattate nel par. 4.1 del presente capitolo e nel Cap. 3, par. 1.1.

membri un elevato margine di discrezionalità nel regolamentare forme e modalità di tassazione. La caratterizzazione in senso ambientale delle accise sui prodotti energetici discende, in primo luogo, dalla natura dei beni assoggettabili ad imposizione: alcuni di questi prodotti – ad es. combustibili fossili – hanno un impatto ambientale negativo scientificamente dimostrato, diversamente da altri – energia solare, eolica, idroelettrica – utilizzabili in sostituzione dei primi, al fine di prevenire il consumo di risorse naturali esauribili. In questo senso, l'influenza dello strumento fiscale sulle scelte dei consumatori si manifesterebbe nella differenziazione delle aliquote, ossia nella correlazione tra l'incidenza percentuale del prelievo e l'impatto ambientale del prodotto. Più specificamente, parametrando l'imposizione fiscale al valore economico del bene consumato²¹⁵, si configurerebbe un tributo ambientale in senso lato, coerente con la capacità contributiva del soggetto inciso dal prelievo (indirettamente espressa dal consumo) e idoneo a orientarne il comportamento, dirottandone le scelte verso forme di energia pulita; al contrario, qualora l'imposta fosse commisurata all'effetto inquinante del prodotto (ovvero al deterioramento ambientale che questo cagiona), ci si troverebbe dinanzi a un tributo ambientale proprio, dal momento che la valutazione del consumo è funzione (anche) del danno ambientale causato dal prodotto stesso²¹⁶.

Agli albori del diritto dell'ambiente, quando la tutela del patrimonio naturale non era ancora annoverata tra gli obiettivi dell'Unione europea, l'OECD adottava un documento²¹⁷ incentrato sull'analisi degli strumenti economici utilizzabili a scopi di protezione dell'ambiente. Tale disamina si sostanziava in un elenco, comprendente, oltre ai tributi e le tariffe, ai quali è attribuita sia una funzione disincentivante che di gettito, i seguenti istituti:

a) sussidi, che «hanno funzione di aiuto finanziario per incoraggiare misure o attività volte

²¹⁵ Nei tributi ambientali in senso stretto, il tributo è commisurato al livello di nocività per l'ambiente espresso da un dato quantitativo di prodotto.

²¹⁶ Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 237. L'analisi puntuale delle accise ambientali vigenti nel nostro ordinamento sarà oggetto del terzo capitolo.

²¹⁷ OECD, *Economic Instruments for environmental protection*, Parigi, 1989.

alla riduzione dell'inquinamento»; b) depositi cauzionali, consistenti in «sovrapprezzi sulla vendita di prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta e riciclaggio dei prodotti»; c) penalità, e «altre misure di deterrenza applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti»; d) permessi negoziabili, e «altri interventi sul mercato volti a limitare le produzioni inquinanti ovvero favorire processi industriali da cui deriva un minore impatto ambientale»²¹⁸. Il documento in oggetto ometteva di definire lo strumento fiscale in maniera sufficientemente dettagliata (mancava una distinzione tra tassa e imposta, accomunate genericamente alle tariffe); l'accostamento del tributo a istituti di ben altra natura²¹⁹ ne adombrava le specificità, e non consentiva un'applicazione mirata. In sostanza, come osserva autorevole dottrina²²⁰, l'elencazione operata dall'OECD sminuiva il ruolo della tassazione ambientale, relegandola a un ruolo marginale. Ciò era verosimilmente dovuto, in primo luogo, alla impossibilità di individuare tratti comuni tra le legislazioni fiscali dei diversi Stati membri dell'organizzazione²²¹; ma è altrettanto probabile che la scarsa attenzione dedicata al tributo ambientale fosse sintomo del convincimento che la tutela dell'ambiente non potesse essere realizzata mediante l'applicazione di strumenti fiscali²²². In questo senso, se il tributo è di per sé inidoneo a proteggere il patrimonio

²¹⁸ OECD, *Economic Instruments for environmental protection*, Parigi, 1989 e Ministero dell'Ambiente, *Spesa pubblica ambientale e incentivi economici*, in *Relazione sullo stato dell'ambiente*, Roma, 1997.

²¹⁹ Diversamente dalle imposte e dalle tariffe, i sussidi, i depositi cauzionali e i permessi negoziabili operano attraverso meccanismi di regolazione diretta, e pertanto sono estranei al diritto tributario; le penalità hanno, invece, una natura sanzionatoria che esula anch'essa dall'ambito fiscale.

²²⁰ Cfr. R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, op. cit., pagg. 480 e ss.; F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 1/1999, pag. 115; R. Alfano, ult. op. cit., pagg. 19 e ss.; G. De Maio, ult. op. cit., pag. 299.

²²¹ Le disomogeneità tra gli ordinamenti nazionali si riflettono altresì sulla definizione stessa di tributo ambientale, in quanto «la distinzione non si basa su un criterio comune né su quello che deve considerarsi rilevante, se si tratti dei motivi che lo giustificano o degli effetti che comporta la sua introduzione» (così, M. Villar Ezcurra, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010, pag. 350).

²²² «Non sussiste nei Paesi OCSE (e dunque nei paesi più industrializzati del pianeta) la convinzione che il tributo possa costituire in sé uno strumento di tutela ambientale», così F. Gallo – F. Marchetti, ult. op. cit., pag. 116; «i primi esempi di tassazione ambientale evidenziavano soprattutto un prevalente effetto redistributivo del prelievo, volto al reperimento di fondi da riutilizzare in successivi interventi ambientali», così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 21; F. Osculati, op. cit., pagg. 108 e ss. Sul punto si richiama anche la riflessione di S. Dorigo – P. Mastellone, in *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*, op. cit., pag. 58, laddove si osserva che «se lo strumento fiscale dovesse essere finalizzato esclusivamente al

naturale, è però possibile utilizzarlo – unitamente ad altri strumenti economici compresi nell’elenco – per l’attuazione di scopi ecologici, ossia per il reperimento di risorse con le quali finanziare opere di tutela e risanamento ambientale. In altre parole, l’unico tributo ambientale configurabile sarebbe il tributo ambientale di scopo, poiché la tutela ambientale rappresenta solo una funzione politico-sociale a cui può essere piegato un tributo²²³.

Da quanto sinora rilevato²²⁴, è agevole desumere che il tributo di scopo gode di ampia diffusione, riconducibile, in primo luogo, alla facilità nell’applicazione. È evidente, infatti, che un’imposta in cui il fine e il presupposto non sono necessariamente connessi conceda ampi margini di discrezionalità al legislatore, al quale non è richiesto alcuno sforzo di fantasia nell’individuazione di nuovi indici di ricchezza: le fattispecie impositive individuate sono ben note, al riparo da sospetti di incostituzionalità, ed è sufficiente agire sulla destinazione del gettito – ovvero sulla misura del tributo stesso -, orientandolo verso il finanziamento di opere di risanamento ambientale. Un ulteriore fattore che ha influenzato la configurazione delle *green taxes* all’interno del nostro ordinamento è la scarsa attenzione che il legislatore tributario ha riservato alla problematica ambientale: fino a tempi recenti, le uniche fattispecie vigenti di tributo ambientale sono state quelle connesse allo smaltimento dei rifiuti²²⁵, laddove la tutela del patrimonio naturale in Italia è stata affidata a strumenti di *command & control*²²⁶. Non va trascurato, inoltre, il grado di accettabilità

reperimento di gettito da destinare all’ambiente, esso non dovrebbe neanche ritenersi il più efficace (sarebbe a tal punto preferibile l’utilizzo di strumenti quali tariffe, canoni, ovvero il ricorso alle agevolazioni)».

²²³ Così, F. Gallo – F. Marchetti, ult. op. cit., pag. 116. Secondo gli Autori, «il tributo è considerato al pari di altri strumenti economici come una misura utilizzabile per finalità di tutela ambientale».

²²⁴ Cfr. anche Cap. 1, par. 3.

²²⁵ Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), istituita con D. lgs. 507/93, sostituita dal D. lgs. 22/97 con la Tariffa di Igiene ambientale (TIA1, distinta dalla TIA2, introdotta dal D. lgs. 152/06 e esplicitamente definita nel d.l. 78/2010 una «prestazione non imposta» e, dunque, priva di natura tributaria), a sua volta sostituita dal tributo comunale sui rifiuti e sui servizi a questo connessi (TARES), istituita con il d.l. Salva Italia 201/11 e abolita dalla Legge di stabilità 2014 (l. 247/13) con la TARI; il tributo speciale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica (“ecotassa”, commi da 24 a 41 dell’art. 3, legge n. 549 del 28 dicembre 1995); il tributo provinciale per la tutela ambientale (TEFA, D.lgs n. 504/92 e D. lgs. 4/2008).

²²⁶ Cfr. sul punto S. Dorigo - P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 163, secondo i quali «quando si è fatta strada l’esigenza di apprestare una adeguata tutela al territorio, è prevalsa la tecnica di fare ricorso a tasse ordinarie aventi una mera finalità (extrafiscale) di tutela dell’ambiente, nel senso della destinazione del gettito al finanziamento di costi ambientali. Solo in rari casi, si è assistito all’introduzione di tributi aventi una funzione

del tributo di scopo per il contribuente: fermo restando il disfavore nei confronti delle imposte in generale cui si accennava in premessa, la dichiarata finalità ambientale del tributo in oggetto tende a incontrare il consenso del contribuente in misura maggiore rispetto a un tributo in senso stretto. Nel primo caso, infatti, la destinazione del prelievo verso fini condivisi dalla comunità è immediatamente avvertibile, il che rende il contribuente meno mal disposto al versamento obbligatorio²²⁷. Infine, l'ampio ricorso al tributo di scopo è stato anche giustificato dal *favor* che gli organi internazionali ed europei hanno tradizionalmente riservato all'istituto: lungi dal vietarlo, l'OCSE e la Comunità Europea hanno valorizzato l'impiego di questa forma di prelievo a partire dai primi anni Settanta del secolo scorso, nell'ambito di una più generale campagna di promozione di tutti gli istituti propri del diritto tributario degli Stati membri, ove finalizzati alla tutela del patrimonio naturale²²⁸.

Del resto, il perseguimento di uno scopo ulteriore rispetto al fine fiscale non pregiudica la natura tributaria dell'istituto. Da tempo la dottrina ha chiarito che ogni fenomeno impositivo produce anche effetti diversi rispetto al mero finanziamento dei servizi pubblici; in questo senso, il fine fiscale può prevalere o meno sullo scopo extrafiscale concretamente perseguito dal singolo tributo, ma non si può dire che sia l'unico²²⁹. Sicché, anche il tributo

disincentivante, tale cioè da stimolare l'adozione di comportamenti virtuosi onde evitare l'aggravio fiscale connesso alla condotta inquinante», e R. Alfano, op. cit., pag. 220.

²²⁷ A. E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2005, pagg. 327-328. Anche G. Muraro osserva che, per vincere l'opposizione avverso un tributo ambientale (che graverebbe maggiormente sulle imprese, a causa degli effetti nocivi generati dai processi industriali), bisognerebbe richiamare l'attenzione dell'opinione pubblica sul doppio dividendo, sebbene «l'incerto guadagno possibile (riduzione compensativa di altri tributi) è perdente rispetto alla perdita certa e immediata (la tassa da pagare)» (*La tutela dell'ambiente secondo gli economisti. Testimonianza di un pioniere*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010, pag. 84).

²²⁸ S. Dorigo - P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 156; R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 33.

²²⁹ Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 35. Cfr. anche M. Aulenta, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pag. 40, che riscontra oggettiva difficoltà nel distinguere i fini extrafiscali da quello più propriamente fiscale, dipendenti dalla «struttura aperta del tributo» («è praticamente assai difficile sceverare le considerazioni extrafiscali da quelle propriamente tributarie, dato che sempre più spesso la valutazione extrafiscale determina ampiamente la scelta degli elementi che compongono il presupposto di fatto del tributo ed i soggetti passivi di esso (...) i fini sociali, economici, politici, cui, nelle intenzioni del legislatore, deve assolvere il tributo, trovano la loro motivazione e limitazione nei principi

di scopo trova copertura costituzionale nell'art. 53, la cui neutralità sarebbe solo apparente: la norma, infatti, non esclude né impedisce che l'imposta sia utilizzata dal legislatore per fini aggiuntivi rispetto al sostegno della spesa pubblica, purché non contrastino con altri principi costituzionalmente tutelati²³⁰.

I rilevati profili di vantaggio sottesi alla diffusione del tributo ambientale di scopo non hanno sottratto l'istituto alle critiche che si sono levate dalla dottrina. L'attenzione si è incentrata sull'utilizzo distorto dell'istituto da parte del legislatore italiano: è stato correttamente osservato che un tributo così configurato dimostrerebbe scarsa efficacia, se paragonato a strumenti parimenti economici quali tariffe o agevolazioni²³¹; peraltro, la mancanza di fattori concretamente incidenti sull'ambiente all'interno della struttura del tributo equiparerebbe il prelievo a un'autorizzazione, in cui il versamento di una somma di denaro conferisce al contribuente una «licenza di inquinare»²³². Inoltre, la finalità

enunciati nelle norme della Costituzione, i quali pertanto segnano il contenuto della extra fiscalità; dal dettato costituzionale si deduce la configurazione di una struttura aperta del tributo, nel senso che esso si presta a essere utilizzato come strumento di politica economica e sociale, ma non per ciò la nozione dello stesso subisce correzioni»).

²³⁰ Così G. A. Micheli, *Diritto tributario*, Giappichelli, 1981, pag. 91. Secondo altra dottrina, l'art. 53, Cost. farebbe esclusivo riferimento alle imposte vincolate al fine di reperire risorse per sostenere la spesa pubblica, dato che la dicitura "capacità contributiva" esprimerebbe solo «il modo di perseguire il fine sociale del finanziamento delle pubbliche spese»; al contrario, i tributi istituiti per il raggiungimento di uno specifico scopo esulerebbero dall'ambito di applicazione dell'art. 53, in quanto i fini perseguiti esprimono valori egualmente tutelati dalla Costituzione ma differenti dalla capacità contributiva. La copertura costituzionale dei tributi extrafiscali si rinviene, dunque, dagli artt. 41, 42, 43 e 44 della Costituzione, che consentono al legislatore di mirare alla realizzazione di fini socialmente rilevanti mediante l'intervento pubblico nell'economia (cfr. B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento dello studio delle Scienze delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, 1953; F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Giappichelli, 1970).

²³¹ S. Dorigo - P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 154; S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. di dir. fin. e sc. fin.*, vol. 67, n. 4/2008, p. 567.

²³² W. J. Baumol - W. E. Oates, *The theory of environmental policy*, Cambridge, II edizione, 1988; F. Osculati, op. cit., pag. 22 («sul piano legale la tassa è effettivamente una licenza di inquinamento. Purché paghi, l'impresa potrà scaricare a scuo piacere senza incontrare alcun ostacolo»); F. Gallo - F. Marchetti, op. cit., pag. 121; F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2010, pag. 304 («lo ribadisco: costruire un tributo come tassa, vale a dire come uno strumento di finanziamento del servizio di risanamento ambientale, avrebbe l'effetto, inaccettabile per l'ordinamento, di autorizzare il soggetto inquinatore a inquinare, salvo poi sopportare le spese dell'attività di risanamento»). *Contra*, G. De Maio, op. cit., pag. 304: «naturalmente la tassazione non costituisce licenza di inquinare. È diffusa, infatti, l'opione che le tasse ambientali siano una 'licenza ad inquinare', intendendosi con ciò che l'inquinatore, pagato il tributo, potrebbe continuare a danneggiare indisturbato l'ambiente. Da tali assunti si ricava che la Commissione Europea ha, con i suoi studi, realizzato una 'rivoluzione copernicana», e P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, op. cit., pag. 272.

ambientale del tributo in oggetto non è sempre stata rispettata: l'esperienza ha dimostrato che non sempre la reale destinazione del gettito corrisponde a quella delineata dal legislatore. Come sarà approfondito nel prosieguo, parte dei tributi ambientali è applicata da Regioni e Comuni²³³: non è infrequente che l'amministratore locale intervenga sul gettito, deviandolo verso necessità sopravvenute estranee alla materia ambientale, che la comunità avverte con maggiore urgenza²³⁴.

Le criticità connaturate alla fattispecie del tributo ambientale di scopo hanno indotto l'Unione Europea a non condividere la ricostruzione operata nei termini predetti del tributo ambientale e della sua efficacia come strumento di tutela dell'ambiente. In seguito all'adozione di numerosi atti di *soft law*²³⁵, nei quali le istituzioni comunitarie manifestano l'urgenza di adottare forme di tutela dell'ambiente più efficaci rispetto ai noti strumenti regolatori, la Commissione Europea emana una Comunicazione denominata *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*²³⁶. L'atto, che costituisce la prima iniziativa della

²³³ Si pensi ad esempio al tributo speciale per il deposito di rifiuti solidi in discarica, istituito con legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, commi da 24 a 41, ovvero alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), disciplinata dal D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e sostituita dalla tassa sui rifiuti (TARI), introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge n. 147 del 2013, legge di stabilità per il 2014, quale tributo facente parte, insieme all'IMU e alla TASI, della IUC (Imposta Comunale Unica).

²³⁴ Cfr. in tal senso C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, op. cit., pag. 1625, S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 164, A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 1/2011, pag. 47, e G. Selicato, *Prospettive della fiscalità in ambito UE: un'analisi comparata*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, op. cit., pag. 332 («difficilmente sono impressi vincoli al gettito dei tributi annoverati nell'ampio e indeterminato *genus* della fiscalità ambientale»). A. Perrone osserva che questa tendenza non caratterizza negativamente solo l'Italia: «nella quasi totalità degli Stati membri è possibile constatare che buona parte del gettito di questi tributi è destinato a finanziare le casse erariali e non ha un vincolo di bilancio che ne indirizzi obbligatoriamente l'utilizzo per finalità ambientali» (*Fiscalità ambientale per l'Europa*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pag. 35).

²³⁵ Cfr. Terzo Programma d'azione in materia ambientale per il periodo 1982-1986, in G.U.C.E., 25 novembre 1981, n. C 305/3; Libro Bianco *Crescita, competitività e occupazione*, Parigi, 5 dicembre 1993; Comunicazione della Commissione *Crescita economica e ambiente*, COM (94); Libro Verde *La politica energetica dell'Unione europea*, Bruxelles, 11 gennaio 1995; Quinto programma comunitario di politica ed azione a favore dell'ambiente, in GUCE 138 del 17 maggio 1993.

²³⁶ Comunicazione della Commissione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico* (COM(97)0009 - C4-0179/97), Bruxelles, 26 marzo 1997. Si vedano sul punto le osservazioni di F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 115; R. Alfano, op. cit., pagg. 27 e ss.; P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2005, pag. 1160; S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, op. cit., pagg. 106, 107, 154; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 5/2003, pag. 1617.

Commissione in materia di gestione della destinazione del gettito delle tasse e delle imposte ambientali vigenti sul territorio europeo, mira a presentare il quadro giuridico esistente in materia e a fornire agli Stati membri una panoramica degli obblighi «che devono essere rispettati all'atto della definizione di detti tributi»; ci si riferisce palesemente alle quattro libertà fondamentali, che gli Stati non devono violare nel disciplinare i detti tributi, e al divieto di aiuti di Stato, cristallizzato dagli artt. 107, 108 e 109, TFUE²³⁷.

La Commissione identifica il tributo ambientale nel prelievo il cui imponibile «è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) che ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente quando è usato o rilasciato»²³⁸. In un primo tentativo di classificazione delle diverse forme di tributo ambientale, la Commissione prese in considerazione le sole fattispecie impositive dotate di una correlazione tra l'insorgenza dell'obbligazione tributaria e un fatto inquinante: i) *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 (quali 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) e ii) *tributi sui prodotti*, applicati alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati (come i concimi, i pesticidi, la ghiaia, le acque sotterranee) ed ai prodotti di consumo (come

²³⁷ La base giuridica dei tributi ambientali è data dai seguenti articoli:

- dazi doganali applicati nei rapporti commerciali tra gli Stati membri o tasse di effetto equivalente (art. 30 TFUE);
- restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri o misure di effetto equivalente (artt. 34-35 TFUE);
- disposizioni in materia di trasporti, meno favorevoli nei loro effetti nei confronti dei vettori degli altri Stati membri (artt. 91-100 TFUE);
- aiuti di Stato che falsano la concorrenza intracomunitaria (artt. 107-108-109 TFUE);
- imposizioni interne che costituiscono una discriminazione nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri, o intese a proteggere indirettamente la produzione nazionale (art. 95) e legislazione relativa al regime di accise o ad altre forme di tassazione indiretta di cui all'articolo 99;
- Art. 191 TFUE, che stabilisce gli obiettivi della politica della Comunità in materia ambientale.

Inoltre, la Commissione sollecita l'integrazione tra la politica fiscale e le regole a tutela della concorrenza e del mercato interno (I.6, pag. 2).

²³⁸ Cfr. Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04 (II, lett. a), punto 11, pag. 4).

le batterie, gli imballaggi a perdere, gli pneumatici ed i sacchetti di plastica). Appartengono a questa categoria i tributi applicati nel settore energetico, quali le citate accise sui carburanti, l'olio combustibile per uso domestico e l'elettricità, «ormai considerati un elemento di integrazione fra la politica dell'ambiente e quella energetica»²³⁹.

La Commissione compie un'ulteriore distinzione, individuando i casi in cui l'espressione "tributo ambientale" allude a tasse ovvero a tariffe: il discrimine tra le due fattispecie consiste nella possibilità di riscontrare un collegamento tra il versamento del tributo e «un flusso di ritorno di beni o servizi»²⁴⁰. Infine, elenca i possibili elementi indicatori di un tributo ambientale, individuati i) nell'azione incentivante (per cui la tassazione può agire come incentivo economico per il miglioramento ambientale) ii) nello scopo dichiarato (che porta a identificare la *ratio* politica del legislatore nel miglioramento ambientale) e iii) nell'imponibile (per cui la base materiale sulla quale la tassa è riscossa deve avere sull'ambiente un impatto negativo scientificamente valutabile)²⁴¹.

Il contenuto della Comunicazione palesa – già a partire dal titolo - l'intento della Commissione di prendere le distanze dall'orientamento elaborato in sede OECD²⁴²; a fronte della genericità della nozione di tributo ambientale, e al ruolo sussidiario assegnato allo strumento tributario nel documento del 1989, la Commissione sottolinea la rilevanza dell'imposizione fiscale²⁴³ nel quadro della strategia europea di protezione dell'ambiente,

²³⁹ Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, cit., II, lett. b), punto 12, pagg. 4-5.

²⁴⁰ Così F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 117.

²⁴¹ Cfr. R. Alfano, op. cit., pag. 28; F. Gallo – F. Marchetti, op. cit., pag. 117; A. F. Uricchio, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pag. 469; T. Ventre, op. cit., pagg. 89 e ss.

²⁴² «La ricostruzione fatta dalla Commissione europea in materia di tassazione ambientale rappresenta un passo avanti rispetto alle indicazioni che erano emerse in sede OCSE», così F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 117.

²⁴³ Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, cit., «A più riprese la Commissione ha patrocinato un più largo uso degli incentivi fiscali, per aumentare l'efficacia della politica ambientale, migliorandone anche il bilancio costi-benefici (...) La presente comunicazione intende sostenere tale tipo di intervento», Premessa, e «Gli Stati membri ricorrono con sempre maggior frequenza alle tasse ed alle imposte ambientali, conformemente al Quinto programma di azione a favore dell'ambiente ed alla sua recente revisione. La Commissione appoggia tale evoluzione, considerando che schiude nuove prospettive in materia di miglioramento del bilancio costi/efficacia della politica ambientale», Conclusioni, pag. 21.

ed elabora un concetto di imposta ambientale incentrato sul presupposto. Secondo la Commissione, il principale criterio identificativo del tributo ambientale non è la destinazione impressa al gettito, ma l'elemento la cui realizzazione determina l'insorgere di un'obbligazione tributaria: si è dunque in presenza di un ecotributo se il suo presupposto si sostanzia nell'utilizzo improprio dell'ambiente, nel consumo di una risorsa naturale o di una fonte di energia, ovvero nella produzione di emissioni inquinanti, con chiari e diretti effetti negativi sull'ambiente, tralasciando l'eventuale finalità ecologica²⁴⁴. Un'imposta così strutturata si rivela immediatamente più efficace rispetto al tributo di scopo: tralasciando le rilevate perplessità connesse all'effettivo sfruttamento del gettito, non sempre destinato a scopi di tutela ambientale, utilizzare l'unità fisica che causa il deterioramento come elemento identificativo del tributo implica che il prelievo è ancorato a un fatto materiale e oggettivo; in questo senso, il bene protetto non si colloca più all'esterno, ma all'interno della fattispecie tributaria. Pertanto, la tutela non è più un «effetto sperato»²⁴⁵, perseguibile cioè nei limiti del gettito raccolto, ma costituisce un elemento essenziale e strutturale della fattispecie impositiva²⁴⁶.

In conclusione, nell'identificare l'imposta ambientale nel tributo ambientale in senso proprio, la Commissione testimonia la propria preferenza verso questo istituto, rispetto al tributo ambientale in senso lato²⁴⁷.

²⁴⁴ Così R. Alfano, op. cit., pag. 29.

²⁴⁵ Così F. Gallo – F. Marchetti, op. cit., pag. 117.

²⁴⁶ Così R. Alfano, op. cit., pag. 30. Cfr. anche A. E. La Scala, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, op. cit., pag. 27 («gli obiettivi di carattere ambientale, per essere legittimamente invocabili, devono essere intrinseci (...) e non esterni alla misura»).

²⁴⁷ Così C. Verrigni, op. cit., pag. 1617. Parlano di un «passo avanti» e di una «evoluzione nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale rispetto alla prospettiva OCSE» F. Gallo – F. Marchetti, op. cit., pag. 118, e R. Alfano, op. cit., pag. 30. Occorre anche specificare che negli anni successivi l'orientamento dell'OECD in materia di tassazione ambientale appare mutato: in un report, diffuso 12 anni dopo il precedente, l'OECD identifica e classifica due differenti tipologie di tributi ambientali. Nello specifico, si distingueva tra tributi ambientali diretti e indiretti, a seconda della finalità direttamente perseguita: nella prima categoria, infatti, sono ricondotti i tributi istituiti allo scopo di tutelare l'ambiente, prescindendo dal momento in cui tale finalità emerge; al contrario, appartengono alla seconda categoria i tributi nei quali tale protezione deriva come un effetto laterale, anche se assumono come base imponibile una realtà inquinante (Così T. Ventre, op. cit., pag. 76).

3. Pregi e difetti dello strumento impositivo

Una volta chiarita la distinzione tra le fattispecie astrattamente configurabili di tributo ambientale, e stabilito che l'istituto maggiormente adeguato al fine perseguito è il tributo in senso stretto, occorre ora accertare in concreto la preferibilità dello strumento impositivo rispetto a tutte le altre misure di natura fiscale ai fini della tutela ambientale. È senz'altro vero che l'interesse ambientale, caratterizzato da un elevato grado di complessità e trasversalità, esige un approccio integrato al problema dell'inquinamento e del consumo di risorse, fondato cioè sull'uso di strumenti vari, anche appartenenti a diversi rami giuridici²⁴⁸; in quest'ottica, l'applicazione di una tariffa sulla raccolta e lo smaltimento dei rifiuti non esclude l'utilizzo di diverse forme di imposizione ovvero di misure di opposta natura, quali ad esempio le agevolazioni conseguite mediante l'applicazione di aliquote ridotte²⁴⁹. Deve anche tenersi conto che un sistema di tutela fondato esclusivamente sul prelievo tributario incontrerebbe un ostacolo insuperabile nella resistenza dei cittadini a nuove forme d'imposizione fiscale, motivo per cui, storicamente, la tutela economica-ambientale si è fondata in prevalenza su un sistema di incentivi finanziari anziché sulle imposte²⁵⁰.

²⁴⁸ Cfr. G. Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, 2015, pagg. 66 e ss.; B. Caravita – A. Morrone, L'ambiente e i suoi confini, pagg. 39 e ss., in B. Caravita, L. Casseti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, 2016; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2017, pagg. 315-316.

²⁴⁹ Cfr. art. 21, comma 9, Testo unico del 26/10/1995 n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 279 del 29 novembre 1995 (TUA), consente di introdurre aliquote agevolate per i prodotti energetici caratterizzati da un minore impatto sull'ecosistema (es. oli vegetali per la produzione di energia elettrica).

²⁵⁰ Cfr. sul punto R. Perrone Capano, op. cit., pag. 476; S. Cipollina, op. cit., pag. 564, che parla di un «problema di sostenibilità politica del prelievo»; S. Paba, *Il problema delle scelte degli strumenti di regolazione in politica ambientale*, in *Industria e Ambiente*, Il Mulino, 1991, pagg. 88-103; M. Meli, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Rivista Giuridica dell'ambiente*, vol. 4, n. 2/1989, pagg. 15 e ss.

Pertanto, ferma restando la necessità di combinare strumenti fiscali differenti per attuare una tutela efficace, la disamina che ci si propone di svolgere ha ad oggetto il raffronto tra le fattispecie impositive e le misure agevolative, al fine di valutarne la relativa convenienza. Iniziando dal tributo ambientale, è doveroso soffermarsi su un peculiare effetto della sua applicazione.

3.1 *La double dividend hypothesis: sogno o realtà?*

La genesi della teoria del *double dividend* è dovuta agli economisti del secolo scorso²⁵¹, secondo i quali il gettito derivante dall'introduzione di tributi ambientali è utilizzabile per ridurre la pressione fiscale su altri fattori di produzione, quali il lavoro e il capitale. Ne discenderebbe un duplice beneficio, vale a dire la protezione dell'ambiente (*green dividend*) e uno stimolo all'occupazione (*blue dividend*).

Studi più recenti hanno rilevato che la produzione degli effetti positivi del doppio dividendo è subordinata alla compresenza di una serie di fattori: i) alla riduzione delle imposte distorsive deve corrispondere un significativo aumento di benessere; ii) il presupposto dell'imposta ambientale deve essere fisso o poco mobile; iii) l'imposta deve incidere su un'ampia base imponibile; iv) la riduzione dei contributi sociali conseguente all'aumento di gettito deve diminuire il costo complessivo del fattore lavoro; v) ampio consenso sociale e coordinamento internazionale delle legislazioni in materia²⁵². Sull'ultimo punto, è stato

²⁵¹ A. Pigou, *The economics of welfare*, Macmillan, London, 1920; L.H. Goulder, *Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide*, in *International Tax and Public Finance*, vol. 2, n. 2/1995, pagg. 157 e ss.; A. Sandmo, *Optimal taxation in the presence of externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, vol. 77, n. 1/1975, pag. 86 e ss.

²⁵² Così, M. Villani, *Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 1/2006, pag. 61. Come puntualizzato in F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, 1996, dal momento che tra i pretesti generalmente adottati dall'industria per prevenire l'introduzione di imposte ambientali si annoverano proprio le implicazioni negative che esse producono sui prezzi dei prodotti, «solo un coordinamento a livello internazionale degli interventi di carattere impositivo a tutela dell'ambiente ne accrescerebbe l'accettabilità» (pagg. 8-9). È interessante notare l'orientamento di autorevolissima dottrina che, se da un lato concorda sull'efficacia dell'imposta ambientale attuativa del *double dividend*, dall'altro ritiene opportuno lasciare agli Stati membri la libertà di determinare nuove forme di tassazione ecologica («questa soluzione è infatti non solo corretta dal punto di vista degli obiettivi della salvaguardia ambientale (...) essa è anche la sola praticabile perché la varietà delle condizioni

osservato che la perdita di gettito derivante dalla riduzione della tassazione sul lavoro dovrebbe compensare esattamente il maggior gettito frutto del prelievo ambientale, lasciando invariata la pressione fiscale complessiva gravante sulla collettività²⁵³. Conseguentemente, l'effetto positivo della traslazione dell'onere fiscale sui saldi di finanza pubblica non sarebbe immediatamente percepibile, ma affiorerebbe solo nel medio-lungo periodo, in esito all'auspicato incremento dell'occupazione.

La sussistenza del quarto requisito dovrebbe essere idonea a bilanciare un effetto della tassazione ambientale che, storicamente, rappresenta il “tallone d'Achille” delle *green taxes*: gravando – anche – su beni di uso quotidiano quali la benzina e l'elettricità, le imposte ecologiche finirebbero per colpire in misura maggiore i soggetti meno abbienti, che destinano a tali consumi una percentuale delle proprie entrate più elevata rispetto ai contribuenti nelle fasce più alte maggiore del proprio reddito, in netto contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva²⁵⁴. È evidente, in sostanza, il motivo per cui la regressività delle tasse ambientali costituisce una delle principali obiezioni mosse alla riforma fiscale verde²⁵⁵. A tal proposito, è stata teorizzata l'esistenza

ambientali nelle diverse aree della CEE e le rapide trasformazioni dei processi produttivi connesse allo sviluppo di nuove tecnologie impone l'adozione di strumenti flessibili e diversificati»; così, R. Perrone Capano, op. cit., pagg. 485-486).

²⁵³ Così, A. F. Uricchio, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, op. cit., pag. 484. Cfr. M. Skou Andersen, S. Speck, O. Mautone, *EEA Staff Position Note (December 2011), SPN11/01, Environmental Fiscal Reform – illustrative potential in Italy. Prepared for the conference “Environmentally-related taxation and fiscal reform”*, Rome, December 15th 2011: «Environmental fiscal reform has in those countries which implemented such tax policies in the past (for example Sweden, Denmark, Finland, Netherlands, Slovenia, Germany and UK) been designed to be fully revenue neutral (i.e. increasing revenues from environmentally-related taxes in order to reduce revenues from labour and capital taxes), or partially so, thus relieving the pressure on labour as a tax base».

²⁵⁴ Cfr. T. Barker – J. Kohler, *Equity and ecotax reform in the EU: achievin a 10 percent reduction CO₂ emissions using excise duties*, in *Fiscal Studies*, 1998, 4, 375 ss.; N. Johnston – J. Alavapalati, *The distributional effects of environmental tax reform*, in *IIED – International Institute for Environment and Development, Discussion Paper*, 2008, 98-01.

²⁵⁵ Cfr. sul punto T. Barker – J. Kohler, *Equity and ecotax reform in the EU: achievin a 10 percent reduction CO₂ emissions using excise duties*, in *Fiscal Studies*, 1998, 4, 375 ss.; N. Johnston – J. Alavapalati, *The distributional effects of environmental tax reform*, in *IIED – International Institute for Environment and Development, Discussion Paper*, 2008, 98-01. In ambito nazionale, si vedano R. Perrone Capano, op. cit., pag. 494, A. E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, op. cit., pag. 331 e F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pagg. 125-126 («è ben noto che i maggiori consumatori di energia sono i componenti dei ceti più agiati; e pertanto, l'introduzione di imposte indirette su tali tipi di consumi, che non sempre consente di introdurre agevolmente fasce di esenzione o di riduzione per i consumi 'vitali', andrebbe a incidere maggiormente su tali soggetti. A tale specifico riguardo, è stato

di un «triplo dividendo»²⁵⁶: se il gettito derivante dalle imposte ambientali fosse indirizzato verso obiettivi sociali, ossia il sostentamento di famiglie a basso reddito, si realizzerebbe un miglioramento di tipo ambientale, produttivo e sociale. In altre parole, l'effetto regressivo sarebbe “neutralizzato” in due modi: la traslazione dell'onere fiscale dai redditi di lavoro a comportamenti inquinanti, e la destinazione di una parte delle entrate ai meno abbienti. Tale sistema è volto a perseguire un obiettivo di equità sociale, in quanto l'aumento del reddito derivante dal maggior lavoro e dai trasferimenti specifici creerebbe benessere²⁵⁷, che porterebbe a sua volta a un aumento dei consumi e allo sviluppo delle imprese. Il triplo quoziente corrisponde, dunque, a i) maggiore qualità ambientale, maggior salute, meno spese ii) maggiore produttività, derivante dal costo ridotto del lavoro iii) maggiore competitività, a vantaggio di imprese e lavoratori. Si ritiene infatti che le imprese sarebbero incentivate a investire in tecnologie produttive sempre meno inquinanti, per evitare di subire una tassazione particolarmente gravosa; ne godrebbero sia i lavoratori che i ricercatori e i produttori di tecnologie all'avanguardia, oltre alla qualità dell'ambiente²⁵⁸. Nel solco del *triple dividend*, la teoria originaria del doppio dividendo è stata ulteriormente sviluppata in uno studio confluito nell'*Economists' Statement on Carbon Dividends*²⁵⁹, pubblicato sul Wall Street Journal il 17 gennaio 2019. Nel punto I dello *Statement*, si sostiene che il tributo ambientale, più che concretizzare un nuovo prelievo, mirerebbe sostanzialmente a correggere un fallimento del mercato: il maggior onere fiscale si rifletterebbe sul costo del bene, fornendo un segnale di prezzo per indirizzare il

proposto di realizzare la progressività attraverso l'integrazione tra imposizione diretta ed imposizione ambientale di tipo indiretto, prevedendo l'introduzione di franchigie e deduzioni dall'imposta personale sul reddito in grado di compensare con una più accentuata progressività di tale tributo il carattere regressivo del prelievo ambientale indiretto».)

²⁵⁶ Si veda sul punto R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 44, e G. De Maio, op. cit., pag. 289.

²⁵⁷ O, quantomeno, compenserebbe il maggior onere fiscale legato al consumo di beni gravati dalle *green taxes*.

²⁵⁸ Così F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979, pag. 11 e pagg. 90 e ss.

²⁵⁹ www.econstatement.org. Sul punto, si richiamano le osservazioni di A. Majocchi, *Carbon pricing. La nuova fiscalità europea e i cambiamenti climatici*, Il Mulino, 2020, pagg. 118 e ss.; Id., *Per un “dividendo ambientale” di cittadinanza*, in *Centro Studi sul Federalismo, Commenti*, n. 140, 5 febbraio 2019.

comportamento di produttori e consumatori verso condotte più ecologiche. Posti gli evidentissimi influssi della teoria di Pigou²⁶⁰, ai fini della presente analisi occorre focalizzarsi sul contenuto del punto v): il gettito del tributo ambientale dovrebbe confluire nella ricchezza complessiva del Paese, garantendo a tutti i cittadini la percezione di una somma, in misura fissa ed eguale per tutti, a prescindere dal livello di reddito e senza condizioni. Tale somma, che prende il nome di *carbon dividend*, compenserebbe i cittadini del danno cagionato dagli utilizzatori di combustibili fossili, causa principale dei cambiamenti climatici e del deterioramento di risorse naturali che, in quanto tali, appartengono a tutti²⁶¹.

La teoria del *double dividend* è stata oggetto di varie contestazioni, basate sostanzialmente sul menzionato carattere regressivo delle tasse ambientali (la maggiore imposizione conseguente all'introduzione di imposte ambientali finirebbe per aumentare il prezzo di acquisto dei beni; ne deriverebbe una contrazione dei consumi, che ostacolerebbe la riduzione della tassazione sul lavoro e sostanzialmente impedirebbe di conseguire l'obiettivo di incrementare l'occupazione²⁶², oltre a incidere negativamente sulla competitività delle imprese a livello internazionale). In risposta a tali osservazioni sono stati condotti studi empirici su alcuni Paesi OCSE che hanno adottato imposte ambientali: è emerso che, effettivamente, «*shifting the tax burden away from labour to pollution*» si è riverberato positivamente sull'occupazione, mentre migliori risultati sono stati ottenuti nei Paesi in cui il gettito prodotto dai tributi ambientali è stato utilizzato per ridurre i contributi previdenziali²⁶³. Peraltro, traslare l'onere fiscale dal lavoro a condotte e prodotti inquinanti

²⁶⁰ Cfr. Cap. 1, par. 3.

²⁶¹ Così, A. Majocchi, op. cit., pag. 120.

²⁶² A.L. Bovemberg, R.A. De Mooj, *Environmental Policy, Public Finance and the Labor market in a Second-best World*, in *International Tax and Public Finance*, 1995, pagg. 7-39; L.H. Goulder, op. cit.

²⁶³ Cfr. *Greening tax mixes in OECD countries: a preliminary assessment*, COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA (99)112/FINAL, 2000, pagg. 20-28; S. Barrios – J. Pycroft – B. Saveyn, *The marginal cost of public funds in the EU: the case of labour versus green taxes*, in *Taxation Paper – Working paper*, 2013, 35; P. A. Moreno Valero, *Fattori economici scatenanti, fiscalità e politiche del cambiamento climatico*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010, pagg. 289 e ss. Nell'ambito della dottrina nazionale, l'efficacia di tale strumento è sostenuta, tra gli altri, da R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, op. cit., pag. 486; G.

implica ridurre la tassazione sul reddito: gli economisti hanno dimostrato che i Paesi con elevata imposizione sul reddito presentano una crescita del PIL più bassa rispetto agli Stati che applicano il prelievo fiscale prevalentemente su proprietà, consumo e deterioramento delle risorse naturali²⁶⁴, mentre un recente studio dell'Università di Århus ha evidenziato che spostare le tasse dal lavoro all'ambiente potrebbe portare alla generazione di entrate extra per complessivi 89 miliardi di euro nel 2018, suscettibili di salire fino a 183 nel 2030²⁶⁵. Tali studi hanno dimostrato di avere riscontri positivi nell'esperienza concreta: ci si riferisce alla Svezia, che nel 1991 introdusse un'imposta sulle emissioni di carbonio (*carbon tax*) e una sull'anidride solforosa (*sulphur tax*), per un gettito complessivo pari a 2,4 miliardi di dollari (ossia l'1,9% del gettito totale annuale); oltre alla comprovata diminuzione dell'utilizzo di agenti inquinanti, tali somme furono utilizzate per ridurre l'imposizione fiscale sui redditi²⁶⁶. Un esempio altrettanto virtuoso è rinvenibile nell'ordinamento tedesco, dove i tributi ambientali gravanti sulle imprese hanno generato entrate per un valore di 57,5 miliardi di euro (oltre il 9% del gettito complessivo), e sono imposti al duplice scopo di ridurre l'inquinamento e indirizzare le imprese verso condotte e beni *green*²⁶⁷; in questo caso, l'effetto positivo sul lavoro costituisce una conseguenza indiretta della tassazione, nel senso che gli investimenti in tecnologie ecocompatibili stimolano la creazione di nuovi posti di lavoro.

De Maio, op. cit.; A. Majocchi, *Carbon pricing. La nuova fiscalità europea e i cambiamenti climatici*, op. cit.; V. Ficari, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 4/2016, pag. 1; M. Villani, *Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo*, op. cit.

²⁶⁴ Così A. Johannson – C. Heady – B. Brys – L. Vartia, *Taxation and economic Growth*, in *OECD Economic Department Working Papers*, 2008, 620; D. Prammer, *Quality of taxation and crisis: tax shifts from a growth perspective*, in *Taxation Paper – Working paper*, 2011, 29.

²⁶⁵ Eunomia Research and Consulting, IEEP, Università di Århus, ENT (2016).

²⁶⁶ Sul punto si richiama l'analisi di B. Westberg, *Rapporto nazionale – Svezia*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pagg. 415 e ss. Un esempio nostrano di traslazione dell'onere tributario connesso a scopi di tutela ambientale è riscontrabile nelle leggi finanziarie regionali della Regione Toscana, che a partire dal 2004 garantiscono una riduzione dell'aliquota IRAP alle imprese munite di certificazione ambientale ISO 14001 (sul punto C. Buratti, *La tassazione ambientale a livello locale*, in *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, op. cit., pag. 130).

²⁶⁷ Dati riferiti al 2013 ed esposti in G. Selicato, ult. op. cit., pag. 345.

Le istituzioni comunitarie hanno recepito le indicazioni dei citati studi economici: nel 1993 il *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione* tracciò un collegamento tra tassazione ambientale e produzione, asserendo che se la pressione fiscale sul lavoro fosse stata alleggerita proporzionalmente al maggior prelievo sull'ambiente si sarebbe innescato un circolo virtuoso di cui sia ambiente che produzione avrebbero egualmente beneficiato²⁶⁸. Più specificamente, la strategia europea finalizzata a contenere le emissioni di CO₂ si basava sull'introduzione di una *carbon/energy tax* – previa approvazione di una direttiva - pari a 10 dollari per barile di petrolio: il relativo gettito sarebbe stato utilizzato per ridurre i contributi sociali a carico di imprese e lavoratori, ottenendo così un effetto di “doppio dividendo”²⁶⁹.

L'indirizzo è stato successivamente ribadito da numerosi atti di *soft law*²⁷⁰, tra i quali vanno ricordate le conclusioni del Consiglio europeo di Madrid del dicembre 1995, che affermava

²⁶⁸ «Al fine di ottenere un ‘doppio dividendo’, che consiste nel compensare le riduzioni dell'imposizione sul lavoro, con l'aumento delle tasse sull'uso delle risorse naturali sono stati decisi dei provvedimenti nazionali. Ad esempio, nel Regno Unito, sono state recentemente introdotte l'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) sull'energia, una nuova tassa sui rifiuti accompagnata da una riduzione dei contributi dei datori di lavoro per la sicurezza sociale. In Danimarca si prevede di elevare le tasse ecologiche all'1,6% del PIL. Il Lussemburgo ha introdotto tasse sul consumo di energia. La Spagna ha introdotto una tassa sugli scarichi di affluenti. Infine, nei Paesi Bassi si sta studiando un'imposta sul consumo di energia, per finanziare le riduzioni del carico fiscale»; così J. Delors, *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994.

²⁶⁹ Il progetto in questione non fu mai approvato. Attualmente, l'Europa gestisce il 43% delle emissioni mediante l'applicazione dell'*Emission Trading System*, ma restano fuori le emissioni prodotte dal trasporto, l'edilizia, l'agricoltura e dalle piccole e medie imprese (cfr. sul punto A. Majocchi, *Carbon pricing. La nuova fiscalità europea e i cambiamenti climatici*, op. cit., pag. 97 e ss.).

²⁷⁰ Si veda sul punto la menzionata Comunicazione della Commissione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, 1997, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04. Nei pareri successivamente resi sull'argomento, le commissioni relatrici si sono espresse con favore sull'introduzione di tasse ambientali proprio alla luce degli effetti del doppio dividendo: cfr. Parere della commissione per i problemi economici e monetari e la politica industriale, destinato alla commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori (Rel. On. W. Kuckelkorn), 31 ottobre 1997: «un elemento necessario per la riforma del sistema fiscale ai fini della lotta alla disoccupazione sarebbe quello di riorientare la fiscalità tra i fattori di produzione ‘lavoro’ e ‘ambiente’. La fiscalità ambientale potrebbe in tal modo contribuire alla creazione di nuovi posti di lavoro»; Parere della commissione per la ricerca, lo sviluppo tecnologico e l'energia, destinato alla commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori (Rel. On. U. Holm), 10 dicembre 1997: «la commissione... auspica che la Commissione si occupi del problema del vasto impatto economico delle tasse e delle imposte ambientali, incluso il loro effetto sulla creazione e la soppressione di posti di lavoro; si compiace degli sforzi compiuti dalla Commissione per favorire un più largo ricorso a strumenti fiscali nel quadro della politica ambientale». Si vedano anche *La politica tributaria nell'Unione Europea-Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari*, Comunicazione della Commissione al Consiglio, COM (96) del 22 ottobre 1996; *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, Comunicazione della Commissione, COM (2010) del 3 marzo 2010; *Un processo decisionale più efficiente*

«per sfruttare le possibilità di creazione di posti di lavoro offerte dalla tutela dell'ambiente, tali politiche [ambientali] dovrebbero, in misura maggiore di quanto lo sia attualmente, essere fondate su strumenti imperniati sul mercato, compresi gli strumenti fiscali», nonché le analoghe esortazioni formulate dal Consiglio europeo di Firenze del giugno 1996. L'elemento di maggior interesse della menzionata dichiarazione risiede, a parere di chi scrive, nell'istituzione che l'ha pronunciata: il Consiglio Europeo è composto dai capi di Stato o di governo degli Stati membri, ai quali si aggiungono il presidente del Consiglio europeo e il presidente della Commissione europea²⁷¹; compito precipuo dell'organo è definire le priorità e gli orientamenti politici generali dell'Unione, mediante l'adozione di «conclusioni» che individuano le questioni problematiche e le azioni da intraprendere. È significativo, dunque, che in un determinato momento storico sia le principali istituzioni comunitarie che i rappresentanti degli Stati membri fossero convinti delle potenzialità delle riforme fiscali verdi sul piano dell'occupazione e del lavoro; l'Europa intera pareva convergere sulla necessità di traslare il *double dividend* dal piano teorico a quello reale, ponendolo al centro dell'agenda politica europea.

Tra i più significativi atti di *soft law* in materia occorre citare, oltre alla citata Comunicazione sulle tasse e le imposte ambientali nel mercato unico del 1997, il noto *Olsson report*²⁷², che da essa trae origine. Nella seduta del 23 aprile 1997, il Presidente del Parlamento Europeo deferiva la menzionata Comunicazione alla Commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori per l'esame di

e democratico nella politica in materia di energia e di clima dell'UE, Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio Europeo e al Consiglio, COM(2019) del 9 aprile 2019.

²⁷¹ Cfr. art. 16, TUE, e artt. da 237 a 243, TFUE.

²⁷² Relazione sulla comunicazione della Commissione intitolata *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico* (COM(97)0009 - C4-0179/97). Commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori. Relatore: on. Karl Erik Olsson. 26 maggio 1998, DOC_IT\RR\354\354417 PE 223.454/def.

merito. L'anno successivo veniva approvato, all'unanimità, il progetto di risoluzione legislativa basato sulla detta Comunicazione²⁷³.

Il rapporto assolveva, in primo luogo, allo scopo di statuire in via definitiva un concetto a lungo dibattuto. Si affermava, infatti, che «la principale ragione economica del ricorso alle tasse nel quadro della politica ambientale consiste nell'inserire i costi dell'inquinamento ed altri costi di carattere ambientale chiamati 'costi esterni' nei prezzi dei beni e dei servizi prodotti dall'attività economica. Detti costi creati dall'inquinamento sono chiamati esterni poiché costituiscono effetti collaterali dell'attività economica e i loro costi non formano parte dei prezzi pagati dai produttori o consumatori direttamente interessati (...). Poiché i prezzi pagati dai produttori e dai consumatori di elettricità non comprendono questi costi esterni, essi emettono segnali di mercato errati. Quando questi costi esterni non sono inclusi nei prezzi creano vaste distorsioni nel mercato, incoraggiando attività dispendiose per la società, anche se i benefici privati sono cospicui. Una tassa ambientale corretta dovrebbe far rientrare questi costi esterni nei prezzi». Adottando uno schema di tributo che ricalca la teoria pigouviana, il rapporto sgombrava il campo da qualunque dubbio sul nesso tra imposta ambientale e *polluter pays principle*, del quale la prima è diretta attuazione²⁷⁴.

Ma il cuore dell'*Olsson report* è costituito, senza dubbio, dalle osservazioni relative alla realizzabilità del doppio dividendo come conseguenza dell'applicazione di una tassazione ambientale il più possibile uniforme sul territorio europeo. Si prendeva atto, infatti, della

²⁷³ Nelle riunioni del 3 febbraio, 22 aprile e 20 maggio 1998 la Commissione per la protezione dell'ambiente, la sanità pubblica e la tutela dei consumatori per l'esame di merito ha esaminato la comunicazione della Commissione nonché il progetto di relazione. In quest'ultima riunione ha approvato il progetto di risoluzione legislativa all'unanimità.

²⁷⁴ «Uno dei vantaggi fondamentali delle tasse ambientali è che esse possono correggere falsi segnali di prezzo nel mercato incorporando i costi dell'inquinamento ed altri costi ambientali nei prezzi - un processo che consente sia di correggere i prezzi sia di applicare il principio 'chi inquina paga'; «Le tasse ambientali contribuiscono altresì ad applicare il principio 'chi inquina paga', dal momento che confrontano gli inquinatori con il costo totale della loro attività inquinante»; così, *Olsson report*, pagg. 9-10, lett. B, punti 2 e 4. Pare anche che la fattispecie di tributo ambientale identificata dal *report* coincida con il tributo in senso stretto, dal momento che il tributo ambientale in senso lato, come si è visto, sorge a fronte di una manifestazione tradizionale di capacità contributiva, non necessariamente connessa a un danno ecologico. In questo caso il tributo non internalizza i costi dell'attività inquinante, e quindi resta fuori dall'ambito delineato dal *report*.

convenienza economica espressa dalla riduzione della manodopera, che costituisce la risorsa maggiormente tassata, e a questo *status quo* si proponeva un'alternativa: utilizzare il gettito «cospicuo e stabile» delle imposte ambientali «allo scopo di diminuire altre tasse che si ritiene operino distorsioni nell'economia, come quelle sulla manodopera»²⁷⁵. La commissione redattrice del *report* era anche consapevole delle criticità legate all'attuazione di una riforma fiscale verde, tra cui il criterio dell'unanimità per l'adozione di provvedimenti in materia tributaria²⁷⁶; per questo motivo, i) chiedeva alla Commissione Europea di delineare linee guida di cui gli Stati membri potessero avvalersi nel disciplinare tasse ambientali, per garantirne la compatibilità con la disciplina comunitaria²⁷⁷; ii) suggeriva di sollecitare gli Stati membri – mediante atti di *soft law* come le raccomandazioni - a far sì che il gravame fiscale sia trasferito dal fattore 'lavoro' al fattore 'consumo delle risorse ambientali'; iii) sottolineava la necessità di introdurre le riforme in modo graduale²⁷⁸, per neutralizzare i possibili dissensi.

²⁷⁵ Così, *Olsson report*, pag. 11, lett. B, punto 4.

²⁷⁶ «La votazione all'unanimità per le materie fiscali costituisce una barriera politica. Non applicando tasse ambientali alcuni paesi possono, mediante un *dumping* ambientale, godere di un vantaggio rispetto ai paesi che applicano il principio 'chi inquina paga'. Una migliore armonizzazione dei prelievi ambientali, con l'istituzione di prelievi minimi a livello dell'UE, sarebbe un modo efficace di ridurre l'inquinamento. La legislazione quadro dell'UE potrebbe anche essere combinata con livelli minimi di prelievi ambientali»; così, *Olsson report*, pag. 12, lett. B, punto 4. In effetti, ad oggi tutte le iniziative della Commissione europea finalizzate all'introduzione di regimi fiscali comuni in materia di imposte dirette non si sono realizzate per carenza di una condivisione unanime (cfr. la proposta di direttiva sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società - c.d. CCTB - o sulla base imponibile consolidata comune delle imprese con attività multinazionale - c.d. CCCTB -). Nella Comunicazione del 15 gennaio 2019 COM(2019) 8 final, la Commissione propone - con riferimento alla materia fiscale - il passaggio alla procedura legislativa ordinaria, con voto a maggioranza qualificata.

²⁷⁷ Ed esorta la Commissione ad attivarsi per introdurre una disciplina più mirata («chiede alla Commissione di presentare orientamenti comuni, di natura vincolante e non, che indichino in qual modo si potrebbe pervenire all'introduzione di imposte ambientali da parte di un gran numero di Stati membri, secondo un indirizzo omogeneo e con effetti neutri sulla concorrenza», pag. 5, lett. A, punto 3, e pagg. 11-13, lett. B, punto 4).

²⁷⁸ «Il sostegno dei cittadini dell'Unione a favore di una politica ambientale fattiva (...) potrebbe venire indebolito qualora il passaggio alle 'tasse verdi', per un certo periodo di tempo, determinasse un elevato livello di disoccupazione in taluni settori o regioni, oppure una riduzione significativa del tenore di vita tra le famiglie a basso reddito. Di conseguenza, è necessario introdurre i cambiamenti in modo graduale: occorre dare alle famiglie e alle imprese il tempo necessario per adeguarsi. I mutamenti devono godere di un ampio appoggio ed essere sostenibili, in modo che le società e le imprese trovino il coraggio di effettuare investimenti per il futuro»; così *Olsson report*, pag. 11, lett. B, punto 4.

3.2 La riforma fiscale verde in Italia. Lo stato dell'arte

L'orientamento esposto nell'*Olsson report* non è stato recepito dalle istituzioni comunitarie in misura soddisfacente. Nel 2010, ben tredici anni dopo l'adozione della prima Comunicazione in materia, l'auspicata evoluzione della normativa europea era ben lontana dal realizzarsi: in quell'anno, infatti, nel delineare una strategia per una crescita sostenibile, la Commissione si ritrovava – ancora – a dover sottolineare la necessità di «evitare di aumentare la pressione fiscale sul lavoro (...) Gli Stati membri dovrebbero piuttosto cercare di spostare il carico dalle tasse sul lavoro alle tasse energetiche e ambientali, nell'ambito di un sistema fiscale più 'verde'»²⁷⁹. Gli atti successivi sembrano porsi reciprocamente in contrasto, segnalando una potenziale frattura tra Consiglio Europeo e Commissione: in una proposta rivolta al Parlamento Europeo e al Consiglio, la Commissione parlava genericamente della creazione di «posti di lavoro verdi» e della necessità di «fare maggiore ricorso a strumenti di mercato che includano misure fiscali»²⁸⁰, mentre in una Comunicazione in materia di economia circolare la Commissione respingeva indirettamente il proprio coinvolgimento nell'attuazione di una riforma fiscale attuativa del doppio dividendo, rimettendo la questione alla discrezionalità degli Stati membri²⁸¹. Tra i due atti appena menzionati si collocava una Raccomandazione del Consiglio Europeo, che si rivolgeva all'Italia affinché provvedesse «a trasferire il carico fiscale da lavoro e capitale a consumi, beni immobili e ambiente assicurando la neutralità di bilancio»²⁸². La tendenza

²⁷⁹ Comunicazione della Commissione EUROPA 2020 *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, Bruxelles, 3.3.2010 COM(2010) 2020 definitivo, pag. 29. A parere della Commissione, tale obiettivo andrebbe perseguito «potenziando il quadro per l'uso degli strumenti basati sul mercato (scambio di quote di emissione, revisione della fiscalità energetica)», e «aiutando le imprese a cogliere le opportunità offerte dalla globalizzazione e dall'economia verde», pagg. 16-17.

²⁸⁰ Proposta di Decisione del Parlamento Europeo e del Consiglio su un programma generale di azione dell'Unione in materia di ambiente fino al 2020 *Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta* {SWD(2012) 397 final} {SWD(2012) 398 final} Bruxelles, 29 novembre 2012, COM(2012) 710 final 2012/0337 (COD).

²⁸¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, *Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti* {SWD(2014) 206 final} {SWD(2014) 211 final}, Bruxelles, 2 luglio 2014, COM(2014) 398 final, pag. 5.

²⁸² Così, Raccomandazione del Consiglio Europeo sul Programma Nazionale di Riforma del 2013 dell'Italia, che formula un parere del Consiglio sul Programma di Stabilità dell'Italia 2012-2017 del 29 maggio 2013.

pare invertirsi poco prima della diffusione della pandemia: in una Comunicazione adottata in materia di energia e clima, la Commissione sottolineava la necessità di garantire l'accettazione delle riforme fiscali da parte dei cittadini europei mediante politiche sociali e sistemi di protezione sociale, finanziati dallo spostamento dell'onere fiscale e dal reimpiego dei proventi, nonché «consentendo una riduzione della tassazione del lavoro a seguito dell'aumento delle entrate derivanti dalle imposte ambientali»²⁸³.

In definitiva, prima del 2020 la posizione delle istituzioni comunitarie sul doppio dividendo appariva ondivaga e contraddittoria. Nel breve periodo, gli entusiasmi iniziali erano sfumati, in parte a causa dell'impossibilità di garantire immediate ricadute positive sull'occupazione, in parte per i rischi "elettorali" derivanti dall'introduzione di nuovi tributi in un'Unione di Stati in cui la pressione fiscale media è pari al 34,3%, con picchi di oltre il 43%. La situazione era senz'altro aggravata dalla mancanza di competenza diretta in ambito fiscale, da un lato, e dall'assoggettamento di qualunque decisione in materia a una procedura dominata dall'unanimità, dall'altro: tali circostanze non consentono di garantire una tassazione ambientale omogenea sul territorio europeo²⁸⁴, aprendo la strada a comportamenti di concorrenza fiscale aggressiva tra Stati membri. Deve rilevarsi che l'approccio alla problematica in oggetto ha subito un radicale cambiamento con il sopraggiungere della pandemia: la tutela ambientale ha acquisito enorme rilevanza, al punto che in ciascuna iniziativa intrapresa negli ultimi mesi le istituzioni comunitarie si sono dimostrate coese sulla centralità dell'emergenza climatica e sulla necessità di una *Green transition* europea²⁸⁵.

²⁸³ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio Europeo e al Consiglio, *Un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica in materia di energia e di clima dell'UE*, Bruxelles, 9 aprile 2019 COM(2019) 177 final, pag. 8.

²⁸⁴ La proposta di introduzione di un'imposta sull'energia (Commissione Europea, *Growth, competitiveness, employment. The challenges and ways forward into the 21st century*, White Paper, COM(93)700, 5 dicembre 1993) si è concretizzata in una mera armonizzazione delle aliquote delle imposte sull'energia vigenti negli ordinamenti fiscali degli Stati membri.

²⁸⁵ L'argomento costituirà oggetto di approfondimento nel corso del Capitolo 3.

Deve comunque segnalarsi che, in taluni Paesi membri, il concetto del *double dividend* non è passato inosservato. Nel 1994, in Italia, l'allora Ministro delle finanze pubblicava un progetto di riforma fiscale basato, tra gli altri pilastri, proprio sullo spostamento dell'onere impositivo dall'occupazione alla tassazione ambientale²⁸⁶. Più specificamente, si delineava una riforma fiscale ispirata alla semplificazione (*dal centro alla periferia, dalle persone alle cose, dal complesso al semplice*) e incentrata sul raggruppamento delle imposte ambientali esistenti all'epoca in un unico tributo ("Tge", tributo generale sull'energia), la cui applicazione, oltre a generare un sicuro *green dividend* consistente nella riduzione delle emissioni di gas nell'atmosfera, avrebbe senz'altro consentito un alleggerimento dell'Irpef. A tale scopo, il Ministro individuava due percorsi alternativi: l'incremento delle aliquote del Tge rispetto alle imposte preesistenti, ovvero la fissazione di una tassa sui soli settori civile e dei trasporti, la cui maggiore capacità inquinante rispetto all'industria è dimostrata; la percorribilità di tali strade era corroborata dal fatto che le maggiori aliquote energetiche «non hanno un rilevante effetto inflazionistico implicando un leggero aumento dei prezzi al consumo (0,7 % il primo anno, riassorbito negli anni successivi)» mentre nell'ipotesi di non tassare l'industria l'aumento delle aliquote avrebbe mantenuto i prezzi all'ingrosso sostanzialmente invariati²⁸⁷. Secondo le stime del Ministro, tali misure - mai entrate in vigore - avrebbero condotto a un maggior gettito di 10.000 miliardi di lire.

Le prospettazioni di Giulio Tremonti venivano rivisitate, ed ampliate, da Vincenzo Visco durante il periodo trascorso alla guida del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Nel 2011, l'Italia presentava all'Europa il proprio Piano nazionale delle riforme, all'interno del quale garantiva «la più equa distribuzione del carico tributario, finalizzata a trasferire una parte della tassazione diretta a quella indiretta»²⁸⁸, e «l'introduzione di imposte con minori

²⁸⁶ G. Tremonti, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994, pagg. 105 e ss.

²⁸⁷ G. Tremonti, op. cit., pag. 107.

²⁸⁸ Il fenomeno traslativo in questione è espressamente auspicato dall'Unione Europea. Cfr. sul punto A. Casarico – P. Profeta, *Labour tax reforms: Italy in the European perspective*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 4/2011, pagg. 540 e ss.

effetti distorsivi sulla crescita, in particolare le imposte ambientali»; in sostanza, nel decennio appena concluso il nostro Paese si impegnava esplicitamente ad applicare nuove forme di imposizione fiscale ambientalmente orientate, utilizzando il gettito ricavato per ridurre la tassazione sui redditi da lavoro dipendente, e rimediando alle distorsioni dell'IRPEF attraverso una sostituzione dell'imposizione diretta con quella indiretta²⁸⁹.

Purtroppo, l'Italia non ha compiuto passi avanti lungo il cammino intrapreso da Giulio Tremonti, relegando la *green tax reform* in un futuro ipotetico. Una prima possibilità sembrava essersi profilata nel 2003, con la presentazione del disegno di legge intitolato *Delega al Governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile*²⁹⁰. La proposta, contenente un progetto di riforma volto ad implementare e valorizzare il regime fiscale di favore applicabile a imprese e attività ecosostenibili, poggia su due colonne portanti: la revisione della disciplina di diversi tributi (Ires, Iva, tasse automobilistiche e di circolazione, imposte di fabbricazione, l'ex Ici e altri) e l'introduzione di agevolazioni fiscali per le condotte ecologiche (sistemi di certificazione ambientale EMAS ed ECOLABEL, attività nel settore delle fonti rinnovabili, attrazione degli investimenti privati in campo ambientale), nell'ottica di «una più compiuta strutturazione» della fiscalità verde. Purtroppo, questo interessante progetto risulta tuttora sottoposto all'esame della commissione.

Un secondo tentativo di ingresso delle *green taxes* nel nostro ordinamento ha avuto luogo con l'entrata in vigore della legge 11 marzo 2014, n. 23²⁹¹: con l'art. 15, il Parlamento

²⁸⁹ Così, V. Visco, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 2/2012, pagg. 178 e ss.

²⁹⁰ Presentato il 2 luglio 2003 dall'On. Vittorio Emanuele Falsitta, Atto Camera 4130, XIV legislatura.

²⁹¹ Significativamente rubricata *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*. Sulla scorta di tale delega, l'anno successivo i Radicali Italiani presentavano un disegno di legge in materia energetica e ambientale, rubricato *Revisione fiscale a salvaguardia della tutela dell'ambiente, dell'equità e della defiscalizzazione dei redditi*: l'aspetto di maggior interesse consisteva in un progetto di revisione della tassazione sulle componenti ambientali, impostato sul modello del *double dividend* («Tra gli effetti positivi di una scelta di modifica della fiscalità in una direzione ecologica come quella proposta vi è l'orientamento dei mercati verso modi di produzione e consumi più sostenibili come previsto nella delega fiscale, lo strutturale disincentivo all'uso delle fonti fossili, la maggiore trasparenza e migliore concorrenza grazie all'eliminazione di sussidi nascosti e rendite dovute ad assegnazioni senza gare, ma anche l'incremento della competitività attraverso la riduzione delle imposte sui

delegava il Governo a introdurre «nuove forme di fiscalità (...) finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili (...) prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla *green economy*»; la norma sottolineava, altresì, la necessità di «rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo». L'attuazione della delega mirava a tradurre in realtà il sistema teorizzato dagli economisti del secolo scorso, trasferendo il maggior onere fiscale dai redditi da lavoro alle condotte ecologicamente dannose, al fine di incentivare le tecnologie e i prodotti a basso contenuto di carbonio e finanziare modelli di produzione e consumo sostenibili. Sarebbe anche stata modificata la disciplina delle accise in senso conforme alle indicazioni della Commissione: un'imposizione modulata «in funzione del contenuto di carbonio» e delle emissioni dannose, ossia sulla capacità di deteriorare l'ambiente, anziché sul consumo o sul valore della sostanza utilizzata, ricalca lo schema del tributo in senso stretto delineato dalla più volte menzionata Comunicazione del 1997. Peraltro, la revisione delle accise avrebbe presumibilmente condotto alla progressiva eliminazione dei sussidi ambientalmente dannosi²⁹². Non era meno rilevante la previsione contenuta nell'art. 4 della legge delega in oggetto, mirata a prevenire l'erosione fiscale in generale e le spese fiscali in particolare²⁹³. Come è accaduto nel 2003, anche

redditi delle aziende»). L'art. 6, comma 2, lett. a), del disegno di legge, stabiliva infatti che «La revisione di cui al comma 1 dovrà prevedere: a) Una riduzione delle aliquote di imposizione sui redditi di persone fisiche e giuridiche finanziata attraverso una pari riduzione dell'erosione fiscale sulle imposte ai consumi e in particolare l'abolizione di tutte le esenzioni alle accise sui prodotti energetici. b) La rimodulazione delle accise sui prodotti energetici, a parità di aliquota media, con una componente proporzionale al contenuto energetico e una componente proporzionale alle emissioni climalteranti». Il ddl non è stato approvato.

²⁹² L'argomento dei sussidi ambientali dannosi sarà oggetto di trattazione nel cap. 3.

²⁹³ L'anno successivo a quello di emanazione della legge delega, il Governo costituiva la Commissione Marè, con lo scopo di revisionare il rapporto sulle spese fiscali allegato alla manovra di bilancio. Cfr. D. Lgs. n. 160 del 2015, *Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli art. 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23*, pubblicata in GU n.233 del 07-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55. Vigente al: 22-10-2015.

questa delega non ha mai ricevuto attuazione; per l'Italia si tratta dell'ennesima occasione perduta²⁹⁴.

Il *double dividend* è tornato alla ribalta in tempi recenti grazie all'attenzione dell'attuale Presidente della Repubblica francese Emmanuel Macron. Nel discorso tenuto dinanzi a studenti e docenti della Sorbonne²⁹⁵, il presidente Macron ha presentato la propria proposta di introduzione di una *carbon tax* uniforme su tutto il territorio europeo: la sua applicazione dovrebbe concretizzarsi nell'assegnazione di un prezzo per ogni tonnellata di CO₂ non inferiore a 25/30 euro²⁹⁶, che genererebbe un gettito stimabile tra i 45 e i 55 miliardi di euro; se il prezzo fosse innalzato a 50 euro per tCO₂, il gettito finale complessivo equivarrebbe a 91,75 miliardi di euro. Tale cifra sarebbe parzialmente destinata all'abbassamento delle imposte sul lavoro, favorendo l'occupazione e riducendo, così, la povertà, mentre l'effetto disincentivante per le imprese deriverebbe sia dal maggior onere fiscale sopportato che dall'ostilità dei consumatori verso produzioni non ecologiche²⁹⁷.

²⁹⁴ La rinuncia del Governo è stata motivata dal fatto che la Legge di delega al Governo, così come voluta dal Parlamento, subordinava la riforma nazionale all'approvazione della proposta della Commissione Europea di riforma della Direttiva sulla fiscalità dei prodotti energetici (2003/96/EC), un passaggio che non è avvenuto a causa delle forti divergenze a livello europeo. Con il rinnovo delle istituzioni comunitarie, il nuovo Presidente della Commissione Europea Junker ha rinunciato a portare avanti il progetto di riforma europeo, basato sull'armonizzazione dei livelli minimi di accisa in base sia al contenuto energetico che al contenuto di carbonio dei prodotti energetici.

²⁹⁵ *Initiative pour l'Europe. Discours d'Emmanuel Macron pour une Europe souveraine, unie, démocratique*, Paris, 26 settembre 2017. Si richiamano sul punto le osservazioni di A. Majocchi, op. cit., pagg. 98 e ss.; Id., *Macron e il finanziamento del bilancio europeo*, in *Centro Studi sul Federalismo, Commenti*, n. 116, 3 ottobre 2017.

²⁹⁶ Si tratta di una stima superiore all'attuale prezzo medio annuo, pari a 23,64 euro per EUA (*European Emission Allowance*). Secondo Majocchi, ult. op. cit., pag. 2, è il prezzo minimo per promuovere la trasformazione dell'economia europea, per sostenere i settori in difficoltà a fronte della transizione ecologica e per accompagnare i territori che soffriranno della trasformazione delle strutture produttive.

²⁹⁷ Nel settore alimentare le vendite dei prodotti ecologici registrano un aumento pressoché ininterrotto da dieci anni. Secondo un'indagine di Coldiretti/Ixè relativa al primo quadrimestre del 2018, le vendite di prodotti alimentari biologici in Italia sono aumentate del 10,5%; la crescita della domanda ha spinto l'aumento delle produzioni nazionali su 1,8 milioni di ettari tra bio e conversione. La coltura che ha registrato maggiormente incremento è quella degli ortaggi (+48,9%), seguita dai cereali (+32,6%), la vite (+23,8%) e l'olivo (+23,7%). I consumatori hanno modificato le loro abitudini, preferendo prodotti compatibili con la salvaguardia delle risorse naturali, sebbene allo stato attuale i prodotti ecologici siano mediamente più costosi rispetto a beni analoghi "inquinanti". Ne discende che, se i consumatori privilegiano beni e servizi ecosostenibili rispetto ad altri inquinanti, analoghi ma meno costosi, l'innalzamento del costo di questi ultimi derivante da un'imposizione ambientalmente orientata accentuerebbe il consumo di beni ecologici, indirizzando in quella direzione anche i consumatori meno sensibili alla tematica. Cfr. Cap. 1, par. 2.

Il tempismo del presidente francese non potrebbe essere più riuscito. Nell'attuale contingenza storica l'Italia convive con tre pressanti esigenze, collocate a livello locale, europeo e globale: l'urgenza di avviare radicali riforme strutturali del lavoro e della fiscalità, la menzionata necessità di reperire risorse con le quali restituire i prestiti concessi dall'Unione Europea con il *Recovery Fund*, e l'emergenza del cambiamento climatico. Queste tematiche e le rispettive interazioni saranno analizzate nell'ultimo capitolo; per ora, è sufficiente osservare che la realizzazione di una riforma fiscale *green oriented* può rappresentare la risposta a tutte e tre le problematiche in oggetto. Il buon esito del progetto dipende dalle concrete modalità di attuazione: il nuovo sistema fiscale dovrebbe ispirarsi realmente alla correzione delle esternalità, alla conservazione delle risorse naturali²⁹⁸ e alla redistribuzione del gettito coerente con la logica del *double dividend*. In altre parole, è necessario abbandonare la tradizionale prospettiva del tributo come mero mezzo disincentivante delle condotte inquinanti, e inquadralo come strumento di attuazione di un sistema fiscale equo, verde ed etico: orientando l'imposizione verso prodotti deterioranti secondo lo schema del tributo in senso stretto, e assicurando regimi fiscali di favore alle tecnologie *environment friendly*, si può raggiungere l'obiettivo perseguito²⁹⁹. Tuttavia, nel

²⁹⁸ Così L. Castellucci, op. cit., pag. 121 e ss.

²⁹⁹ Questa prospettiva è stata ribadita, da ultimo dalla Commissione Europea, all'interno della Comunicazione dedicata al *Green deal* europeo («Riforme fiscali ben concepite possono stimolare la crescita economica, migliorare la resilienza agli shock climatici, contribuire a una società più equa e sostenere una transizione giusta, inviando i giusti segnali di prezzo e incentivando produttori, utenti e consumatori ad assumere comportamenti sostenibili. A livello nazionale il Green Deal europeo creerà un contesto adatto a riforme fiscali su larga scala che aboliscano le sovvenzioni ai combustibili fossili, allentino la pressione fiscale sul lavoro per trasferirla sull'inquinamento e tengano conto degli aspetti sociali. Occorre garantire la rapida adozione della proposta della Commissione sulle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), attualmente all'esame del Consiglio, che consentirà agli Stati membri di fare un uso più mirato delle aliquote IVA per riflettere la maggiore ambizione dei traguardi ambientali, ad esempio sostenendo i prodotti ortofrutticoli biologici»; cfr. Bruxelles, 11.12.2019 COM(2019) 640 final Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni *// Green Deal europeo*). Cfr. anche il documento emanato dalla Commissione Horizon 2020, in cui si sottolinea che l'attuazione della *green economy* richiede di traslare l'onere fiscale dai redditi da lavoro al consumo delle risorse naturali (Commission staff Working Paper *Impact Assessment - Accompanying the Communication from the Commission Horizon 2020 - The Framework Programme for Research and Innovation* COM(2011) 808 final} {SEC(2011) 1428 final: «For greening the economy, for instance, recycling will need to be stepped up, business incentives will need to be changed (by, for instance, shifting taxation from labour to resource use)»).

momento in cui si scrive non sembra che il gettito di nuove imposte ambientali possa essere destinato alla compensazione delle perdite derivanti da una riduzione del costo del lavoro: appare più probabile che le nuove entrate saranno orientate verso la restituzione dei debiti contratti con l'Unione Europea nell'ambito del *Recovery Fund* e verso il finanziamento delle misure individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza³⁰⁰.

4. Le agevolazioni fiscali ambientali

Proseguendo l'analisi dei diversi strumenti di diritto tributario esperibili a fini di tutela ambientale, occorre ora soffermarsi sulle agevolazioni fiscali. L'espressione, volutamente generica, è utilizzata in riferimento a una vastissima congerie di istituti, il cui *trait d'union*, secondo l'opinione comune, si colloca agli antipodi rispetto al meccanismo tipico del tributo: lì dove l'imposizione fiscale si concretizza in un onere economico, l'agevolazione riduce l'esborso, finanche, in certi casi, ad azzerarlo³⁰¹.

L'introduzione delle agevolazioni nel nostro ordinamento deve comunque sottostare a una serie di limiti, derivanti sia dalla normativa europea che dalla Costituzione. Rinviando

³⁰⁰ <http://www.politicheeuropee.gov.it/it/comunicazione/approfondimenti/pnrr-approfondimento/>

³⁰¹ In realtà esiste molta incertezza sul criterio di identificazione delle misure agevolative: secondo S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, Giappichelli, 1994, pagg. 409-410, il comune denominatore delle agevolazioni consisterebbe nel fatto che queste «talora rappresentano sostanziali surrogati di finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche (come è stato efficacemente detto) spese pubbliche implicite, o mediante imposta, o spese fiscali»; secondo F. Pepe, *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2012, pag. 281, per stabilire se un determinato regime fiscale di favore integri o meno una 'agevolazione' propriamente detta «irrilevante è (...) il suo operare in termini sottrattivi», poiché il solo elemento davvero significativo risiederebbe nella «*ratio* del regime differenziato, ossia la funzione che esso è, nello specifico, chiamato a svolgere all'interno del sistema fiscale di cui fa parte». Esiste anche una prospettiva intermedia: come rileva M. Basilavecchia, «i trattamenti fiscali di favore trovano spesso fondamento nella funzione promozionale dell'azione statale, che ben può assolvere all'obiettivo della rimozione delle disuguaglianze di fatto tramite la leva fiscale. Non è difficile, infatti, trovare nella Carta costituzionale raccomandazioni al legislatore ordinario che giustificano un trattamento differenziato sotto il profilo fiscale: si pensi alla tutela del lavoro, del risparmio, della famiglia, alla considerazione privilegiata della cooperazione, dell'accesso alla casa di abitazione, dell'azionariato popolare» (così M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pag. 425).

l'analisi dei limiti comunitari all'ultimo paragrafo, ci si propone ora di focalizzarsi sulla disciplina interna.

Come si anticipava, la categoria delle agevolazioni ricomprende misure di diverso genere, tra le quali è possibile distinguere deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta e varie altre forme di sostegno economico. Ciascun istituto opera in modo diverso: le deduzioni agiscono sulla base imponibile, sottraendo a tassazione taluni componenti; le detrazioni, al contrario, si applicano direttamente sull'imposta dovuta. La differenza tra i due meccanismi non è di poco conto: il vantaggio fiscale connesso alla deduzione aumenta all'aumentare del reddito imponibile, poiché ne riduce la fascia più alta, soggetta all'aliquota marginale di percentuale maggiore. Al contrario, la detrazione corrisponde a una riduzione dell'imposta da pagare, espressa da una percentuale fissa, che prescinde dall'ammontare del reddito del beneficiario. Pertanto, all'aumentare del reddito – e, conseguentemente, del tributo – non corrisponde alcun aumento del risparmio d'imposta. Un'ulteriore fattispecie agevolativa tipica è data dal credito d'imposta, che consiste nell'assegnare al contribuente un diritto di credito nei confronti dell'Erario, attuabile nel periodo d'imposta successivo al suo maturarsi, sempre con l'esito di ridurre il prelievo fiscale.

4.1 Le principali teorie sulla natura delle agevolazioni fiscali ambientali

Se la gran parte degli studiosi di diritto tributario concorda sull'effetto di alleggerimento dell'imposizione come minimo comun denominatore delle agevolazioni fiscali, sulla natura di tali istituti vigono tuttora diverse scuole di pensiero.

Secondo una prima prospettiva di matrice spiccatamente funzionalistica³⁰², l'agevolazione fiscale è ravvisabile solo quando la disciplina tributaria sia “formalmente derogata”; tale eventualità si verifica quando l'agevolazione cela, in realtà, una spesa fiscale, ossia quando

³⁰² La definizione è di L. Del Federico, *Agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3/2006, pag. 23.

la riduzione o l'azzeramento del prelievo sostituiscono una sovvenzione, un contributo o altre forme di erogazioni pubbliche³⁰³. In altre parole, le misure agevolative tributarie altro non sarebbero che «spese mascherate»³⁰⁴, diverse nella forma ma eguali, sotto il profilo degli effetti, ai finanziamenti pubblici diretti. Secondo le stime più recenti³⁰⁵, il peso di questi peculiari esempi di *tax expenditures* sul bilancio dello Stato è quantificabile in termini di miliardi di euro; non deve stupire, dunque, la richiesta della dottrina di approntare un sistema di individuazione e calcolo delle agevolazioni fiscali, alle quali andrebbe dedicato un apposito bilancio della spesa fiscale³⁰⁶.

Ormai da molto tempo il nostro Paese introduce misure agevolative all'interno dell'ordinamento tributario. Il primo tentativo di monitoraggio delle agevolazioni fiscali risale alla riforma del 1971³⁰⁷: dopo un iniziale insuccesso, l'operazione è stata ripetuta,

³⁰³ Cfr. S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, Giappichelli, 1994, pag. 410, secondo il quale tali forme di alleggerimento della tassazione celerebbero «sostanziali surrogati di finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche spese pubbliche implicite, o mediante imposte, o spese fiscali». Si veda sul punto, S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968; M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, op. cit., pag. 421.

³⁰⁴ In questi termini, F. Fichera, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2012, pag. 970. Contrariamente a tale impostazione, lo stesso Autore, in *Le agevolazioni fiscali*, op. cit., pagg. 32 e ss., rileva che le agevolazioni sarebbero caratterizzate a) dal carattere derogatorio, b) dal produrre effetti favorevoli per talune fattispecie, c) dalla dipendenza da un principio proprio in funzione promozionale. Cfr. anche M. Aulenta, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. Fin. E sc. Fin.*, n. 4/2015, pag. 557; Id., *Tax expenditures nelle imposte erariali*, op. cit., pagg. 33 e ss.

³⁰⁵ Secondo il Rapporto 2016 della Commissione sulle *tax expenditures*, in Italia le agevolazioni equiparabili a spese fiscali sono 610: 468 misure relative a tributi erariali e 166 relative a tributi locali. Tra queste misure, 24 sono arrivate a scadenza nel 2016, mentre 43 nuove spese fiscali erariali sono state introdotte tra il 1° gennaio 2015 e il 30 giugno 2016. Sommando gli effetti finanziari delle varie misure individuate nel Rapporto, si registra un minor gettito per l'erario di 54.526,00 milioni di euro per l'anno 2017. L'importo sale a 76,5 miliardi considerando le agevolazioni per i tributi locali.

³⁰⁶ Tale esigenza è stata recepita nel citato D. Lgs. 160/2015, che ha introdotto una procedura di monitoraggio delle spese fiscali basata su a) il rapporto annuale delle spese fiscali, affidato ad una Commissione sulle *tax expenditures* e allegato allo stato di previsione dell'entrata della legge di bilancio, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso, e b) il rapporto programmatico, allegato alla Nota di aggiornamento del DEF, che indica gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica.

³⁰⁷ Cfr. l. 9 ottobre 1971, n. 825, art. 9, contenente una delega al Governo per un intervento di riordino della «materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo». Sul punto, N. D'Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie (Voce)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, 1980, pagg. 153 e ss., sottolinea il tenore letterale della norma menzionata: si stabiliva infatti che «la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione».

sino ad arrivare ai due esercizi di ricognizione degli aiuti fiscali, risalenti, rispettivamente, al 2011³⁰⁸ e al 2012³⁰⁹, che hanno rivelato la vigenza in Italia di 720 istituti agevolativi nel complesso. Tra questi, occorre distinguere le misure che costituiscono vere e proprie spese fiscali da altre, più correttamente riconducibili a fattispecie di erosione della base imponibile. Appartengono alla prima categoria le misure di favore concesse per il soddisfacimento di interessi eterogenei, distinti dal fine fiscale, attuato mediante l'utilizzo delle risorse finanziarie³¹⁰: in questo senso, sono stati ritenuti indici rivelatori di un fenomeno di spesa fiscale l'inserimento dell'agevolazione nell'ambito di un complesso organico di misure ispirate a un'esigenza comune e involgenti tributi diversi³¹¹, ovvero l'esistenza di limiti di efficacia temporali o territoriali, estranei all'ordinaria disciplina del tributo. Al contrario, si è in presenza di una fattispecie erosiva della base imponibile quando il vantaggio tributario discende da scelte normative interne alla modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica³¹². I principali sintomi normativi dell'erosione fiscale sono stati individuati nell'afferenza delle misure a un singolo tributo³¹³ e nell'insussistenza di limitazioni temporali o territoriali di efficacia³¹⁴.

³⁰⁸ Cfr. Tabella 1 allegata allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011, contenente le «disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio», che conta 242 voci; secondo un diverso elenco, pubblicato il 21 novembre 2011 dal gruppo di lavoro sull'erosione fiscale costituito dal governo Berlusconi nel novembre 2010, che tiene in considerazione tributi sia statali che locali, il numero delle agevolazioni vigenti in quell'anno saliva fino a 720.

³⁰⁹ Cfr. elenco allegato al bilancio dello Stato per il 2012, redatto secondo i medesimi criteri del primo elenco del 2011, che stima il numero di agevolazioni vigenti in Italia in 260 voci.

³¹⁰ Cfr. S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, op. cit., pag. 414.

³¹¹ Come osserva S. La Rosa, ult. op. cit., pag. 415, un esempio tipico è costituito dagli sgravi e dalle sospensioni degli oneri tributari generalmente concessi in presenza di calamità naturali o situazioni di emergenza sanitaria.

³¹² Cfr. S. La Rosa, ult. op. cit., pag. 414.

³¹³ Autorevole dottrina classifica tra le fattispecie erosive della base imponibile il complesso di esenzioni e riduzioni dell'INVIM di cui all'art. 25, d. P.R. 643/1972, e il regime speciale IVA per l'agricoltura, d.P.R. 633/1972, poiché «misure che benché certamente di favore, ed in larga misura dettate da esigenze oggettivamente extrafiscali, non possono considerarsi surrogatorie di corrispondenti spese pubbliche»; così, S. La Rosa, ult. op. cit., pag. 415.

³¹⁴ Cfr. ad esempio il bonus Sud e il credito d'imposta per le aggregazioni di società, introdotte con legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), l'agevolazione riservata ai pensionati residenti all'estero (art. 24-ter, d.P.R. 1986, n. 917, TUIR) e la deduzione finalizzata a favorire il "rientro dei cervelli" (art. 5, comma 1, lett. d), d. l. 30 aprile 2019, n. 34): il minimo comun denominatore di tali misure risiede nella localizzazione dei beneficiari, ovvero persone (sia fisiche che giuridiche) residenti nelle Regioni del Sud Italia. La caratterizzazione geografica di queste misure le riconduce nell'ambito delle *tax expenditures*, e non delle fattispecie erosive della base imponibile.

Che si tratti di erosione della base imponibile ovvero di *tax expenditures*, le agevolazioni fiscali rimangono uno strumento diffusissimo, al quale spesso si ricorre per fini prevalentemente elettorali. L'elevatissimo numero di misure agevolative attualmente vigenti³¹⁵ incide sul sistema fiscale nel complesso, in primo luogo, sotto un profilo di tecnica normativa: esiste il serio rischio di una sovrapposizione di misure che lederebbe l'interesse fiscale alla percezione di un gettito adeguato, e inciderebbe negativamente sui caratteri di equità ed efficienza del sistema³¹⁶; invero, se la normativa consente a un soggetto di usufruire di più agevolazioni riferite alla medesima manifestazione di ricchezza, è improbabile che il prelievo sia conforme alla capacità contributiva del soggetto inciso. Il risultato finale è una tassazione alterata dall'inesatta configurazione di fattispecie agevolative, a detrimento della progressività e degli altri valori tutelati dall'art. 53, Cost.

³¹⁵ Secondo il *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, pubblicato dal MATTM nel 2018, in Italia vigono 72 SAD complessivi, diretti e indiretti, per un valore finanziario complessivo di circa 20 miliardi di euro l'anno. Più specificamente, delle 171 misure esaminate, 103 rientrano nella tipologia delle «spese fiscali»; tra queste, 55 costituiscono agevolazioni fiscali il cui effetto incentiva prodotti e attività ambientalmente dannosi, per una spesa pari a circa 18 miliardi di euro. Tra queste, si richiamano le detrazioni fiscali del 65% dall'IRPEF e dall'IRES per interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti; l'agevolazione IVA al 4% per i fertilizzanti azotati; le agevolazioni IVA al 10% per l'acqua e le acque minerali, per l'energia elettrica per gli usi domestici, d'impresе agricole e manifatturiere, per il gas per uso d'impresе agricole, estrattive e manifatturiere per tutti i gas immessi in reti di distribuzione, per il gas metano per uso domestico consumato in piccole quantità, per gli oli minerali e combustibili impiegati in una serie di utilizzi e trasformazioni energetiche, inclusa la produzione di elettricità, per i prodotti petroliferi usati per agricoltura e pesca in acque interne, per i prodotti fitosanitari inclusi gli insetticidi ed erbicidi. Cfr. le osservazioni di M. Aulenta, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2015, pag. 562, e *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, op. cit., pagg. 52-54 e 83-85, in merito al «rischio overlap».

³¹⁶ A titolo di esempio della complessa interazione tra norme agevolative, si richiama il noto caso della c.d. «Tremonti ambientale»: introdotta dalla legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 6, l'agevolazione consisteva in una deduzione dal reddito imponibile IRPEF/IRES di una quota del costo sostenuto per gli investimenti a ridotto impatto ambientale, pari alla quota del sovraccosto sostenuto dal contribuente rispetto ad investimenti ad ordinario impatto ambientale. La disposizione, che è stata abrogata dall'articolo 23, comma 7 del D.L. 83/2012, è stata ritenuta compatibile con gli incentivi Conti Energia III, IV e V fino al 2019, quando il «decreto fiscale» (d. l. 26 ottobre 2019, n. 124, art. 36) ha negato la cumulabilità delle misure in oggetto e ha disposto l'obbligo per tutti i beneficiari dei citati Conti Energia di versare un importo pari al beneficio ottenuto con la Tremonti ambientale, rinunciando agli sgravi fiscali precedentemente fruiti. Il termine per provvedere al versamento, inizialmente individuato nel 30 giugno 2020, è slittato al 31 dicembre 2020 (art. 56, comma 8-ter, decreto Semplificazioni).

Sul tema delle agevolazioni fiscali nell'ordinamento nazionale, si vedano P. Bosi – M.C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, 2019, pag. 34; M. Cedro, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, op. cit., pag. 31; V. Visco, *Promemoria per una riforma fiscale (A Briefing for a Tax system reform)*, in <https://www.nens.it/archivio/dossier/promemoria-una-riforma-fiscale-briefing-tax-system-reform>, 2019.

In secondo luogo, la quantità di agevolazioni in vigore è tale da disorientare sia comuni cittadini che operatori del settore: secondo le stime del Ministero dell’Ambiente, nel 2018 erano in vigore 103 diverse misure agevolative fiscali inerenti all’ambiente; davanti a un tale numero di istituti, individuare la misura adeguata alla fattispecie concreta può diventare un’impresa ardua, a discapito dei diritti del contribuente il cui esercizio può risultare compromesso. Infine, deve tenersi presente il costo della spesa fiscale connessa alle agevolazioni trattate: se si considera che alle soglie di deducibilità e detraibilità, nonché al valore dei crediti d’imposta, vanno sommati i costi degli accertamenti e dei controlli burocratici connessi alla concessione delle dette agevolazioni, il prezzo pagato dallo Stato si rivela tutt’altro che irrisorio.

Premesse tali considerazioni generali, ci si sofferma sui principali orientamenti formati in materia. Una prima teoria, elaborata in seno ad autorevole dottrina, ravvisa l’esigenza di ricondurre le agevolazioni fiscali a una manifestazione di capacità contributiva, a nulla rilevando la tipologia di istituto di favore applicato ovvero il fine perseguito; a sua volta, la capacità contributiva di riferimento andrebbe considerata «non come mera attitudine economica, ma come capacità economica qualificata alla luce dei doveri costituzionali di solidarietà e delle altre scelte di valore della Costituzione»³¹⁷. In quest’ottica, se una determinata fattispecie agevolativa non trova legittimazione in una manifestazione ridotta della forza economica del contribuente, essa è incompatibile con il principio cristallizzato nell’art. 53, Cost., e pertanto si colloca al di fuori del perimetro della fiscalità di favore.

³¹⁷ Così, F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali – II, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *D. disc. Priv.*, sez. comm. I, UTET, 1987; Id., *La capacità contributiva*, CEDAM, 1993. Meno netta, sul punto, l’opinione di N. D’Amati *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, op. cit., pag. 31: sotto un profilo di capacità contributiva «vi sono casi nei quali l’esenzione, o comunque l’attenuazione dell’onere tributario si spiega con il riconoscimento della mancanza o dell’attenuazione della capacità, qualunque cosa con tale espressione s’intenda», e tali casi coesistono con diverse ipotesi di «agevolazioni dovute a motivi di carattere diverso, come nel caso degli incentivi di carattere fiscale».

Secondo altra – e altrettanto autorevole - dottrina³¹⁸, l’agevolazione non può trovare nella capacità contributiva un parametro diretto di confronto; la norma che delimita l’agevolazione è «il frutto di scelte di secondo grado in riferimento a un complesso di esigenze che spetta al legislatore contemperare». In altre parole, l’ordinamento tributario disciplina le agevolazioni fiscali con il preciso intento di incoraggiare condotte meritevoli (cfr., ad es., detrazioni per carichi di famiglia *ex art. 12*, TUIR, deduzioni per piccole-medie imprese che effettuano investimenti ambientali, *ex art. 6*, comma 13, l. 388/2000) o intervenire su una situazione economicamente squilibrata (come avviene nel caso degli aiuti fiscali alle regioni del Sud Italia³¹⁹). In tali circostanze, si verifica uno scollamento tra l’imposizione e la reale capacità contributiva del destinatario della misura, il quale,

³¹⁸ Così, F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, 1992, pag. 148. Concordano con tale tesi, con specifico riferimento alle agevolazioni fiscali ambientali, F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, aggiornamento III, Giuffrè, 1999, pagg. 350-351; F. Pepe, op. cit., pag. 281 («Ciò su cui, invece, l’interprete deve focalizzare l’attenzione è (...) la *ratio* del regime ‘differenziato’, ossia la funzione che esso è, nello specifico, chiamato a svolgere all’interno del sistema (o sotto-sistema) fiscale di cui fa parte. Detto in altri termini, una ‘agevolazione fiscale’ introduce nel seno di un istituto fiscale (ossia nella disciplina di uno specifico tributo) un regime sì particolare, ma fissato in deroga ai cd. ‘principi ispiratori’ del tributo cui afferisce ed in vista, ovviamente, di finalità ‘extra-fiscali’ (ossia finalità diverse dalla volontà, espressa dalla disciplina del tributo, di ripartire i carichi pubblici in dipendenza dell’indice di capacità economica assunto a suo presupposto)»); N. D’Amati, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in M. Leccisotti (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci, 1995, pag. 48; P. Puri, *La produzione dell’energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2014, pag. 10309 («la trama di norme tributarie che si occupano *ex professo* della materia è intessuta di una logica che non è sempre quella – tradizionalmente fiscale – della individuazione di accadimenti più o meno rivelatori della capacità di contribuire alle pubbliche spese (...) una logica che, per l’indissolubile rapporto fra fonti energetiche ed ambiente, è soprattutto extra-fiscale, in quanto incentrata sull’utilizzazione del prelievo tributario per incentivare o disincentivare questo o quel metodo di produzione (...) al fine cioè di indirizzare i comportamenti dei consumatori e più in generale del mercato verso soluzioni che, senza tali interventi, esso non seguirebbe»); R. Alfano, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell’Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2011, pag. 329 («la previsione di un trattamento fiscale di favore rispetto a quello ordinariamente previsto, le cui disposizioni hanno carattere derogatorio rispetto alla normale disciplina dei singoli tributi o al sistema tributario generale, è dettato in funzione della tutela di interessi e del perseguimento di finalità ulteriori rispetto a quelle proprie previste per lo specifico presupposto (...). Le agevolazioni tributarie, dettate da finalità di politica economica, sono legittimate da esigenze esterne al prelievo, in grado di realizzare vantaggi fiscali che, in alcune ipotesi, possono, a prima vista, apparire estranei al principio di capacità contributiva»).

³¹⁹ Il divario che storicamente separa le regioni del Nord Italia dal Mezzogiorno è questione nota. Tuttavia, le condizioni delle imprese e dei residenti al Sud sono state aggravate dalle recenti crisi economiche: l’emergenza riguarda, in particolare, lo spopolamento dovuto anche all’emigrazione degli under 35 e la carenza di occupazione, causata dall’insufficiente sviluppo di realtà imprenditoriali (cfr. SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull’economia e la società del Mezzogiorno. Note di sintesi: il Mezzogiorno nella nuova geografia europea delle diseguaglianze*, Bologna, 2019), motivo per cui sono state istituite misure fiscali *ad hoc* al fine di incentivare la ripresa del Sud. Tra le più recenti, si segnalano il c.d. Bonus Sud, introdotto con la Legge di stabilità del 2016 (art. 1, commi da 98 a 108, l. 28 dicembre 2015, n. 208); l’aggregazione di società con sede al Sud (l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 108); l’agevolazione riservata ai pensionati residenti all’estero (art. 24-ter, d.P.R. 1986, n. 917, TUIR) e la deduzione finalizzata a favorire il “rientro dei cervelli” (art. 5, comma 1, lett. d), d. l. 30 aprile 2019, n. 34).

usufruendo dell'agevolazione, realizza un risparmio fiscale incoerente con la propria forza economica³²⁰; tuttavia, la (apparente) illegittimità di tale vantaggio sfuma a fronte dell'interesse costituzionalmente tutelato che di volta in volta l'agevolazione è chiamata a soddisfare³²¹. L'ordinamento, infatti, tollera situazioni in cui l'esborso fiscale è inferiore al dovuto, laddove attraverso la minore tassazione – ovvero tramite il suo azzeramento – sia realizzato un principio costituzionale meritevole di tutela. In altre parole, esistono situazioni e comportamenti nei quali si concretizza il soddisfacimento di un interesse sancito dalla Costituzione, che non può essere sacrificato neanche qualora entri in conflitto con il principio di capacità contributiva; in tali casi, infatti, il contrasto con l'art. 53, Cost. è temperato da un bilanciamento tra gli interessi contrapposti che si manifestano nella situazione concreta³²². Pertanto, se la *ratio* dell'agevolazione tributaria consiste nel perseguimento di un fine differente da quello fiscale - ossia dal reperimento delle risorse necessarie al sostegno della spesa pubblica -³²³ deve concludersi che i regimi fiscali di favore presentano un carattere derogatorio rispetto alla disciplina ordinaria: questi, infatti, trovano legittimazione in esigenze costituzionalmente tutelate estranee all'art. 53, Cost., per di più suscettibili di entrare in conflitto con il prelievo tributario. Una classica

³²⁰ In casi meno frequenti, l'effetto agevolativo deriva, più semplicemente, da previsioni normative semplificatrici degli adempimenti formali connessi agli oneri tributari.

³²¹ Sulla necessità che il principio costituzionale tutelato attraverso l'applicazione dell'agevolazione debba essere prevalente rispetto all'art. 53, Cost., e sugli altri parametri di legittimità delle agevolazioni fiscali, si veda M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, op. cit., pagg. 425 e ss.; F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali – II, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *D. disc. Priv.*, sez. comm. I, Giappichelli, 1987, pagg. 74 e ss.; Id., *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, CEDAM, 1993, pag. 43. Sull'uso extrafiscale del prelievo e delle agevolazioni tributarie vedi P. Selicato, *La tassazione ambientale*, op. cit., pag. 274; E. De Mita, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, 1987, pag. 44.; S. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, vol. XIII, 1989, pag. 3; M. Cedro, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, CEDAM, 2015, pagg. 18 e ss.

³²² Cfr. sul punto M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, op. cit., pag. 421: «è affermazione comune che l'ingresso di aspetti extrafiscali nella normativa tributaria vera e propria trovi legittimazione in forza (e solo a condizione) della derivazione da principi costituzionali equiordinati a quello di capacità contributiva di cui all'art. 53»; F. Moschetti, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Giuffrè, 1982, pag. 31; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 1999, pag. 21.

³²³ Tuttavia, occorre tenere presente che «il tributo non è mai totalmente neutrale» (così R. Alfano, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione Europea*, op. cit., pag. 329).

dimostrazione della validità di questo orientamento è riscontrabile nel regime fiscale di favore introdotto a beneficio degli enti *non profit*: la più recente disciplina del Terzo Settore³²⁴ individua agevolazioni fiscali di varia natura in favore di tali enti, definiti «la principale espressione delle ‘formazioni sociali’», categoria soggettiva all’interno della quale viene riconosciuta e tutelata l’espressione della personalità dell’individuo dall’art. 2, Cost.³²⁵; ne discende che le agevolazioni concesse alle istituzioni *non profit* e a chi dispone liberalità in loro favore trovano legittimazione nell’esigenza di attuare i doveri solidaristici contemplati dalla Costituzione³²⁶, perseguita (anche) tramite la leva fiscale.

In ogni caso, l’interesse che ci si prefigge di realizzare attraverso la previsione di un regime fiscale di favore (per le agevolazioni ambientali, rileva l’esigenza di regolazione delle attività antropiche e di governo del territorio) non dovrebbe prevalere sui principi tributari garantiti dalla Costituzione. Il bilanciamento dei principi che entrano in gioco nel caso concreto assume, dunque, importanza fondamentale, dovendo essere fondato su criteri di eguaglianza e ragionevolezza³²⁷.

4.2 Dalla teoria alla pratica: gli effetti delle agevolazioni fiscali ambientali

La rilevanza dell’orientamento da privilegiare al fine di inquadrare correttamente le agevolazioni fiscali ambientali non si esaurisce su un piano meramente teorico; al contrario, è funzionale al compito che ci si prefigge, ossia individuare i pregi e i difetti dell’utilizzo di incentivi fiscali a scopo di tutela ambientale.

³²⁴ D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, che attua la delega per la riforma del terzo settore contenuta nella legge 6 giugno 2016, n. 106.

³²⁵ Cfr. P. Selicato, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, in www.federalismi.it, n. 22/2018, pag. 6.

³²⁶ *Ibid.*

³²⁷ Come osserva R. Alfano «Le agevolazioni sono costituzionalmente legittime, nella misura in cui la deroga a tali principi trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi costituzionali, equiordinati se non prevalenti; occorre verificare la ragionevolezza ed equità del trattamento derogatorio, alla luce del principio di uguaglianza» (così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 327). Cfr. anche L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996, pagg. 381-382; S. La Rosa, *Esenzioni*, op. cit., pag. 3; F. Fichera, op. cit., pagg. 164 e ss.

In una prospettiva conforme all'ultima teoria esposta, che costituisce la più accreditata in dottrina, i *tax benefits* sarebbero inquadrabili come norme di natura fondamentale e extrafiscale, il cui scopo è attuare la tutela dell'ambiente attenuando gli oneri tributari incombenti su merci e comportamenti ecocompatibili. Le conseguenze che derivano da tale assetto sono molteplici. In primo luogo, non può non rilevarsi che la elevatissima diffusione di agevolazioni fiscali ambientali rispecchia il fallimento del *polluter pays principle* nel nostro ordinamento (o quantomeno, in ambito fiscale): un'imposizione fiscale ambientalmente orientata, realmente rispettosa del principio in oggetto, ripristinerebbe di per sé l'equilibrio del mercato alterato da condotte inquinanti, riducendo la necessità di istituti correttivi di tipo agevolativo. In altre parole, se il costo dell'inquinamento fosse accollato all'autore della condotta dannosa mediante un aumento dell'onere tributario, si realizzerebbe una allocazione efficiente delle risorse³²⁸; l'applicazione di misure fiscali di favore sarebbe comunque consentita, ma troverebbe legittimazione nella differente esigenza del "miglioramento della reputazione ambientale" dell'operatore di mercato che ne beneficia³²⁹. Sul punto, è illuminante l'opinione espressa dalla Commissione Europea, secondo la quale «La piena applicazione del principio 'chi inquina paga' consentirebbe di porre rimedio al fallimento del mercato. Il principio può essere attuato fissando norme ambientali obbligatorie o mediante strumenti di mercato»³³⁰. Tali strumenti sono

³²⁸ Cfr. sul punto l'analisi di R. Alfano («La spinta ad internalizzare tali costi, contenuta – quanto meno *in nuce* – nel principio 'chi inquina paga', sembrerebbe comportare una contrazione dei possibili strumenti agevolativi, che, nel rispetto del principio di ragionevolezza, debbono applicarsi esclusivamente alle ipotesi in cui la conseguente riduzione del prelievo possa trovare giustificazione *ex artt. 3 e 53 Cost.*»; così R. Alfano, *ult. op. cit.*, pag. 329).

³²⁹ «L'applicazione di agevolazioni ambientali deve considerarsi legittima in tutti i casi in cui il singolo o l'impresa pongano in essere scelte aziendali che potenzino la cd. 'competitività non di prezzo': le scelte effettuate prescindono dai limiti di costi previsti dall'attuale normativa e migliorano la reputazione ambientale del singolo o dell'impresa. Tali operatori privilegiano mercati caratterizzati da consumatori che attribuiscono valore alle esigenze sociali ed ambientali e sono disposti a sopportare l'onere del maggior prezzo del bene, per ottenere beni e servizi *environmentally correct*. In tali fattispecie appare legittima la previsione di strumenti agevolativi, posto che le scelte aziendali hanno superato gli *standards* normativi ambientali minimi; nelle altre ipotesi occorre procedere ad un accertamento, già in sede legislativa, della natura e dell'obbligatorietà dell'investimento correlato alle agevolazioni, per poterne verificare il rispetto dei parametri interni ed europei»; così R. Alfano, *ult. op. cit.*, pag. 329.

³³⁰ Cfr. sul punto Commissione Europea, *Disciplina comunitaria degli aiuti di stato per la tutela ambientale (Testo rilevante ai fini del SEE) (2008/C 82/01)*, punto 8.

individuati nel Libro verde del 2007³³¹: il documento, pur menzionando strumenti agevolativi («incentivi finanziari o fiscali»), si sofferma sulla tassazione e sullo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra, relegando le misure fiscali di favore a un ruolo marginale. Questa impostazione si colloca agli antipodi rispetto all'attuale situazione dell'ordinamento tributario italiano, in cui la tutela ambientale è affidata prevalentemente ad agevolazioni.

Inoltre, come si è visto, una delle principali conseguenze dell'introduzione di agevolazioni fiscali è la perdita di gettito. Che si tratti di erosione della base imponibile ovvero di *tax expenditures* propriamente dette, l'alleggerimento degli oneri tributari di cui il contribuente beneficia corrisponde sempre, per lo Stato, a un "mancato guadagno". Questa circostanza si ripercuote negativamente sulla realizzazione del *double dividend*: come si è detto in precedenza, uno degli obiettivi dell'imposizione ambientalmente orientata consiste nel destinare il maggior gettito alla riduzione delle imposte sui redditi da lavoro, ottenendo contestualmente il duplice risultato della tutela dell'ecosistema e dell'incentivo all'occupazione. Tuttavia, la diminuzione delle entrate conseguente alla diffusa applicazione di agevolazioni fiscali rischia di compensare l'aumento del gettito derivante dalle tasse ambientali; in tal modo, il *double dividend* si annullerebbe, vanificando così gli effetti positivi sul mercato del lavoro.

Infine, un'osservazione basata sul secondo orientamento menzionato.

È stata riportata la teoria secondo la quale l'utilizzo della leva fiscale – compresi gli istituti agevolativi – a scopi di tutela ambientale debba sempre e comunque trovare riscontro nell'art. 53, Cost., ossia in una manifestazione di capacità contributiva del soggetto inciso³³²; tale orientamento appare coerente con la disamina oggetto del primo capitolo, nel corso della quale è emersa l'attitudine delle condotte ambientalmente nocive a manifestare

³³¹ Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi, 28 marzo 2007, COM(2007) 140 def.

³³² Cfr. F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali – II*, op.cit.; Id., *La capacità contributiva*, op. cit.

la forza economica dell'inquinatore, nonché con il *polluter pays principle*. La logica conseguenza di tale principio risiede, infatti, nella possibilità di graduare l'onere fiscale in aumento o in diminuzione in funzione dell'attitudine a inquinare: se chi inquina paga, è anche vero che chi non inquina, non paga. In quest'ottica, è ben possibile – *rectius*, è necessario - che l'agevolazione fiscale trovi riscontro nella forza economica del soggetto virtuoso, che è inferiore alla capacità contributiva espressa dall'inquinatore.

Pertanto, laddove si ritenga che le agevolazioni fiscali in senso proprio si concretizzino in un prelievo non coerente con i principi ispiratori del tributo cui afferisce, ciò comporta che in realtà lo strumento fiscale non è che uno dei tanti mezzi cui si può ricorrere per ottenere il risultato perseguito; si ricade, cioè, in una delle fattispecie che attenta dottrina ha definito «spese fiscali»³³³. Il fine di tutela ambientale ben potrebbe essere realizzato mediante strumenti diversi dalla leva fiscale, rispetto alla quale la norma che introduce l'agevolazione si qualifica per la sua natura derogatoria³³⁴. In tali casi, dunque, nulla osta all'abrogazione del regime fiscale di favore, la cui espunzione ristabilirebbe l'equilibrio all'interno dell'ordinamento. Viceversa, inquadrando l'agevolazione fiscale ambientale come una manifestazione della capacità contributiva del soggetto inciso, la possibilità di abrogare la disciplina viene meno, poiché l'agevolazione costituisce espressione della capacità contributiva del soggetto virtuoso, che, come abbiamo visto, è inferiore rispetto a quella dell'inquinatore³³⁵.

³³³ Così, S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, op. cit., pag. 410. Id., *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, op. cit.; M. Ingrosso, *Il credito d'imposta*, Giuffrè, 1984, pagg. 81 e ss.: «le esenzioni ed agevolazioni fiscali sono finanziamenti indiretti, virtuali ed impliciti. Indiretti, in quanto attuati attraverso il diritto tributario, senza una specifica ingerenza o controllo in via preventiva da parte dello Stato o di altri enti pubblici minori... Virtuali, perché vanno considerati come corrispondenti alle erogazioni pecuniarie storiche realizzate colla manovra della spesa pubblica. Implicito, dal momento che rappresentano un costo, dato dal mancato prelievo, che non viene registrato nel bilancio dello Stato».

³³⁴ Cfr. F. Pepe, op. cit., pag. 288: «la definizione delle 'agevolazioni' quali 'deroghe' alla *ratio* di un tributo sembra infatti un dato pressoché costante in dottrina ed in giurisprudenza costituzionale (...) in dottrina, vi è chi tende ad ammettere trattamenti fiscali propriamente 'agevolativi' solo ove essi siano riconducibili ad altri valori che abbiano anch'essi rango costituzionale, valori che - idealmente ed implicitamente - in tale ottica sono quindi collocati all'esterno del perimetro dell'art. 53 Cost.».

³³⁵ Cfr. sul punto M. Leccisotti, *Introduzione*, in M. Leccisotti (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci, 1995, pag. 26: «Solo se si trattasse di una spesa fiscale e non di una manifestazione di ridotta capacità

Appare evidente, dunque, che l'utilizzo dell'agevolazione fiscale a scopi di tutela ambientale presenta una serie di risvolti negativi, che il legislatore trascura nell'intento di incentivare i contribuenti e il mercato ad adottare condotte virtuose; tuttavia, si ritiene che le questioni emerse nella presente disamina dovrebbero sollecitare una riflessione sulla copiosa presenza di tali istituti all'interno dell'ordinamento.

4.3 Conclusioni

Dalle osservazioni svolte nei precedenti paragrafi è emersa una verità incontestabile: la tradizionale preferenza accordata alle agevolazioni in luogo dei tributi non ha prodotto gli auspicati effetti di orientamento dei consumatori verso condotte ecocompatibili. È stato provato che l'elevatissimo numero di incentivi vigenti impatta negativamente sul bilancio dello Stato in termini di spesa fiscale, che la sovrapposizione delle norme penalizza l'interprete e compromette il rispetto della capacità contributiva nell'attuazione del prelievo; infine, è emerso che la perdita di gettito ostacola il conseguimento dell'effetto di doppio dividendo, pregiudicando il funzionamento di un sistema di tutela aderente al «chi inquina, paga» e la realizzazione di una riforma strutturale del lavoro. Peraltro, l'impiego sempre più diffuso delle agevolazioni aumenta l'ostilità nei confronti della tassazione ecologica, che, viceversa, concretizza i principi di capacità contributiva e di progressività, tutela valori extrafiscali di rilevanza costituzionale e orienta efficacemente le condotte dei consumatori verso forme di produzione sostenibile.

contributiva, se gli obiettivi perseguiti dal legislatore fossero venuti meno o se potessero essere meglio soddisfatti mediante un contemporaneo aumento della spesa pubblica oppure, infine, se contrastassero con prioritari obiettivi di carattere generale, una riduzione o una abolizione potrebbe essere giustificata». Occorre comunque dare atto dell'orientamento contrario che ritiene le fattispecie agevolative «affatto eccezionali» alla luce della loro immanenza rispetto al fenomeno impositivo, qualificandole piuttosto come «strumento di ripartizione razionale delle spese pubbliche secondo criteri che tengano conto del differente contributo offerto da ciascun individuo alla realizzazione degli interessi collettivi» (così, G. Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004, pag. 405).

Occorrerebbe, dunque, passare a un sistema maggiormente equilibrato, in cui gli incentivi e le fattispecie impositive operano in modo integrato e proporzionato³³⁶. Sul punto, è stato rilevato che la realizzazione di un simile assetto è ostacolata dalla resistenza dei contribuenti all'introduzione di nuove forme di prelievo tributario³³⁷; avverso la tesi di chi reputa tale posizione apparentemente insuperabile, si osserva che, in realtà, i consumi manifestano una rinnovata attenzione del nostro Paese alla tematica ambientale. I dati più recenti stabiliscono che il 60% delle imprese investe in sostenibilità. Il 91% delle imprese con 50 ed oltre addetti svolge attività di raccolta dei rifiuti differenziata, il 71% controlla attivamente l'uso dell'energia, il 56% controlla l'uso dell'acqua e oltre la metà controlla le emissioni in atmosfera³³⁸. Queste nuove strategie imprenditoriali sono il riflesso di un cambiamento culturale in corso: il 70% degli italiani è interessato ai temi della sostenibilità, e i cittadini che si dichiarano "molto consapevoli" del cambiamento climatico aumentano costantemente del 2% all'anno³³⁹.

L'influenza della questione ambientale sulle scelte di imprese e consumatori è dimostrata dall'aumento dei consumi di prodotti ecologici, biologici e sostenibili. Nel settore alimentare, le vendite di tali prodotti registrano un aumento pressoché ininterrotto da dieci anni: nel 2018 la "spesa bio" ha sfiorato i 2,5 miliardi di euro, con un'incidenza del 3,0% sul valore del comparto agroalimentare; nel primo semestre del 2019 il mercato interno del biologico ha registrato un ulteriore incremento del +1,5% rispetto all'analogo periodo dello scorso anno³⁴⁰. I consumatori hanno modificato le loro abitudini, preferendo prodotti compatibili con la salvaguardia delle risorse naturali, e ciò avviene nonostante siano

³³⁶ La tassazione di vantaggio per prodotti e attività ecocompatibili è ammessa, e anche consigliata, in quanto «svolgerebbe la funzione di formale tutela degli interessi collettivi», purché vada «di pari passo» con una modulazione del tributo su «coerenti livelli di giusta imposizione» (così L. Castellucci, op. cit., pagg. 130-131).

³³⁷ Cfr. par. 3.

³³⁸ <https://www.istat.it/it/files//2020/03/Imprese-e-sostenibilita-statistiche-sperimentali.pdf>, pag. 3.

³³⁹ Dati raccolti dall'Istituto Ipsos in occasione del VI Ecoforum sull'economia circolare dei rifiuti <https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2020/10/economia-circolare-in-italia-sondaggio-ipsos-2020.pdf>

³⁴⁰ file:///C:/Users/Ground/Downloads/ISMEA_Bio_in_cifre_anticipazioni_2019_09.pdf, pagg. 25 e ss.

mediamente più costosi rispetto ad alimenti analoghi tradizionali: il differenziale medio di prezzo tra alimenti convenzionali e prodotti “bio” si attesta nella maggior parte dei casi in un *range* compreso fra il 50 e il 70%³⁴¹. Questa tendenza si è recentemente manifestata in un cambiamento nella struttura giuridica delle aziende: la Legge di bilancio del 2016 ha introdotto le “società *benefit*”, definite come quelle imprese che «nell’esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse»³⁴², con un’esplicita dichiarazione nell’oggetto sociale dell’impresa. Oltre a creare lavoro e remunerare i propri dipendenti, le imprese possono influenzare in diversi modi il benessere delle persone e della società, ad esempio con scelte attente all’inquinamento, alla gestione dei rifiuti prodotti e all’energia consumata, che hanno un impatto positivo sull’ambiente, ovvero con azioni orientate alla sostenibilità sociale possono avere ricadute positive sul benessere della comunità. Anche la dimensione della salute è legata alla capacità delle imprese di garantire la salubrità e la sicurezza nei luoghi di lavoro³⁴³.

In sostanza, la rinnovata attenzione che circonda il problema della tutela dell’ambiente si è tradotta nell’assunzione di condotte ecologicamente responsabili, sia da parte delle imprese che da parte dei consumatori, anche qualora ciò comporti una spesa maggiore. È possibile, dunque, che la progressiva introduzione di ecotasse, accompagnata da una riduzione degli incentivi fiscali, sia accolta con minori resistenze di quanto la dottrina ritiene. Occorrerà, però, attuare una accurata operazione di c.d. “*marketing* tributario”: per superare lo sfavore che comunemente circonda qualunque nuova fattispecie impositiva – ed evitare l’ovvia

³⁴¹ Fonte ISMEA 2019.

³⁴² L. 28 dicembre 2015 n. 208, Commi 376-384.

³⁴³ ISTAT, Rapporto annuale 2019, cap. 5: Benessere, competitività e crescita economica: verso una lettura integrata, pag. 11.

conseguenza, ossia l'evasione fiscale -, è indispensabile diffondere la consapevolezza della *ratio* sottesa al prelievo e della destinazione del gettito ricavato, esplicitando altresì il collegamento tra agevolazioni fiscali e *green orientation* di chi ne usufruisce³⁴⁴.

5. I limiti europei all'applicazione degli incentivi fiscali

5.1 Il principio di non discriminazione fiscale. L'armonizzazione delle accise

L'applicazione di incentivi di natura fiscale ecologicamente orientati deve sottostare a limiti ulteriori rispetto a quelli di tipo costituzionale, evidenziati in precedenza.

La disciplina europea pone una serie di vincoli alla discrezionalità del legislatore tributario, allo scopo di garantire il corretto esercizio e la libera concorrenza sul mercato. Tra questi, un particolare risalto va dato ai principi fiscali europei: la *ratio* di tutela della concorrenza sul mercato che essi perseguono comporta la prevalenza di tali principi anche su finalità etiche e ambientali.

Occorre innanzitutto soffermarsi sul principio di non discriminazione fiscale, ricavato in via interpretativa dagli artt. 110, 111 e 112, TFUE³⁴⁵. Tali norme disciplinano l'esercizio del potere fiscale da parte degli Stati membri nel settore delle imposte indirette: il citato art. 110, che si colloca in un rapporto di complementarità con il principio dell'abolizione

³⁴⁴ «In tal modo, la fiscalità ambientale acquisirebbe delle garanzie in termini di efficacia ed efficienza in relazione alla capacità di attuare la leva fiscale per incrementare uno sviluppo economico ecosostenibile»; così, L. Castellucci, op. cit., pag. 131. Cfr. anche G. Muraro, che sottolinea la necessità di vincere l'ostilità dei contribuenti evidenziando «le virtù della tassa ambientale che offre un "doppio dividendo"», nonostante sia ben nota la «scarsa efficacia politica dell'argomento» (*La tutela dell'ambiente secondo gli economisti. Testimonianza di un pioniere*, op. cit., pag. 84).

³⁴⁵ La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea ha dato un apporto fondamentale all'elaborazione del principio: in primo luogo, i giudici europei hanno stabilito che, sebbene gli Stati siano liberi di istituire il regime fiscale che ritengono più adeguato, tale facoltà non può tradursi in un trattamento discriminatorio, diretto o indiretto, fra prodotti di un altro Stato membro che, di fatto, favorisca le produzioni nazionali in un'ottica protezionistica (cfr. CGUE, 4 marzo 1986, causa C-106/84, *Commissione c. Danimarca*; CGUE, 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Commissione c. Francia, Avoir Fiscal*; CGUE, 7 aprile 1987, causa C-196/85, *Commissione c. Francia*; CGUE, 8 maggio 1990, causa C-175/88, *Klaus Biehl contro Administration des contributions del Granducato del Lussemburgo*). In seguito, la Corte ha stabilito che il regime fiscale disciplinato per i prodotti nazionali non può essere inferiore rispetto a quello previsto per prodotti similari provenienti da un altro Stato membro (cfr. CGUE, 26 giugno 1991, causa C-152/89, *Commissione c. Lussemburgo*; CGUE, 26 giugno 1991, causa C-153/89, *Commissione c. Belgio*).

delle barriere doganali³⁴⁶, stabilisce che «Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni»; l'art. 111 rivolge ai Paesi membri il divieto formale di ricorrere a ristorni di imposizioni interne in misura superiore alle imposte applicate a servizi e beni esportati oltre i confini europei³⁴⁷; l'art. 112 prevede che per tutti gli strumenti impositivi non appartenenti alla categorie delle imposte indirette è possibile applicare esoneri e rimborsi all'esportazione e introdurre tasse di compensazione³⁴⁸. Dal contenuto di tali disposizioni si evince l'esistenza di un generale divieto, coincidente con il principio di non discriminazione fiscale, finalizzato a garantire la neutralità fiscale delle transazioni commerciali che avvengono sul mercato interno, allo scopo di impedire che ostacoli di natura tributaria compromettano la realizzazione delle quattro libertà fondamentali e, soprattutto, la circolazione dei prodotti economici sul mercato. Il divieto di applicare trattamenti discriminatori è espressione del principio di uguaglianza tributaria – rispetto al quale tuttavia mantiene una differenza contenutistica sostanziale³⁴⁹ - ed è funzionalmente indirizzato «alla correzione degli squilibri del mercato

³⁴⁶ Cfr. artt. 28-34, TFUE.

³⁴⁷ Art. 111 TFUE: «I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente».

³⁴⁸ Art. 113 TFUE: «Per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione».

³⁴⁹ Cfr. sul punto P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2017, pag. 173: «il principio di non discriminazione si limita a sancire l'eliminazione dei fattori distorsivi di accesso al mercato e non anche a stabilire una regola di parità delle condizioni sostanziali e di opportunità, che opererebbe peraltro anche in riferimento ai soggetti già presenti sul mercato stesso (come avverrebbe in adesione al principio di eguaglianza sostanziale)».

ed alla rimozione delle discriminazioni derivanti da differenze di condizioni personali non come regola generale ed inderogabile»³⁵⁰.

La portata del divieto si estende sino a ricomprendere le agevolazioni fiscali, idonee a incidere negativamente sul libero mercato al pari dei tributi³⁵¹. Dal momento che la principale causa di distorsione della concorrenza sono le asimmetrie tra le legislazioni tributarie dei Paesi membri, la soluzione per prevenire alterazioni della concorrenza in questo settore consiste nel raggiungere il maggior grado possibile di omogeneità tra i ordinamenti nazionali; questo obiettivo viene perseguito mediante l'armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali. Più specificamente, il procedimento di armonizzazione fiscale ha inizio quando le istituzioni comunitarie - ovvero alcuni Stati membri di comune accordo - definiscono il quadro normativo di un tributo, modificando le legislazioni nazionali o favorendo l'adeguamento della struttura del tributo a un modello unitario³⁵². A tal fine, possono essere utilizzati gli atti normativi dell'Unione europea; tra questi, il più diffusamente applicato è la direttiva, preferibile rispetto agli altri per essere vincolante in relazione al solo obiettivo, mentre lascia agli Stati membri ampia discrezionalità circa le modalità di raggiungimento del risultato.

Nel settore della tassazione ambientale, un ruolo di assoluta rilevanza è ricoperto dalla Direttiva quadro n. 92/12/CEE, che compiva una fondamentale opera di armonizzazione delle accise³⁵³. Queste imposte, applicate alla fabbricazione, la produzione o il consumo di determinati prodotti, sono state oggetto di analisi nel corso della trattazione del tributo ambientale di scopo; in tale sede è emersa la loro idoneità a incidere sugli scambi commerciali tra Stati, e se ne è evidenziata la connotazione ambientale, con specifico

³⁵⁰ Così, F. Gallo, *Le ragioni del fisco – Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, 2011; cfr. R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 153.

³⁵¹ Cfr. sul punto R. Alfano, ult. op. cit., pag. 330.

³⁵² Cfr. sul punto P. Boria, op. cit., pag. 217.

³⁵³ Così S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 105.

riferimento alle accise sui prodotti energetici e sull'elettricità. Proprio per garantire il corretto funzionamento delle transazioni sul mercato, la Direttiva n. 92/81/CEE definiva la struttura dell'accisa sugli oli minerali e i combustibili per riscaldamento in modo da assoggettare alcuni prodotti petroliferi alla medesima tassazione in tutti i Paesi comunitari, mentre la Direttiva n. 92/82/CEE individuava le aliquote minime applicabili: l'uniformità di imposizione fiscale era essenziale per garantire un sostanziale equilibrio dei costi energetici in tutti gli Stati membri³⁵⁴. Tuttavia, tali aliquote minime non furono mai incrementate; questa circostanza, insieme alla esclusione di oli utilizzati per fini diversi dal carburante per motori o dal riscaldamento, finirono per rendere il quadro normativo comunitario fortemente disomogeneo. Per questo motivo, l'opera di armonizzazione proseguiva con la Direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione di tutti i prodotti energetici, compresi quelli diversi dall'elettricità - quali carbone e gas naturale - e i beni ordinariamente sfruttati per scopi differenti dalla combustione e dalla carburazione, ma che, se impiegati a tali fini, diventano prodotti energetici. Come è stato sottolineato in dottrina³⁵⁵, la Direttiva in questione ha raggiunto l'obiettivo (già perseguito dalle Direttive del 1992) di ridurre le distorsioni della concorrenza cagionate dalle differenze tra le legislazioni in materia di accise, realizzando in misura significativa gli obiettivi condivisi all'interno dell'Unione di tutela dell'ambiente e promozione dello sviluppo sostenibile. Più specificamente, la Direttiva prevedeva un ampliamento della platea dei prodotti assoggettabili a tassazione, contestualmente innalzando le aliquote minime di accisa rispetto a quelle previste dalla direttiva 92/82/CEE; quanto ai fini di tutela ambientale, promuoveva l'introduzione di strumenti agevolativi fiscali tesi a incentivare l'utilizzo più efficiente di risorse energetiche

³⁵⁴ Così C. Verrigni, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 2/2007, pag. 256; cfr. R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Riv. Dir. Trib. int.*, Unico 2015, pagg. 135-136.

³⁵⁵ Così S. Dorigo - P. Mastellone, *ult. op. cit.*, pag. 107.

e l'adozione di tecnologie rinnovabili, e nell'ambito dell'attuazione del Protocollo di Kyoto richiamava espressamente il *polluter-pays principle*.

Tuttavia, nel giro di breve tempo le istituzioni comunitarie hanno rilevato la sopravvenuta obsolescenza degli strumenti introdotti dalla direttiva a fronte della previsione di nuovi obiettivi di tutela ambientale. Nel 2008 è stata pubblicata la Direttiva n. 118³⁵⁶, con la quale è stata abrogata la citata Direttiva 92/12/CEE; l'atto è stato recentemente sostituito dalla Direttiva n. 2020/262³⁵⁷, che rappresenta il nuovo testo di riferimento in materia. La Direttiva del 2020 opera un generale riordino del sistema armonizzato, provvedendo ad una categorizzazione delle fattispecie e delle nozioni trattate più incisiva: nello specifico, viene introdotta una nuova disciplina in ordine ai soggetti passivi, al presupposto impositivo e ai casi di responsabilità del depositario; sono espressamente individuati l'evento imponibile, il momento e il luogo di esigibilità dell'imposta, i quali devono trovare uniforme e coerente applicazione in tutto il territorio unionale onde evitare una sovrapposizione di competenze tra Stati membri³⁵⁸; è istituita una nuova ipotesi di responsabilità solidale tra il soggetto che detiene il prodotto e colui che ne ha effettuato l'immagazzinamento³⁵⁹ ed è disciplinata la garanzia per i movimenti di prodotti energetici³⁶⁰. Con specifico riferimento a questi ultimi, si prevede una disciplina speciale per la relativa circolazione³⁶¹ e sono formulate

³⁵⁶ Particolarmente significativa la previsione della Direttiva in questione che fissa, per il 2030, un nuovo obiettivo per l'energia da fonti rinnovabili (FER) pari ad almeno il 32% rapportato al consumo energetico. Tale disposizione, unitamente agli altri aggiornamenti normativi comunitari per quanto riguarda il settore energetico che si sono avvicinati tra il 2018 e il 2019, fan parte delle otto proposte legislative del pacchetto *Clean Energy for All Europeans*²⁶⁸, adottato dalla Commissione il 30 novembre 2016, rappresentando la risposta europea agli obiettivi climatici dell'Accordo di Parigi (CoP 21 del 2015 di Parigi) in cui l'Unione Europea si è impegnata a compiere ulteriori progressi e a ridurre le emissioni di gas serra di almeno il 40% entro il 2030. Il nuovo pacchetto tende a stimolare e facilitare la transizione energetica pulita ed equa in Europa.

³⁵⁷ La Direttiva 2008/118 è abrogata con efficacia a partire dal 13 febbraio 2023.

³⁵⁸ Direttiva 2020/262, art. 6.

³⁵⁹ Cfr. Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019, art. 7.

³⁶⁰ Cfr. Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019, art. 17.

³⁶¹ Cfr. Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019 che stabilisce il regime generale delle accise (rifusione), art. 22: «1. In caso di circolazione di prodotti energetici in regime di sospensione dall'accisa, per via marittima o di navigazione interna, verso un destinatario non ancora sicuramente noto nel momento in cui lo speditore presenta la bozza di documento amministrativo elettronico di cui all'articolo 20, paragrafo 2, le autorità competenti dello Stato membro di spedizione possono autorizzare lo speditore a non indicare nel documento i dati relativi al destinatario. 2. Non appena i dati relativi al destinatario sono noti, e

delle osservazioni, rivolte alla Commissione, finalizzate a garantire un trattamento uniforme delle perdite parziali in tutta l'Unione, nell'ambito delle quali si invita a tener conto di aspetti connessi alle caratteristiche fisiche e chimiche dei prodotti, soprattutto dei prodotti energetici per la loro volatilità³⁶².

L'effetto armonizzatore dovrebbe ripercuotersi sulle aliquote, che gli Stati membri possono differenziare nell'esercizio delle rispettive potestà impositive, ma nei limiti della *ratio* della disciplina, ossia evitare le distorsioni della concorrenza derivanti da regimi di favore. Tuttavia, gli obiettivi di armonizzazione non possono dirsi raggiunti: come si vedrà nel corso del terzo capitolo, l'Italia ha introdotto aliquote differenziate su taluni prodotti combustibili, che oltre a compromettere l'equilibrio del mercato si ripercuotono negativamente sulla tutela ambientale. Tali agevolazioni non trovano riscontro nella minore capacità inquinante dei prodotti agevolati, e costituiscono il più noto esempio di "sussidi ambientali dannosi" (SAD) che incidono sulla spesa fiscale dello Stato per un totale di circa 12 miliardi di euro³⁶³.

5.2 Il divieto di aiuti di Stato

Anche gli aiuti di Stato possono generare effetti distorsivi della concorrenza sul mercato interno: l'art. 107 del TFUE stabilisce infatti che «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». Dal tenore letterale della disposizione emerge, innanzitutto, un divieto formale di erogare aiuti pubblici, qualora l'intervento dello Stato sia suscettibile di alterare la libera concorrenza e mirato a

al più tardi alla conclusione della circolazione, lo speditore li trasmette alle autorità competenti dello Stato membro di spedizione secondo la procedura di cui all'articolo 20, paragrafo 7».

³⁶² Cfr. Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019, considerando 11.

³⁶³ 11.628,17 milioni di euro. Cfr. Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, 2018.

destinatari ben determinati, anziché alla collettività; la norma, però, svela anche la mancanza di una nozione generale di aiuto di Stato³⁶⁴. A ben vedere, infatti, il citato art. 107 omette di fornire una definizione compiuta del concetto di aiuto di Stato vietato, affidandone l'identificazione a quattro distinte caratteristiche³⁶⁵: l'attitudine della misura a incidere sugli scambi, la provenienza statale dell'aiuto concesso, l'idoneità a falsare la concorrenza e la selettività della misura di cui solo taluni operatori del mercato beneficiano. Il primo elemento si ritiene integrato laddove il destinatario dell'aiuto eserciti un'attività economica nell'ambito della quale hanno luogo scambi fra Paesi membri³⁶⁶, mentre il secondo attiene alla natura pubblica del soggetto erogante, che, secondo un'interpretazione estensiva, può essere qualunque ente di diritto pubblico, anche diverso dallo Stato centrale, compresi gli enti autonomi che operino in un regime pubblicistico³⁶⁷. Quanto all'attitudine a falsare la concorrenza, è opinione comune che il requisito in parola sia integrato da un

³⁶⁴ Secondo G. Frasoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini editore, 2007, pagg. 10-11, la nozione di aiuto di Stato non può essere limitata «solo alle misure che assumano determinate forme», ma occorre adottare «un approccio fondato sulla sostanza effettuale»; M. Aulenta, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pag. 89, ricorda che «ai fini della sussistenza di un aiuto di Stato, non rileva la forma con cui lo stesso viene concesso bensì gli effetti che concretamente determina»; C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, 2012, pag. 40, riconduce la carenza di una definizione di aiuto di Stato all'intento di «attribuire ampi spazi interpretativi alla Commissione, nell'ottica di realizzare un più efficace sindacato sull'operato delle autorità nazionali» (cfr. anche G. Tesauro, *Intervento pubblico nell'economia e art. 90, n. 2 del Trattato CE*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, n. 3/1996, pag. 719). Sul punto, l'orientamento consolidato della Corte di Giustizia (cfr. Corte Giust. CE, 19 settembre 2000, causa C-156/98, *Germania vs Commissione*; Corte Giust. CE, 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*; 17 giugno 1999, causa C-75/97, *Belgio vs Commissione*) sembra concordare con il primo orientamento, sottolineando che l'individuazione della misura violativa del divieto «deve avvenire con riguardo agli effetti della misura stessa».

³⁶⁵ Cfr. C. Fontana, op. cit., 2012, pag. 40; R. Miceli, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. Trib.*, n. 1/2015, pag. 32; M. Moretti, *Il divieto di aiuti di Stato*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, pagg. 118 e ss.

³⁶⁶ Così Corte Giust. CE 17 settembre 1980, causa C-730/79, *Philip Morris*. Come correttamente rilevato da G. Frasoni, op. cit., pag. 15, e A. Marotta, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009, pag. 145, è sufficiente che l'aiuto ricevuto sia idoneo a rafforzare la posizione dell'impresa beneficiaria sul mercato per soddisfare la condizione richiesta. G. Frasoni puntualizza altresì che l'incidenza sugli scambi si verifica anche quando la misura statale «possa risolversi in una, anche se indiretta, barriera o limite all'accesso al mercato interno per imprese domiciliate o residenti in altri Stati Membri dell'Unione Europea» (pag. 16). L'Autore ravvisa, inoltre, una sostanziale coincidenza tra il requisito in parola e quello consistente nell'attitudine della misura a falsare la concorrenza, poiché l'idoneità dell'aiuto a porre il beneficiario in una posizione migliore rispetto alle imprese concorrenti determinerebbe di per sé un effetto distortivo della concorrenza (pag. 15).

³⁶⁷ Cfr. Corte Giust. CE, 17 maggio 1998, cause riunite C-52/97, C-53/97 e C-54/97, *Poste italiane*. Sul punto, G. Frasoni, op. cit., pag. 17, e A. Marotta, op. cit., pag. 132, secondo il quale il trasferimento di risorse da parte dello Stato può avvenire mediante «qualunque provvedimento della pubblica amministrazione, o di chi, per conto di quest'ultima, gestisce risorse pubbliche».

vantaggio economico non riconducibile all'attività d'impresa svolta dal beneficiario; la giurisprudenza europea ha chiarito che tale vantaggio non deve necessariamente coincidere con una sovvenzione o un sussidio, essendo sufficiente che la misura si concretizzi in una riduzione degli oneri normalmente sopportati dal beneficiario nell'esercizio della propria attività economica³⁶⁸. Tale descrizione - oltre a ricalcare la nozione di agevolazione fiscale, in virtù della quale, come si è visto, l'impresa beneficia di una riduzione dell'onere tributario cui è normalmente soggetta³⁶⁹ - risulta però eccessivamente penalizzante per i potenziali beneficiari delle misure di favore: se fosse sufficiente un mero dato fattuale - quale è la riduzione dell'imposizione fiscale - a ravvisare un contrasto con la normativa europea, ne discenderebbe che tutte le disposizioni agevolative di natura tributaria, comprese quelle introdotte per incentivare condotte ecologicamente virtuose, rappresenterebbero una violazione del divieto di aiuti di Stato, e conseguentemente sarebbero destinate ad essere espulse dall'ordinamento³⁷⁰. Invero, nella realtà dei fatti sia la Commissione Europea che la Corte di Giustizia riconoscono la legittimità di numerose fattispecie di aiuto di Stato. La chiave di lettura consiste in un'interpretazione basata sul requisito della «selettività», idonea a temperare la rigidità del concetto. Posta la definizione di selettività fornita dal Trattato, che ne ravvisa la sussistenza negli aiuti riservati solo a talune imprese o categorie produttive, l'interpretazione giurisprudenziale, unitamente alla

³⁶⁸ Cfr. Corte Giust. CE, 15 dicembre 2005, C-66/02, *Italia vs Commissione*.

³⁶⁹ Cfr. Commissione, *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese 98/C 384/03*, punto 9, in GU C-384 del 10 dicembre 1998: il vantaggio fiscale può concretizzarsi in varie forme tra cui, ad es., una riduzione della base imponibile o dell'ammontare dell'imposta, ovvero un differimento oppure un annullamento del versamento dovuto, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale. La giurisprudenza europea ha riconosciuto espressamente l'ampiezza del concetto di aiuto di Stato, al punto da non lasciare dubbi sul fatto che le agevolazioni fiscali possano costituire una misura vietata ai sensi dell'art. 107, TFUE (cfr. Corte Giust. CE, 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, «il concetto di aiuto è più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti». In senso conforme Corte Giust. CE, sentenza 23 febbraio 1961, C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità*).

³⁷⁰ Secondo R. Alfano, ult. op. cit., pag. 332, il concetto è «di matrice prevalentemente economica», il che comporta «una divergenza rispetto alla costruzione tipicamente giuridica dei corrispondenti istituti degli ordinamenti interni, l'esenzione e l'agevolazione fiscale».

prassi delle istituzioni comunitarie, ha condotto a una concezione estensiva della nozione di aiuto selettivo, attualmente riscontrato negli aiuti che a) non trovano giustificazione nelle deroghe specificamente individuate dall'art. 107, TFUE³⁷¹; b) costituiscono un'eccezione alla disciplina generale³⁷²; c) non sono destinati allo sviluppo economico del sistema nel complesso³⁷³. Come è noto, infatti, le istituzioni comunitarie sono prive di competenza diretta in materia fiscale, nella quale intervengono esclusivamente per realizzare gli obiettivi dell'Unione individuati dai Trattati; il perseguimento degli scopi dell'Unione europea avviene anche per mezzo di regole e limiti, tra cui il divieto di aiuti di Stato, che i Paesi membri sono tenuti a rispettare nell'esercizio delle rispettive scelte di politica economica e tributaria. Ne discende che le misure di favore sono legittime se e in quanto «il sistema nel complesso» ne trae beneficio; simili interventi, poiché solo apparentemente selettivi, non pregiudicano il funzionamento del mercato interno, e pertanto non giustificano la compressione della sovranità nazionale da parte dell'Unione³⁷⁴.

³⁷¹ L'art. 107, par. 2, individua ipotesi derogatorie compatibili *de jure* con il Trattato, connesse a circostanze di eccezionale gravità; il par. 3, al contrario, definisce fattispecie eterogenee e solo potenzialmente derogatorie, condizionate all'approvazione della Commissione. Tra queste, «gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro».

³⁷² Così Corte Giust. CE, 6 settembre 2006, C-88/03, "Azzorre". La celebre sentenza, pronunciata sul tema della compatibilità tra il divieto di aiuti di Stato e l'autonomia tributaria degli enti substatuali, si sofferma sulla nozione di «generalità», distinguendo gli elementi cui fare riferimento nella valutazione della selettività della fattispecie (il territorio nazionale dello Stato membro, il solo territorio dell'ente locale che eroga la misura, ovvero il territorio dell'Unione europea, inteso come spazio su cui si applica la disciplina del mercato interno). Cfr. sul punto G. Frasoni, op. cit., pagg. 47 e ss.; A. E. La Scala, *Il divieto di aiuti di Stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati Membri*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 1/2005, pagg. 47-48; M. Cedro, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, op. cit., pagg. 75 e ss.; C. Buccico, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit., pagg. 211 e ss.; C. Fontana, op. cit.; M. Moretti, op. cit., pagg. 121 e ss.

³⁷³ Così, Commissione Europea, *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, C-384/3, 11 novembre 1998, in GU del 10 dicembre 1998. Cfr. P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. it. dir. Pubbl. com.*, n. 1/2004, pag. 230, A. Marotta, op. cit., pag. 143, e S. Fiorentino, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit., pag. 383.

³⁷⁴ Tale conclusione è condivisa dalla giurisprudenza costituzionale, che ha ammesso da tempo gli interventi dello Stato in materia di politica economica, anche settoriali (cfr. Co. Cost., sent. 13 gennaio 2004, n. 14). Cfr. sul punto M. Aulenta, *Gli aiuti di Stato*, op. cit., pag. 88; L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot, *EU State Aids*, London: Sweet & Maxwell, Thomson Reuters, 2012, pag. 147; A. Rosanò, *Adapting to Change: COVID-19 as a Factor Shaping EU State Aid Law*, in *European Papers*, vol. 5, n. 1/2020, pag. 622.

La valutazione degli effetti degli aiuti di Stato è influenzata inevitabilmente dall'evoluzione degli obiettivi dell'Unione Europea individuati dai Trattati. Rispetto ai significati elaborati agli albori dell'Unione, gli scopi che essa persegue si sono arricchiti di nuove sfumature³⁷⁵, tra le quali prevale una caratterizzazione spiccatamente solidaristica, suscettibile di prevalere sui valori della concorrenza e del libero mercato tradizionalmente intesi³⁷⁶. Si pensi, ad esempio, allo sviluppo sostenibile, sul quale ci si è ampiamente soffermati nel primo capitolo: la Commissione Europea ha stabilito che la politica in materia di controllo degli aiuti nel settore ambientale, che essa stessa definisce e attua, debba includere le esigenze connesse con la politica dell'ambiente, proprio nella prospettiva di promuovere un'economia equa e «sostenibile»³⁷⁷. Pertanto, sono legittimi gli interventi che realizzano l'esigenza di attuare lo sviluppo sostenibile insieme al principio «chi inquina, paga», ossia permettono di raggiungere un livello elevato di tutela ambientale.

In un assetto come quello descritto, che riconosce espressamente l'esigenza di tutelare il patrimonio ambientale, anche in deroga al divieto di aiuti di Stato, le agevolazioni fiscali occupano una posizione peculiare. Storicamente, l'approccio della Commissione in materia

³⁷⁵ Cfr. P. Russo, op. cit., pagg. 225 e ss.

³⁷⁶ Cfr., ad es., art. 9, TFUE, che tra i compiti dell'Unione menziona «la promozione di un elevato livello di occupazione, la garanzia di un'adeguata protezione sociale, la lotta contro l'esclusione sociale e un elevato livello di istruzione, formazione e tutela della salute umana»; si veda anche l'art. 10, TFUE, secondo il quale «l'Unione mira a combattere le discriminazioni». Sul punto, G. Frasoni osserva che i valori del libero mercato e della concorrenza, la cui realizzazione diede impulso alla creazione delle prime Comunità Europee, si pongono in un rapporto di strumentalità rispetto agli obiettivi solidaristici individuati dal TFUE (così Frasoni, op. cit., pagg. 25 e ss.); cfr. anche C. Fontana, op. cit., pag. 32, P. Russo, op. cit., pag. 226; D. Casale, *Aiuti di stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit., pagg. 159-160, secondo la quale le forze di mercato non garantiscono in assoluto il corretto funzionamento del mercato: essendo possibile infatti che riducano o eliminino il processo concorrenziale, «in tali ipotesi l'intervento pubblico potrebbe rivelarsi necessario»; P. Selicato, *Impresa europea e fisco; il nodo dell'integrazione*, in *Omaggio ad Altiero Spinelli. Atti del comitato nazionale*, Bulzoni, 2011, pag. 333, a parere del quale la rigidità del divieto di aiuti di Stato indurrebbe a «vagliare le misure statali sospettate di illegittimità rispetto alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato alla luce di quei principi meno mercantilistici (progresso economico e sociale, sviluppo equilibrato e sostenibile, elevato livello di occupazione) presenti nel trattato UE e troppo spesso sacrificati sull'altare della concorrenza perfetta»; R. Miceli, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, op. cit., pag. 36.

³⁷⁷ Così Commissione Europea, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente 2001/C 37/03*, in GUCE C 37 del 3 febbraio 2001.

è stato caratterizzato da una certa «diffidenza»³⁷⁸, dovuta sia alla conclamata attitudine di tali istituti a violare il divieto di aiuti di Stato che agli effetti nocivi che questi generano a carico del bilancio dello Stato erogante; una traccia di tale orientamento è rinvenibile nel codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, emanato nel 1998, con il quale la Commissione «si impegna a perseguire una rigorosa applicazione della disciplina in materia di aiuti di Stato»³⁷⁹, e in una Comunicazione in cui la Commissione afferma a chiare lettere che gli aiuti statali «non costituiscono una soluzione miracolosa che consenta di risolvere all'istante tutti i problemi»³⁸⁰.

Si collocano in quest'ambito gli atti con cui la Commissione Europea detta la disciplina degli aiuti di Stato fiscali introdotti a scopi di tutela ambientale. La prima comunicazione in materia, risalente al 1994³⁸¹, si rivelò ben presto obsoleta: dopo la conclusione del protocollo di Kyoto, gli interventi degli Stati nel settore dell'energia si moltiplicarono, manifestandosi in «forme inusitate», come sgravi ed esenzioni fiscali³⁸². Nel dettare le linee guida che gli Stati avrebbero dovuto seguire per introdurre aiuti fiscali mirati alla tutela dell'ambiente, la Commissione stabiliva l'imprescindibile esigenza di internalizzare i costi ambientali, conformemente al principio «chi inquina paga»; si prendeva atto, altresì, della difficoltà di realizzare tale obiettivo in un sistema in cui il tributo ambientale coesiste con

³⁷⁸ Così R. Pignatone, *A agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di Stato*, in *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit., pagg. 751 e ss. Cfr. anche *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese 98/C 384/03*, in GU C-384 del 10 dicembre 1998, secondo la quale «una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale».

³⁷⁹ Cfr. Commissione, *COM 98/C 384/03*, cit. Il documento fornisce chiarimenti ai Paesi membri in merito alla compatibilità di un'agevolazione fiscale con il Trattato, allo scopo di rafforzare l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato e ridurre le distorsioni della concorrenza nel mercato. A tal fine, il codice richiede di accertare l'eventuale natura eccezionale dell'agevolazione nell'ambito del sistema tributario e, qualora tale indagine abbia esito positivo, di verificare la sussistenza di ragioni che giustificano tale eccezione (punto 16). Qualora l'agevolazione considerata presenti uno o più requisiti individuati dall'art. 107, sarà necessario valutarne la necessità per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale, alla luce della razionalità economica espressa dalla misura (punto 23). L'affermazione di tali criteri contribuiva a rafforzare l'immagine delle agevolazioni fiscali come strumenti scarsamente graditi alle istituzioni comunitarie, consentite in casi eccezionali e, in ogni caso, sotto il loro stretto controllo.

³⁸⁰ Cfr. Commissione, *Aiuti di stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009 {SEC(2005) 795}*, *COM/2005/0107 def.*

³⁸¹ GU C 72 del 10 marzo 1994, pag. 3.

³⁸² Cfr. Commissione, *COM 2001/C 37/03*, cit., punto 2.

l'agevolazione fiscale³⁸³. L'ammissibilità degli aiuti di Stato era dunque circoscritta a due sole ipotesi: a) l'impossibilità di attuare l'internalizzazione totale dei costi, e la conseguente necessità di introdurre una soluzione alternativa per stimolare le imprese ad adeguarsi alla normativa in materia di imposte ambientali; b) la necessità di elevare la tutela ambientale a livelli superiori rispetto a quelli previsti dalla normativa³⁸⁴. Pertanto, nell'impostazione della Commissione, l'ammissibilità degli aiuti di Stato dipendeva dall'inadeguatezza degli ordinamenti dei Paesi membri - ovvero delle imprese - a realizzare un'allocazione dei costi efficiente, come prescritto dalla teoria pigouviana. Si evidenziava altresì l'opportunità di introdurre agevolazioni fiscali sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali, che avrebbero potuto rimediare ad eventuali situazioni di imprese svantaggiate al punto da non poter sostenere l'introduzione di una tassa ambientale.

Accanto a tale fattispecie "patologica", la Commissione delineava una seconda ipotesi di aiuti pubblici legittimi, individuati nelle misure agevolative finalizzate a «conseguire un livello di tutela più elevato di quello richiesto dalle norme comunitarie»: gli aiuti di Stato erano dunque ammessi se applicati per adottare norme nazionali più stringenti di quelle comunitarie, ovvero per realizzare investimenti ambientali in misura superiore a quanto richiesto dalle norme comunitarie ovvero in loro assenza³⁸⁵. Da tale potenziale deroga all'art. 107, TFUE si desume un riconoscimento dell'efficacia incentivante degli aiuti di Stato, e della validità di tali strumenti per la realizzazione degli obiettivi di sostenibilità perseguiti dall'Unione europea³⁸⁶. Occorre comunque sottolineare che l'ammissibilità di

³⁸³ Cfr. Commissione, *COM 2001/C 37/03*, cit., punto 14, lett. b): «la Commissione è del parere che l'internalizzazione dei costi ambientali costituisca un obiettivo prioritario da raggiungere. In generale il principio 'chi inquina paga' e la necessità che le imprese internalizzino i costi ambientali contrastano a priori con la concessione di aiuti alle imprese».

³⁸⁴ Cfr. Commissione, *COM 2001/C 37/03*, cit., punto 18: «gli aiuti possono giustificarsi in due casi: a) in talune situazioni specifiche, l'internalizzazione totale dei costi non è ancora possibile e gli aiuti possono allora stimolare le imprese ad adeguarsi alle norme costituendo una soluzione alternativa temporanea; b) gli aiuti possono altresì avere un effetto incentivante, soprattutto per stimolare le imprese ad andare al di là delle norme vigenti o a compiere investimenti supplementari volti a rendere gli impianti meno inquinanti».

³⁸⁵ Cfr. Commissione, *COM 2001/C 37/03*, cit., punto 20.

³⁸⁶ Si vedano sul punto le osservazioni di F. Giglioni, *Governare per differenza*, Edizioni ETS, 2012, pag. 108 («da un lato, il tratto incentivante degli aiuti è idoneo a produrre un cambiamento nelle strategie delle

sgravi ed esenzioni dalle imposte ambientali³⁸⁷ era condizionata al rispetto di *standard* rigidi, dal momento che le misure in questione erano ammesse solo in quanto temporanee (si prevedeva un limite massimo di dieci anni di permanenza della misura nell'ordinamento) e idonee a «contribuire significativamente alla tutela dell'ambiente»³⁸⁸. Rispetto alla disciplina sin qui delineata, la giurisprudenza europea si distingue per una maggiore elasticità. Il Tribunale di Primo Grado si pronunciava sulla legittimità delle esenzioni dal tributo ambientale sugli aggregati (AGL) introdotto dalla legge finanziaria britannica del 2001, rispetto alle quali la Commissione aveva rilasciato un parere negativo: in tale sede, si osservava che, nell'ambito dell'indagine sulla eccezionalità della misura selettiva rispetto al sistema generale, la Commissione avrebbe dovuto tener conto del fatto che i tributi ambientali costituiscono un sistema autonomo, sulla cui istituzione e gestione gli Stati membri godono di piena discrezionalità, qualora siano finalizzati a «raggiungere obiettivi ambientali»³⁸⁹. In tal modo, si affermava la compatibilità con l'art. 107, TFUE di tutti i regimi fiscali di favore, purché rivolti agli scopi di tutela ambientale individuati dai Trattati e dalle istituzioni comunitarie³⁹⁰.

imprese e non invece solo un costo di penalizzazione, come avviene nel principio 'chi inquina paga' (...) dall'altro lato, gli aiuti di stato stimolano anche il conseguimento di standard migliori a livello nazionale e dunque accrescono i livelli di protezione assicurati in sede europea», e di R. Pignatone, op. cit., pag. 750 («emerge consapevolezza della complessità dei fenomeni e dei limiti attuali del principio chi inquina paga (...) da qui il rilievo dato alla considerazione secondo cui gli aiuti di Stato, se adeguatamente disciplinati, possono essere un valido supporto sia al raggiungimento di una tutela ambientale superiore a quella prevista come necessaria dall'ordinamento comunitario sia alla realizzazione di un livello adeguato anche negli ambiti non coperti da una disciplina comunitaria di tutela»).

³⁸⁷ La valutazione di ammissibilità rimane comunque ancorata a parametri ben precisi: secondo la Commissione gli aiuti di Stato sono tollerati perché possono stimolare le imprese ad adeguarsi alle normative vigenti qualora i) sia impossibile, per le imprese localizzate negli Stati membri, di attuare l'internalizzazione totale dei costi ambientali; ii) non vi siano imposte ambientali armonizzate a livello europeo; iii) sussistano rischi temporanei di perdita di competitività internazionale per determinate imprese. Cfr. Commissione, COM 2001/C 37/03, cit., punto 47.

³⁸⁸ Cfr. Commissione, COM 2001/C 37/03, cit., punto 50.

³⁸⁹ Tribunale di Primo grado 13 settembre 2006, causa T-210/02, *British Aggregates Association c. Commissione*.

³⁹⁰ Questa interpretazione è stata smentita in secondo grado di giudizio dalla Corte di Giustizia, a parere della quale questo approccio, basato sulla sola considerazione dell'obiettivo ambientale perseguito, esclude a priori qualsiasi possibilità di definire «vantaggio selettivo» l'esenzione dal tributo di operatori che si trovano in situazioni comparabili (cfr. sul punto P. Mengozzi, *La giurisprudenza europea in materia di tributi ambientali*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010, pagg. 64 e ss.). Parimenti, nella nota sentenza sulla "tassa sul tubo" imposta dalla Regione Sicilia sugli impianti sottomarini che trasportano gas dall'Algeria (CGUE, Seconda Sezione, 21 giugno 2007,

Sebbene tale orientamento non sia stato condiviso dalla Corte di Giustizia nelle sue pronunce successive, la centralità della protezione del patrimonio naturale, così come inquadrata dal Tribunale di Primo Grado, è stata poi ribadita dalle istituzioni comunitarie – sebbene con qualche temperamento. Una Comunicazione della Commissione del 2008³⁹¹, poi trasfusa in un Regolamento³⁹², sottolinea che l'ammissibilità degli aiuti di Stato fiscali in materia ambientale è subordinata alla loro idoneità a contribuire «almeno indirettamente a migliorare il livello di tutela ambientale e a condizione che gli sgravi o le esenzioni fiscali non compromettano gli obiettivi generali perseguiti»³⁹³. Occorre altresì che gli aiuti siano trasparenti, ossia consentano di calcolare con precisione l'equivalente sovvenzione lordo preliminarmente, senza procedere ad una valutazione dei rischi³⁹⁴, necessari e proporzionati ai fallimenti o alle carenze del mercato a cui si deve porre rimedio³⁹⁵.

Occorre sottolineare che il Regolamento dichiara alcune categorie di aiuti compatibili *ex se* con il mercato unico, e, come tali, non subordinate all'obbligo di notifica³⁹⁶: l'elenco,

causa C-173/05, *Commissione c. Italia*), la Corte ravvisava l'avvenuta violazione del divieto di istituzione di dazi doganali e di tasse a effetto equivalente, che nemmeno l'asserito perseguimento di un obiettivo di tutela ambientale valeva a legittimare. Sul punto, si veda P. Mengozzi, op. cit., pagg. 68-71; S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pagg. 114-115; R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pagg. 203-208.

³⁹¹ Commissione Europea, *Disciplina comunitaria degli aiuti di stato per la tutela ambientale (Testo rilevante ai fini del SEE)* (2008/C 82/01), 1° aprile 2008.

³⁹² Regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato (regolamento generale di esenzione per categoria) (Testo rilevante ai fini del SEE).

³⁹³ Commissione Europea, *COM 2008/C 82/01*, cit., punto 151. Cfr. anche Commissione Europea, *COM 2008/C 82/01*, cit., punto 6: la legittimità degli aiuti di Stato è condizionata al raggiungimento di «un livello di tutela dell'ambiente più elevato di quanto possibile in assenza degli aiuti».

³⁹⁴ Così Regolamento (CE) n. 800/2008, considerando 20. Le modalità di calcolo sono esposte nel dettaglio nei considerando successivi.

³⁹⁵ Così Regolamento (CE) n. 800/2008, considerando 35. Gli aiuti fiscali ambientali si considerano proporzionati se concessi affinché «il beneficiario potenzi o mantenga la propria posizione nello specifico mercato, limitandosi al minimo necessario per ottenere il livello di tutela desiderato» (così, R. Alfano, *Imposte sui redditi, detassazione e regime agevolato*, in *I nuovi elementi di capacità contributiva*, op. cit., pag. 146). Cfr. anche A. E. La Scala, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, op. cit., pagg. 41-42.

³⁹⁶ Tale orientamento è stato successivamente ribadito con il Regolamento UE 2015/1588 del 13 luglio 2015, con il quale il Consiglio attribuisce alla Commissione la facoltà di dichiarare a priori la compatibilità con il mercato comune di determinate categorie di aiuti di Stato “orizzontali” a norma di una o più disposizioni dell'art.107, paragrafi 2 e 3 del TFUE. Tale apertura è concessa per i soli aiuti rivolti al perseguimento di obiettivi che «interessano trasversalmente tutti i settori economici», tra i quali la tutela ambientale, le piccole e medie imprese, gli investimenti in ricerca e sviluppo (cfr. sul punto M. Aulenta, *Gli aiuti di Stato*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pag. 111).

notevolmente ampliato rispetto al passato, ricomprende gli aiuti a tutela ambientale, tra i quali si annoverano sgravi ed esenzioni da imposte ambientali. In sostanza, gli Stati membri possono introdurre aiuti fiscali ambientali, senza dover preventivamente assolvere all'obbligo di notifica alla Commissione, purché osservino i criteri del livello superiore di tutela e della trasparenza, e rispettino tre precise condizioni: ci si riferisce a i) il rispetto delle condizioni di cui alla direttiva 2003/96/CE; ii) l'obbligo di corrispondere «almeno il livello comunitario minimo di imposizione definito dalla direttiva 2003/96/CE»; iii) il rispetto di un termine di dieci anni dall'introduzione della misura nell'ordinamento, decorsi i quali gli Stati membri rivalutano l'adeguatezza delle misure di aiuto in questione³⁹⁷. Contribuisce alla definizione della disciplina applicabile una comunicazione³⁹⁸ della Commissione, volta a escludere che la concessione di aiuti possa coprire i costi sostenuti dalle imprese per adeguarsi alle norme comunitarie in tema di tutela ambientale. Pertanto, gli aiuti in tale settore sono ritenuti compatibili solo quando costituiscono un incentivo per conseguire un livello di tutela dell'ambiente più elevato di quello richiesto dalle norme comunitarie³⁹⁹.

Rispetto all'orientamento esposto nel 2001, la Comunicazione e il Regolamento del 2008 testimoniano maggiore apertura nei confronti degli aiuti di Stato. Verosimilmente influenzata dagli effetti della crisi economica sul mercato, la Commissione manifesta il «superamento di un tabù», legato proprio all'utilizzo delle agevolazioni fiscali, dimostrando così la propria capacità di evolversi e di adeguarsi alle esigenze del presente⁴⁰⁰.

³⁹⁷ Così Regolamento (CE) n. 800/2008, considerando 47 e art. 25, punti 2 e 3.

³⁹⁸ Comunicazione della Commissione del 3 febbraio 2001, n. 37/C.

³⁹⁹ È prevista un'eccezione per le piccole e medie imprese operanti nel settore, per le quali gli aiuti di Stato sono ammissibili per consentire alle stesse di conformarsi a nuove norme comunitarie in materia di tutela dell'ambiente. Sul punto, cfr. M. Aulenta, *Gli aiuti di Stato*, op. cit., pag. 113

⁴⁰⁰ Sul punto, cfr. R. Alfano, ult. op. cit., pag. 334, e R. Pignatone, op. cit., pag. 754 («la Commissione dimostra ragionevolezza e capacità di adattamento ai nuovi contesti, valutando criticamente un 'mito' (la capacità taumaturgica dell'imposta ambientale) e superando un 'tabù' (il divieto dell'aiuto di Stato mediante agevolazioni fiscali)»).

La disciplina è stata ulteriormente innovata con una recente Comunicazione⁴⁰¹ che non si discosta dall'orientamento sin qui delineato, ma aggiunge linee guida specifiche per gli sgravi fiscali. Si precisa, innanzitutto, che gli sgravi fiscali dovrebbero essere necessari e basati su criteri oggettivi, trasparenti e non discriminatori e che le imprese interessate dovrebbero contribuire a migliorare la tutela ambientale. a parere della Commissione, questo obiettivo potrebbe essere conseguito mediante una compensazione sotto forma di rimborsi fiscali⁴⁰². Si tratta di una previsione in linea con il costante orientamento delle istituzioni europee, che hanno tradizionalmente giudicato con sfavore l'erogazione di sussidi e contributi diretti; contrariamente a tali istituti, infatti, il rimborso fiscale non esenta le imprese dall'imposizione, ma concede loro una compensazione fissa annua corrispondente all'aumento previsto dell'importo fiscale da versare, garantendo al contempo il versamento delle imposte ambientali e un controllo sull'adempimento degli oneri fiscali.

Inoltre, si afferma che gli aiuti in oggetto sono suscettibili di realizzare un «elevato livello di tutela» se i) le riduzioni sono ben orientate verso le imprese più colpite da una maggiore pressione fiscale e ii) è generalmente applicabile un'aliquota più elevata di quanto sarebbe in assenza di esenzione⁴⁰³. Pertanto, si consente agli Stati di esercitare autonomamente una preventiva diagnosi di ammissibilità della misura che si intende introdurre nell'ordinamento.

⁴⁰¹ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (2014/C 200/01)* del 28 giugno 2014.

⁴⁰² Così, Commissione Europea, *COM (2014/C 200/01)*, punto 168.

⁴⁰³ Così, Commissione Europea, *COM (2014/C 200/01)*, punto 170.

CAPITOLO 3

LA FISCALITA' AMBIENTALE IN ITALIA AI TEMPI DEL COVID-19

1. Gli effetti dell'imposizione fiscale: i tributi ambientali vigenti

La ricostruzione del quadro normativo delle imposte e delle agevolazioni ambientali effettuata nei due capitoli precedenti deve ora essere traslata sul piano pratico. Sono stati esaminati la natura delle ecotasse e dei regimi di favore ambientalmente orientati, i principi e le norme che ne dettano la disciplina, i vantaggi e gli svantaggi che discendono dalla loro introduzione; tutti questi elementi di conoscenza vanno ora applicati alle fattispecie tributarie concrete vigenti nel nostro ordinamento, al fine di valutarne l'efficacia e gli eventuali profili di criticità. Nell'ambito di questa analisi, assume particolare rilevanza il raffronto tra i costi ambientali esterni associati a determinate attività inquinanti e il gettito ricavato dalle imposte ambientali gravanti sulle dette attività.

Coerentemente con la linea sinora adottata, la disamina ha inizio con la trattazione delle fattispecie impositive.

Nel 2016, i 20 tributi ambientali disciplinati dal legislatore nazionale hanno prodotto un gettito pari al 3,50% del PIL, contro una media UE del 2,44% (dato confermato nel 2018, anno in cui dai medesimi tributi è stato ricavato un gettito di 324,6 miliardi di euro, corrispondenti al 2,4% del PIL europeo)⁴⁰⁴. Nello stesso anno, le entrate derivanti dalle tasse ambientali hanno rappresentato l'8,21% del totale delle entrate risultanti da imposte e contributi previdenziali (media UE: 6,29%)⁴⁰⁵. I tributi ambientali si suddividono in tre

⁴⁰⁴ Dati ricavati da Eurostat, *Energy, transport and environment statistics*, 2020 edition, pag. 134.

⁴⁰⁵ Cfr. Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, 2018, pagg. 90-91.

sottocategorie: la prima riunisce le imposte sull'energia e i prodotti energetici, che da sole forniscono più dell'80% del gettito complessivo proveniente dalle imposte ambientali⁴⁰⁶; la seconda raccoglie le imposte sui trasporti, dalle quali si ricava il 18% del gettito; infine, vi sono i tributi sull'inquinamento, l'unica categoria in cui l'imposta presenta una struttura conforme alle prescrizioni della Commissione Europea (ha nello stesso tempo una finalità ambientale e una base imponibile che comporta un impatto ambientale negativo), ma che, tuttavia, ricopre un ruolo molto marginale (1% del gettito complessivo delle imposte ambientali)⁴⁰⁷.

Occorre specificare che l'espressione "imposte ambientali" è meramente convenzionale: sebbene siano tutte accomunate dal carattere indiretto, la categoria è eterogenea sia sotto il profilo della tipologia di tributo (raggruppa imposte, tasse e tariffe) sia sotto quello della struttura del prelievo. Come premesso, solo una minoranza dei tributi ambientali vigenti nel nostro ordinamento riflette la nozione elaborata dalla Commissione Europea, che presuppone una base imponibile costituita da «una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) che ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente quando è usato o rilasciato»⁴⁰⁸; come si vedrà nel prosieguo della presente disamina, la maggior parte dei tributi ambientali disciplinati dal legislatore nazionale adotta il modello del tributo ambientale in senso lato, la cui finalità di tutela si evince talvolta dalla formulazione

⁴⁰⁶ Nel *Libro bianco sulla riforma fiscale* del 1994, Giulio Tremonti rilevava che la tassazione in campo energetico vigente all'epoca, pur essendo più elevata rispetto alla media europea («9,5% del gettito totale... Con riferimento alla media europea, i prezzi dell'energia sono relativamente più elevati e i consumi energetici più ridotti. Il livello dei prezzi finali e della tassazione è sensibilmente più alto nel settore civile e dei trasporti rispetto a quello dell'industria, che è soggetta a vincoli di competitività internazionale»), risultava pressoché ininfluenza se parametrata al Pil («la sua incidenza rispetto al Pil, oggi pari al 2,80%, si è ridotta dall'inizio degli anni Novanta»). Per di più, si riconosceva che «Il livello raggiunto dalla fiscalità in campo energetico è stato motivato da necessità di gettito», con effetti ridottissimi sotto un profilo di tutela ambientale, dal momento che «i combustibili solidi (carbone), con un contenuto di carbonio e polvere di molto superiore al gas naturale e agli oli combustibili, sono la fonte energetica meno gravata di imposte pur essendo la più inquinante».

⁴⁰⁷ I dati nazionali risultano perfettamente allineati alla media europea («*The share of transport taxes is 19.1 %, and the share of taxes on pollution and resources is still very small in the EU (3.3 %)*»); Eurostat, *Energy, transport and environment statistics*, 2020 edition, pag. 134).

⁴⁰⁸ Cfr. Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04 (II, lett. a), punto 11, pag. 4). Sul punto si veda Cap. 2, par. 2.

normativa, talaltra dalla destinazione impressa al gettito. In linea teorica, un tributo così strutturato si manifesta scarsamente efficace sotto il profilo del «chi inquina, paga»: l'incoerenza dell'imposizione fiscale rispetto alla capacità inquinante del prodotto o dell'attività colpiti pregiudica l'allocazione ottimale delle risorse, e non realizza l'internalizzazione dei costi del danno ambientale, che restano a carico della collettività⁴⁰⁹. Pertanto, sul piano economico il tributo si rivela inefficace, dal momento che l'equilibrio di mercato alterato dal danno all'ambiente non viene ripristinato; per quanto riguarda, invece, il profilo della tutela ambientale, occorre valutare due fattori distinti, ossia l'efficacia disincentivante nei confronti dei consumatori e la destinazione verso cui il gettito è orientato (potendo indirizzarsi verso la copertura delle spese del risanamento del danno ovvero verso il finanziamento della protezione del patrimonio naturale).

1.1 Le imposte sull'energia

Questo sottogruppo include tutti i tributi sui prodotti energetici utilizzati per finalità di trasporto (soprattutto benzina e gasolio) ovvero per usi stazionari (oli combustibili, gas naturale, carbone ed elettricità), comprese le imposte sull'anidride carbonica. Dal momento che il sottogruppo comprende il maggior numero di imposte ambientali (11 su 20), è agevole concludere che da tali forme di prelievo si ricava la più elevata percentuale del gettito complessivo della categoria, pari all'81%: nello specifico, nel 2019 il valore del gettito delle imposte sull'energia ammontava a 47,453 miliardi di euro⁴¹⁰. Pertanto, sotto il

⁴⁰⁹ Sotto questo aspetto, l'Italia si rivela scarsamente virtuosa rispetto ad altri Stati membri: il Belgio e la Danimarca configurano forme di tassazione ambientali conformi al *polluter pays principle* (ad es. i tributi belgi sui rifiuti e l'imposta danese sulle emissioni inquinanti), e prevedono l'applicazione di aliquote proporzionali alla capacità inquinante del presupposto d'imposta (ciò avviene per le accise sulla benzina). In Finlandia, il tributo sui veicoli si basa sui livelli di emissione di CO₂. In Francia, le *écotaxes* sono parametrate sul fattore inquinante e classificate in relazione all'inquinamento che generano (cfr. sul punto G. Selicato, *Prospettive della fiscalità in ambito UE: un'analisi comparata*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pagg. 337-344, e M. Bourgeois – V. Sepulchre, J. Bundsgaard, K. Määttä, F. Bin – C. Viessant, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pagg. 135-251).

⁴¹⁰ Dati reperibili su <http://dati.istat.it/Index.aspx?QueryId=10998>. Anche sotto questo profilo, si può notare come l'Italia non si discosti dalle *performances* degli altri Stati membri: «A very large portion of the 2018

profilo quantitativo si può affermare senza timore di smentita che le imposte sull'energia costituiscono, in Italia, il tributo ambientale più significativo⁴¹¹.

Tutte le imposte ricomprese nel sottogruppo in oggetto colpiscono la fabbricazione o il consumo dei prodotti energetici, e pertanto vanno inquadrare nella categoria delle accise.

La struttura della tassazione sull'energia è rimasta pressoché invariata rispetto agli anni Novanta, quando dal complesso di imposte di fabbricazione e di consumo, sovrimposte di confine, addizionali e Iva si ricavavano oltre 46.000 miliardi di lire⁴¹².

Come è stato già esposto nel secondo capitolo, le accise sono imposte sulla fabbricazione o sul consumo di determinati beni, e sono state oggetto di una importante opera di armonizzazione da parte dell'Unione Europea, dovuta alla necessità di prevenire imposizioni fiscali disomogenee e, in quanto tali, idonee a incidere negativamente sulle transazioni commerciali tra Stati membri. L'attuazione del prelievo avviene inglobando il tributo nel prezzo del bene; in questo modo si ottiene una notevole facilità di riscossione, la quale, associata ai ridotti costi di gestione e alla elevata resistenza all'evasione di tali tributi⁴¹³, illustra la *ratio* del frequente ricorso alle accise da parte degli Stati membri: posto l'obiettivo di realizzare appieno l'interesse fiscale, ossia di reperire il maggior quantitativo

EU environmental tax revenue – 77.7 % - comes from energy taxes» (Eurostat, *Energy, transport and environment statistics*, cit., pag. 134).

⁴¹¹ In riferimento alle accise sull'energia, è stato affermato che queste costituiscono un «settore nevralgico della politica fiscale europea ed interna, grazie all'intrinseco meccanismo impositivo poco visibile, che ne fanno uno strumento privilegiato di attuazione, soprattutto nel campo dell'energia, anche di una politica di tassazione ambientale ai diversi livelli di governo» (così, R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Riv. Dir. Trib. int.*, Unico 2015, pag. 129).

⁴¹² G. Tremonti, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994, pag. 111: «La quasi totalità del gettito deriva dalle imposte sugli oli minerali e il gas metano (oltre 42.000 miliardi) su un totale di poco più di 46.000 miliardi. Al Nord il carico fiscale pro-capite (976.000 lire annuo) è più alto che al Centro (900.000 lire) e quasi doppio rispetto al Sud (522.000)».

⁴¹³ Così R. Alfano, *Tributi ambientali*, Giappichelli, 2012, pag. 240.

possibile di risorse finanziarie, l'esistenza di un tributo agevolmente riscuotibile e basso rischio di evasione⁴¹⁴ ne incentiva l'applicazione⁴¹⁵.

La base imponibile delle accise è costituita dalla quantità di energia consumata; pertanto, l'onere fiscale aumenta proporzionalmente all'aumentare del consumo, innalzando il costo del bene. Emerge la capacità disincentivante delle accise rispetto alle condotte ambientalmente nocive e allo sfruttamento irrazionale dell'energia, tale da giustificare la qualificazione del tributo come uno degli strumenti di tipo economico, alternativi ai mezzi di *command&control*, idonei a indirizzare le scelte dei consumatori: i costi elevati dirottano i contribuenti verso merci e condotte più convenienti, favorendo un consumo di energia più sostenibile e, nel lungo periodo, un apprezzabile risparmio delle risorse naturali.

Tuttavia, nella realtà dei fatti, questa funzione ambientale delle accise non si è mai veramente manifestata. In primo luogo, la connotazione ambientale delle accise è rimasta per lungo tempo sullo sfondo degli ordinamenti nazionali e della disciplina comunitaria; i predetti caratteri tipici di questo tributo ne hanno favorito l'applicazione per mere ragioni di gettito, a fronte delle quali eventuali ricadute positive sul piano della tutela ambientale hanno rilevato solo indirettamente sulla disciplina tributaria⁴¹⁶. È stato solo con il nuovo millennio che l'attitudine delle accise a perseguire istanze extrafiscali di interesse ambientale è stata valorizzata e rafforzata, sia grazie alla giurisprudenza della Corte di

⁴¹⁴ Secondo lo studio condotto dall'Università Bocconi, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti: valutazione economica e proposte di riforma*, 2011, pagg. 44 e ss., i produttori nazionali di lubrificanti destinati al mercato interno potrebbero avere minori incentivi all'evasione fiscale, dal momento che «molti impianti di produzione di lubrificanti sono situati presso raffinerie, già soggette alla vigilanza permanente dell'ufficio finanziario di fabbrica. Risulterebbe assai difficile per queste omettere il pagamento dell'imposta passando inosservate». Tali osservazioni valgono anche per gli impianti non situati presso raffinerie, «assoggettati a controlli meticolosi da parte dell'amministrazione, non soltanto sui prodotti in uscita ma anche sulle materie prime introdotte e utilizzate negli stabilimenti o sulle rese, al fine di individuare possibili incongruenze. L'amministrazione ha inoltre facoltà di apporre bolli, suggelli o di installazione di strumenti di misura allo scopo di prevenire possibili frodi».

⁴¹⁵ Cfr. R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, op. cit., pag. 138, e S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Aracne, I edizione, pag. 183.

⁴¹⁶ Cfr. P. Puri, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2014, pag. 10314; R. Alfano, ult. op. cit., pag. 140.

Giustizia⁴¹⁷ che per mezzo dei menzionati atti comunitari: l'art. 15 della citata Direttiva 2003/96/CE prevedeva la possibilità che gli Stati membri applicassero, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione dell'elettricità e dei prodotti energetici rinnovabili⁴¹⁸. Per citare un esempio nostrano, l'Italia, nel recepire la predetta Direttiva⁴¹⁹, ha previsto l'applicazione di aliquote per il metano differenti rispetto a quelle gravanti sul gasolio, per il quale l'imposizione fiscale risulta più onerosa; tale

⁴¹⁷ Cfr. CGUE, 18 gennaio 2007, causa C-313/05, *Maciej Brzeziński e Direktor Izby Celnej Warszawy*; CGUE, 17 luglio 2008, causa C-226/07, *Flughafen Köln/Bonn GmbH c. Hauptzollamt Köln*; CGUE, 10 settembre 2009, causa C-201/08, *Plantanol GmbH & Co. KG c. Hauptzollamt Darmstadt*.

⁴¹⁸ Direttiva 2003/96/CE, art. 15: «a) ai prodotti imponibili utilizzati sotto controllo fiscale nel quadro di progetti pilota per lo sviluppo tecnologico di prodotti più rispettosi dell'ambiente o in relazione ai combustibili o carburanti derivati da risorse rinnovabili; b) all'elettricità: — di origine solare, eolica, ondosa, maremotrice o geotermica, — di origine idraulica prodotta in impianti idroelettrici, — generata dalla biomassa o da prodotti ottenuti dalla biomassa, — generata dal metano emesso da miniere di carbone abbandonate, — generata da celle a combustibile; c) ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia; d) all'elettricità prodotta dalla generazione combinata di energia e calore, purché le unità di cogenerazione siano rispettose dell'ambiente. Gli Stati membri possono applicare la definizione nazionale di cogenerazione 'rispettosa dell'ambiente' (o ad alta efficienza) finché il Consiglio non avrà adottato all'unanimità una definizione comune, in base a una relazione e a una proposta della Commissione; e) ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati per il trasporto di merci e passeggeri per ferrovia, metropolitana, tram e filobus; f) ai prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione sulle vie navigabili interne (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e all'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni; g) al gas naturale negli Stati membri in cui la quota del gas naturale nel consumo complessivo di energia non abbia superato il 15 % nel 2000. Le esenzioni o le riduzioni totali o parziali possono applicarsi per un periodo massimo di dieci anni dopo l'entrata in vigore della presente direttiva o fino alla data in cui la quota nazionale di gas naturale nel consumo complessivo di energia raggiunga il 25 %, se questa data è precedente. Tuttavia, non appena la quota nazionale di gas naturale nel consumo complessivo di energia raggiunge il 20 %, gli Stati membri interessati applicano un livello di tassazione strettamente positivo, che aumenta su base annua per raggiungere almeno l'aliquota minima alla fine del periodo di cui sopra. Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord può applicare le esenzioni o riduzioni totali o parziali per il gas naturale in modo distinto all'Irlanda del Nord; h) all'elettricità, al gas naturale, al carbone e ai combustibili solidi utilizzati per uso familiare e/o da organizzazioni riconosciute caritative dallo Stato membro interessato. Nei confronti delle organizzazioni caritative gli Stati membri possono limitare l'esenzione o la riduzione all'utilizzazione per attività non commerciali. In caso di uso misto, la tassazione si applica in proporzione a ciascun tipo di utilizzazione. Qualora l'utilizzazione non sia significativa, può essere trattata come nulla; i) al gas naturale e al GPL utilizzati come propellenti; j) ai carburanti per motori utilizzati nel settore della fabbricazione, dello sviluppo, del controllo e della manutenzione di aeromobili e di navi; k) ai carburanti per motori utilizzati per operazioni di dragaggio delle vie navigabili e dei porti; l) ai prodotti di cui al codice NC 2705 utilizzati per il riscaldamento. 2. Gli Stati membri possono anche rimborsare parzialmente o totalmente al produttore l'importo dell'imposta pagata dal consumatore sull'elettricità ottenuta dai prodotti specificati al paragrafo 1, lettera b). 3. Gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati nei lavori nei settori dell'agricoltura, dell'orticoltura o della piscicoltura, e della silvicoltura. Il Consiglio valuta, anteriormente al 1o gennaio 2008 e sulla base di una proposta della Commissione, se abrogare la possibilità di applicare un livello di tassazione fino a zero».

⁴¹⁹ Il recepimento è avvenuto mediante il D. Lgs. 26/2007, che modifica il Testo Unico sulle Accise (D. Lgs. 504/95, TUA) e individua i livelli minimi d'imposizione per i prodotti energetici.

assetto ha favorito una metanizzazione del Paese⁴²⁰, riducendo lo sfruttamento del gasolio nel settore del riscaldamento.

Nel breve periodo, questa già tardiva scoperta delle potenzialità delle accise sotto il profilo della tutela ambientale si è dimostrata comunque obsoleta: l'assunzione di valori errati come parametro di riferimento per la fissazione delle aliquote minime vigenti nei Paesi membri si è tradotta nell'attribuzione di benefici illegittimi per taluni prodotti a discapito di altri, mentre la disciplina delle fonti rinnovabili non è stata al passo del ruolo sull'energia pulita sul mercato, penalizzandola⁴²¹. La questione ha assunto importanza fondamentale, sia ai fini della tutela ambientale che sul piano puramente economico: l'affrancamento degli Stati membri dalle fonti non rinnovabili di produzione di energia coincide con gli obiettivi individuati dalle direttive⁴²², ed è stato favorito dagli incentivi pubblici, offrendo numerose occasioni agli operatori del settore.

Un ulteriore, fondamentale ostacolo all'esplicazione della funzione ambientale delle accise consiste nella configurazione del presupposto. L'imposizione ambientale in senso stretto è effettiva ed efficace se, nel modulare il prelievo, considera il grado di nocività per l'ambiente del prodotto tassato, anziché il consumo in sé; ciò comporta che il principale parametro di commisurazione del prelievo dovrebbe essere rappresentato dalla capacità inquinante del singolo prodotto, affinché l'onere fiscale incida maggiormente sul consumo di un bene ambientalmente dannoso rispetto ad altri. Solo in questo modo, infatti, l'effetto

⁴²⁰ Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 140.

⁴²¹ Come osserva R. Alfano, ult. op. cit., pag. 141, già in partenza la direttiva 2003/96/CEE considerava come parametro di commisurazione dell'accisa il volume del prodotto, in luogo del suo contenuto energetico, e non differenziava le aliquote per le fonti rinnovabili rispetto a quelle previste per combustibili, carburanti e prodotti energetici ordinari. Inoltre, il loro trattamento fiscale si basava su una normativa predisposta quando l'energia pulita costituiva ancora una "alternativa di nicchia", che non assumeva particolare rilevanza rispetto agli altri prodotti e servizi disponibili sul mercato.

⁴²² La normativa più recente è contenuta nella Direttiva (UE) 2018/2001, che ha abrogato la precedente Direttiva 2009/28/CE. L'atto si colloca nel quadro del pacchetto «Energia pulita per tutti gli europei», inteso a far sì che l'UE rimanga un leader globale nelle fonti energetiche rinnovabili e, più in generale, ad aiutare l'UE a rispettare i propri impegni di riduzione delle emissioni ai sensi dell'accordo di Parigi. La nuova direttiva fissa un nuovo obiettivo vincolante in termini di energie rinnovabili per il 2030, pari ad almeno il 32% dei consumi energetici finali, con una clausola su una possibile revisione al rialzo entro il 2023.

disincentivante dipendente dall'aumento del costo del prodotto potrebbe prodursi in conformità al principio «chi inquina, paga»⁴²³. Un valido esempio di configurazione e applicazione delle accise in senso ambientalmente orientato si rinviene nell'esperienza tributaria belga, che commisura il prelievo fiscale «*en fonction du type d'énergie et de la quantité d'énergie*»⁴²⁴.

Tuttavia, il criterio adottato nel nostro ordinamento per la determinazione dei tributi sull'energia rimane il quantitativo di prodotto consumato. Un tentativo di adeguare l'imposizione sui prodotti energetici al *polluter pays principle* risale al 2003, nell'ambito di una legge con cui il Parlamento delegava il Governo a riformare il sistema fiscale⁴²⁵. Con particolare riferimento alle accise, si individuavano i criteri che avrebbero dovuto orientare il legislatore delegato, il primo dei quali consisteva nella «salvaguardia della salute e dell'ambiente privilegiando l'utilizzo di prodotti ecocompatibili»⁴²⁶;

⁴²³ Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 140, a parere della quale solo la strutturazione in tal senso delle accise consente di porre in essere «la relazione causale fra danno ambientale e presupposto che, come evidenziato, permette di identificare le accise fra i tributi propri»; cfr. anche R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 237 («le imposte sul consumo, analogamente a quelle di fabbricazione, mostrano una concreta potenzialità a tener conto anche delle istanze extratributarie; occorre però una valutazione economica del danno prodotto dalle emissioni inquinanti, da effettuare nel rispetto di oggettivi parametri scientifico-ambientali»), A. E. La Scala, il quale concorda con la necessità di assumere la capacità inquinante come parametro del prelievo («perché un'imposta sui consumi divenga *imposta ambientale sui consumi* è necessario assumere l'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta», *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2005, pag. 323) e F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979, pag. 21 («difficilmente le imposte indirette possono essere considerate un vero e proprio strumento del principio 'inquinatore-pagatore'»). Sono contrari a tale impostazione S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 183, secondo i quali le accise non sono e non possono essere considerate tributi ambientali («le imposte di fabbricazione (...) non possono essere considerate, neppure in senso lato, quali tributi ambientali: esse, infatti, non incorporano l'attività inquinante nel proprio presupposto, né assumono la finalità di tutela dell'ambiente, avendo viceversa ed esclusivamente una finalità di procurare gettito»). Infine, secondo P. Puri, ult. op. cit., l'attuale strutturazione delle accise risulta perfettamente conforme al «chi inquina, paga», e sono quindi da considerarsi tributi ambientali propri (le accise che colpiscono i combustibili di origine fossile «costituiscono un vero e proprio tributo ambientale, che colpisce il consumo di un determinato prodotto in ragione del suo effetto inquinante», pag. 10316).

⁴²⁴ Così M. Bourgeois – V. Sepulchre, *Rapporti nazionali. Belgio*, in A. di Pietro, *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pag. 155; cfr. anche J. Malherbe – M. Van Vyve, *Environmental taxation: the Belgian experience*, in *Riv. Dir. Trib. int.*, n. 1/2005, pag. 62, e G. Selicato, ult. op. cit., pagg. 337-340.

⁴²⁵ Cfr. legge delega 7 aprile 2003, n. 80, prevedeva l'utilizzo di prodotti ecocompatibili e ne incentivava l'utilizzo in linea con la Direttiva 2003/96.

⁴²⁶ Così L. 80/2003, art. 7; tuttavia, contrariamente a quanto prospettato dalla dottrina precedentemente citata, si prevedeva un'aliquota di accisa sugli oli minerali da riscaldamento diversificata, ma pur sempre correlata alla quantità di consumi.

parallelamente, era prevista la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)⁴²⁷. Si può ragionevolmente presumere che l'assunzione di un nuovo parametro di commisurazione delle imposte sull'energie avrebbe assicurato livelli di tutela ambientale più elevati, compensando la perdita di gettito derivante dalla soppressione dell'IRAP; tuttavia, anche questa occasione di riforma della fiscalità in senso *green* è andata perduta.

Infine, si rileva che sia il mancato completamento dell'armonizzazione delle accise, sia la discrezionalità degli Stati membri relativa alla differenziazione delle aliquote, hanno inciso notevolmente sulla potenziale efficacia delle accise nell'ambito della tutela ambientale. I prodotti energetici e l'elettricità sono soggetti ad accisa quando sono utilizzati come carburanti per motori, ovvero come combustibile per il riscaldamento; al contrario, i prodotti usati come materie prime o per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici sono esclusi dall'applicazione di queste regole. In questi casi ogni Stato membro può decidere se, e quanto, tassarne l'uso. Inoltre, la differenziazione delle aliquote può generare regimi fiscali di favore, sia sotto forma di riduzioni che come sostanziali esenzioni dall'imposizione, pregiudicando l'esercizio della funzione ambientale, nonché la realizzazione dell'effetto disincentivante. Ciò avviene poiché, come si è visto, il parametro di commisurazione dell'imposizione fiscale è costituito dal consumo, anziché dalla capacità inquinante del prodotto energetico. È verosimile che una differente configurazione del presupposto vincolerebbe la discrezionalità del legislatore nazionale, i cui margini di manovra nella previsione di esenzioni d'imposta risulterebbero più rigidi a fronte di un'accisa ambientale "in senso stretto".

Venendo all'esame delle singole imposte sull'energia vigenti nell'ordinamento, distinguiamo le imposte sull'energia elettrica (ossia 1) imposta sull'energia elettrica e oneri

⁴²⁷ Così, l. 80/2003, art. 8.

di sistema da fonti rinnovabili; 2) addizionale sull'energia elettrica di Comuni e Province; 3) contributi sui ricavi degli operatori del settore energetico a favore dell'Autorità di Regolazione per Energia, Reti e Ambiente) da quelle su prodotti energetici diversi (a) imposta e sovrimposta di confine sugli oli minerali b) imposta e sovrimposta di confine sui gas incondensabili c) imposta sul gas metano).

Ai sensi del TUA, l'energia elettrica è sottoposta ad accisa nel momento della fornitura ai consumatori finali ovvero nel momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio⁴²⁸. Sono previste altresì riduzioni ed esenzioni d'imposta per impianti azionati da fonti rinnovabili e nei casi di autoproduzione realizzata con impianti gestiti da fonti rinnovabili e consumata in locali diversi dalle civili abitazioni. L'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è istituita in favore delle Province per qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese. La misura dell'accisa è di euro 9,30 per mille kWh; le Province possono, però, deliberare aumenti fino a euro 11,40 per mille kWh. Quanto al contributo agli oneri di funzionamento dell'Autorità di Regolazione per Energia, Reti e Ambiente (ARERA), è dovuto dai soggetti operanti nei settori dell'energia elettrica, del gas e del servizio idrico integrato per la copertura dei propri costi di funzionamento, secondo quanto stabilito dalla legge del 14 novembre 1995, n. 481 e s.m.i. In base alla deliberazione n. 355/2019/A, il contributo per il funzionamento dell'ARERA per l'anno 2019 e per i soggetti operanti in Italia nei settori dell'energia elettrica e del gas è pari allo 0,32 per mille dei ricavi relativi all'anno 2018 risultanti dall'ultimo bilancio approvato. Secondo i dati ISPRA più recenti⁴²⁹, il settore elettrico costituisce una quota rilevante del

⁴²⁸ Art. 52, Testo unico del 26/10/1995 n. 504 - Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative.

⁴²⁹ Consultabili su http://www.isprambiente.gov.it/files2018/pubblicazioni/rapporti/R_280_18_Emissioni_Settore_Elettrico.pdf.

settore energetico, rappresentando circa il 30% delle emissioni nazionali di origine energetica.

Nel 2018, l'Italia ha prodotto una quantità di energia elettrica da fonti rinnovabili (prevalentemente eolico) pari al 33,9% del fabbisogno complessivo annuale⁴³⁰. Sebbene i risultati conseguiti siano apprezzabili e in linea con la media europea, è evidente che la maggior parte dell'energia elettrica è tuttora ricavata da combustibili fossili, la cui elevata dannosità per l'ambiente costituisce, ormai, un dato di comune esperienza⁴³¹. A fronte della provata capacità inquinante delle fonti di produzione per l'energia elettrica, dovrebbe essere applicata una tassazione commisurata alla nocività del prodotto, tale da disincentivarne il consumo e contestualmente accollare il costo del danno ambientale all'inquinatore; tuttavia, ciò non avviene, poiché si continua ad assumere quale base imponibile dell'accisa la quantità di prodotto consumato; in tal modo l'imposizione fiscale resta sganciata da qualunque parametro di tutela ambientale. Peraltro, la previsione di aliquote ridotte⁴³² contribuisce al disallineamento del sistema nazionale di tassazione

⁴³⁰ Dati reperibili in https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Renewable_energy_statistics/it#Tra_il_2004_e_il_2018_la_quota_di_energia_rinnovabile_.C3.A8_quasi_raddoppiata. Secondo il rapporto ISPRA *La produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili in Italia* n. 189/2013, nel nostro Paese le fonti rinnovabili hanno raggiunto a giugno 2013 la critica soglia del 50% sulla produzione netta nazionale, passando dal 38,2% nel 2012 al 50,2% nel 2013, e sui consumi totali dal 33,9% nel 2012 al 44,3 nel 2013. Il risultato è in linea con la strategia della politica energetica dell'UE elaborata dalla Commissione Europea nel 2005, secondo la quale si prevede l'adozione dei seguenti provvedimenti in campo energetico:

- migliorare del 20 % l'efficienza energetica dell'UE entro il 2020;
- incrementare la percentuale delle energie rinnovabili portandole al 20% entro il 2020;
- sviluppare una politica di stoccaggio geologico del carbonio che sia compatibile con l'ambiente.

A livello globale, secondo le stime dell'International Energy Agency, emerse dalla presentazione a Parigi dell'ultimo World Energy Outlook 2013, il 40% della crescita della domanda totale di energia da qui al 2035 sarà soddisfatto con le rinnovabili. Malgrado ciò, i combustibili fossili resteranno essenziali per alimentare la nostra sete di energia: nel 2035 soddisferanno oltre il 50% della domanda elettrica e il 75% della domanda totale di energia, spingendo il mondo verso un aumento della temperatura di 3,6° C rispetto ai livelli preindustriali.

⁴³¹ Cfr. Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, 2018, pag. 184.

⁴³² Cfr. Decreto del 30/12/2011 - Min. Economia e Finanze - Aumento dell'accisa sull'energia elettrica a seguito della soppressione dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2011, art. 1: «L'aliquota dell'accisa sull'energia elettrica di cui all'Allegato I al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi approvato con il [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#), e successive modificazioni, impiegata per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, è determinata in euro 0,0121 per ogni chilowattora di energia impiegata»; per le abitazioni, € 0,0227 per ogni kWh (art. 17, co. 6, D.L. 23/02/1995, n. 41, conv. con mod.

dell'energia rispetto al *polluter pays principle*, in palese contrasto con gli orientamenti europei e le previsioni degli economisti⁴³³.

Il divario tra la situazione attuale e un sistema di tassazione idealmente conforme al «chi inquina, paga» è acuito dalle numerose previsioni di riduzioni ed esenzioni d'imposta, giustificate nella gran parte dei casi in ragione della destinazione d'uso del prodotto energetico; i trattamenti fiscali di favore previsti per l'elettricità saranno trattati nel secondo paragrafo, ma per quanto qui concerne si anticipa che le agevolazioni fiscali disposte, ancora una volta, senza tener conto della capacità inquinante di un prodotto ovvero delle caratteristiche specifiche degli utilizzatori (si pensi alle auto a gasolio), impattano negativamente sull'obiettivo di disincentivazione delle condotte ecologicamente dannose. Quanto ai rimanenti tributi sull'energia, l'imposta sugli oli minerali e derivati, l'imposta sui gas incondensabili⁴³⁴ e l'imposta sul gas metano assoggettano a imposizione fiscale sostanze usate come carburanti e combustibili. In questo sottogruppo, interamente formato da accise, sono ricomprese due fattispecie di sovrimposta di confine (sugli oli minerali e sui gas incondensabili): si tratta di un diritto di confine, ossia un tributo riscosso dall'Agenzia delle Dogane in relazione alle operazioni doganali per poi essere versato all'Erario, e si applica ai prodotti energetici importati per essere consumati all'interno del territorio dello Stato⁴³⁵.

La categoria dell'imposizione sui carburanti comprende le sole accise che gravano sui prodotti energetici per autotrazione e costituiscono, pertanto, una sottocategoria delle

dalla L. 22/03/1995, n. 85); nei locali e nei luoghi diversi dalle abitazioni, si oscilla dai € 0,0125 per kWh agli € 0,0075 per kWh, fino a €4820,00 mensili per i consumi mensili superiori a 1.200.000 kWh (Art. 3-bis, co. 3, lett. b), D.L. n. 02.02.2012, n. 16 conv. con mod. in legge 26.04.2012, n. 44).

⁴³³ Sul punto si rinvia diffusamente alle osservazioni e le tesi esposte nel Capitolo 2.

⁴³⁴ Sono definiti gas incondensabili gli aeriformi che si trovano al di sopra di una determinata temperatura, definita in fisica «temperatura critica (T_c)», e che pertanto non possono essere condensati. L'imposta sui gas incondensabili, introdotta nel 1954 dal Decreto-legge del 24/11/1954 n. 1071 - pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 270 del 24 novembre 1954, consisteva in un'imposta di fabbricazione sui gas incondensabili delle raffinerie di prodotti petroliferi e delle fabbriche che lavoravano prodotti petroliferi, resi liquidi con la compressione per essere usati come combustibile; la disciplina è stata abrogata dall'art. 68 del TUA.

⁴³⁵ Artt. 34-36, Testo unico del 23/01/1973 n. 43 - Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale.

imposte sull'energia. L'attuazione dell'armonizzazione ad opera della menzionata Direttiva 2003/96/CE ha appianato le significative differenziazioni presenti nelle discipline nazionali previgenti, legate alla rilevanza dei prodotti petroliferi sul mercato. La lavorazione e la commercializzazione di tali prodotti e dei rispettivi derivati incide sia sulle politiche sociali (si pensi alla tutela dell'ambiente e al consumo di energia in particolare) che sotto il profilo economico (gli scambi nel settore petrolifero assicurano notevoli entrate agli Stati membri); la molteplicità degli interessi coinvolti in questo settore favoriva il dilagare di fenomeni di concorrenza sleale, ai quali è stato posto rimedio con la previsione di una disciplina uniforme⁴³⁶.

L'assoggettamento ad accisa degli oli minerali (benzina, petrolio, gasolio, oli combustibili) è previsto dall'art. 21, comma 2, lett. a)-e), TUA; il quadro normativo è completato dall'art. 62, TUA, che estende l'ambito applicativo dell'accisa (con determinate eccezioni, che saranno trattate nel secondo paragrafo) agli oli lubrificanti, quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione. La disposizione in oggetto attua un regime differenziato per i prodotti destinati a usi industriali, ossia né come carburanti né come combustibili, e che pertanto non rientrano nell'ambito di applicazione dell'accisa armonizzata, ma nella competenza dello Stato⁴³⁷.

Le aliquote di accisa sui carburanti hanno subito nel tempo alcuni aumenti⁴³⁸; tuttavia, non è certo il collegamento tra l'innalzamento della tassazione e gli obiettivi di tutela

⁴³⁶ Cfr. sul punto C. Verrigni, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 2/2007, pag. 265. Come osservato dalla Commissione (Comm. CEE, Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa, Doc. Com 95 285, 13 settembre 1995, punto 3), la disciplina previgente ometteva di sottoporre ad accisa taluni prodotti concorrenziali nel settore dei combustibili per riscaldamento, ponendo a rischio l'equilibrio del mercato. La direttiva del 2003 risolve il problema prevedendo un livello minimo di tassazione per tutti gli oli minerali destinati alla carburazione o alla combustione; restano fuori gli oli minerali destinati a usi diversi. In questo ambito resta ferma la libertà degli Stati membri di sottoporre i prodotti energetici ad accise non armonizzate, purché nel rispetto dei vincoli comunitari.

⁴³⁷ Cfr. CGUE, 5 luglio 2007, cause riunite C-145/06 e C-146/06. Si richiama sul punto l'analisi di R. Alfano, *ult. op. cit.*, pagg. 178-183.

⁴³⁸ Si vedano, ad esempio, le accise sulla benzina, passate da € 564,00 per mille litri nel 2011 (Art 1, co.9, D.L. 21/02/2005, n. 16, conv. con mod. dalla L. 22.04.2005, n. 58) a € 728,40 per mille litri nel 2019 (L. 24.12.2012, n.228, art. 1, co. 487). I dati sono reperibili su <https://www.adm.gov.it/portale/dogane/operatore/accise/aliquote-accisa-nazionali-e-comunitarie>.

ambientale, dal momento che molte volte nella storia del nostro Paese le imposte di fabbricazione e consumo di carburanti sono state utilizzate per far fronte alla necessità di reperire urgentemente risorse finanziarie per fronteggiare eventi improvvisi⁴³⁹. La variazione delle aliquote dipende, altresì, dalla destinazione d'uso e dal tipo di prodotto: ad esempio, nel 2019 la tassazione della benzina usata come carburante corrispondeva a € 728,40 per mille litri, a fronte del gasolio, che, sebbene destinato al medesimo uso, sopportava un onere fiscale inferiore (€ 617,40 per mille litri). Questa differenza di trattamento non è giustificata da una minore attitudine al consumo del gasolio rispetto alla benzina; la maggiore efficienza energetica di un motore diesel rispetto a un motore a benzina dipende dall'effettiva caratterizzazione del parco circolante auto a gasolio rispetto a quello a benzina – per cilindrata, composizione di età e consumi chilometrici medi dei modelli. Inoltre, occorre tener conto non solo dei consumi energetici e delle emissioni di CO₂, ma anche delle emissioni di inquinanti atmosferici nocivi per la salute⁴⁴⁰. Se si prende in considerazione la sola CO₂, il diesel produce il 10-15% di emissioni in meno di un motore a benzina; tuttavia, questo tipo di motore è anche noto per generare, rispetto agli

⁴³⁹ Alcuni esempi dimostrativi:

14 lire (0,00723 euro) per il finanziamento della crisi di Suez del 1956;
10 lire (0,00516 euro) per la ricostruzione dopo il disastro del Vajont del 1963;
10 lire (0,00516 euro) per la ricostruzione dopo l'alluvione di Firenze del 1966;
10 lire (0,00516 euro) per la ricostruzione dopo il terremoto del Belice del 1968;
99 lire (0,0511 euro) per la ricostruzione dopo il terremoto del Friuli del 1976;
75 lire (0,0387 euro) per la ricostruzione dopo il terremoto dell'Irpinia del 1980;
205 lire (0,106 euro) per il finanziamento della missione ONU durante la guerra del Libano del 1982;
22 lire (0,0114 euro) per il finanziamento della missione ONU durante la guerra in Bosnia del 1995;
0,02 euro per il rinnovo del contratto degli autoferrotranvieri del 2004;
0,005 euro per l'acquisto di autobus ecologici nel 2005;
0,0051 euro per far fronte al terremoto dell'Aquila del 2009;
da 0,0071 a 0,0055 euro per il finanziamento alla cultura nel 2011;
0,04 euro per far fronte all'arrivo di immigrati dopo la crisi libica del 2011;
0,0089 euro per far fronte all'alluvione che «ha colpito la Liguria e la Toscana nel novembre 2011»;
0,082 euro (0,113 sul diesel) per il decreto Salva Italia" nel dicembre 2011;
0,024 euro per far fronte ai terremoti dell'Emilia del 2012;
0,005 euro per il finanziamento del «Bonus gestori» e la riduzione delle tasse ai terremotati dell'Abruzzo;
0,0024 euro per il finanziamento di alcune spese del decreto Fare «Nuova Sabatini» (dal 1° marzo al 31 dicembre 2014).

⁴⁴⁰ Così, *Favorevoli o dannosi? Il Catalogo 2017 dei sussidi ambientali: versione di sintesi*, documento di analisi n. 16, pagg. 27-28.

altri propulsori, una maggiore quantità di ossidi di azoto (NOx) e soprattutto di polveri sottili, che possono essere fino a 1000 volte maggiori rispetto a quelle liberate nell'atmosfera da un motore a benzina. Pertanto, non si ravvisano ragioni ambientali che giustificano l'applicazione di un trattamento fiscale più favorevole per il diesel rispetto alla benzina. Il *gap* fiscale fra benzina e gasolio favorisce implicitamente una motorizzazione (quella diesel) con costi esterni specifici altrettanto - se non più - elevati rispetto alle auto a benzina. Pertanto, l'applicazione di un'aliquota più alta sulla benzina rispetto al gasolio finisce per innescare un meccanismo vizioso di incentivo alla produzione di emissioni dannose, in palese contrasto con il criterio «chi inquina, paga»⁴⁴¹.

Le imposte sui gas incondensabili e sul gas metano appartengono anch'esse alla categoria delle accise; valgono per esse le medesime osservazioni formulate in relazione al primo sottogruppo di imposte sull'energia. Occorre però sottolineare che talune di queste sostanze (ad es. il metano⁴⁴²) sono ricomprese nell'elenco dei «gas serra», ossia quei gas presenti nell'atmosfera che sono trasparenti alla radiazione solare in entrata sulla Terra e che riescono a trattenere, in maniera consistente, la radiazione infrarossa emessa dalla superficie terrestre, dall'atmosfera e dalle nuvole. Gli impatti nocivi che questo processo, che si traduce nell'effetto serra che scalda la superficie terrestre, genera sul bilancio dell'energia globale del sistema atmosfera-Terra⁴⁴³, sono ben noti; ciò determina la particolare gravità della mancata commisurazione dell'onere fiscale alla capacità inquinante del presupposto, anche e soprattutto alla luce degli impegni assunti dall'Italia nell'ambito dell'Accordo di Parigi⁴⁴⁴. Sul punto, non si può dire che la strategia adottata

⁴⁴¹ Cfr. sul punto le osservazioni che saranno sviluppate nel paragrafo 2.1.

⁴⁴² Il metano viene emesso durante la produzione ed il trasporto di carbone, del gas naturale e dell'olio minerale. Grandi emissioni di metano avvengono anche in seguito alla decomposizione della materia organica nelle discariche ed alla normale attività biologica degli organismi superiori (soprattutto ad opera dei quasi 2 miliardi di bovini presenti sulla terra).

⁴⁴³ Cfr. Rapporto Ispra 220/2015, *Emissioni nazionali di gas serra. Fattori determinanti e confronto con i Paesi europei*.

⁴⁴⁴ L'[accordo di Parigi](#) è il primo accordo universale e giuridicamente vincolante sui cambiamenti climatici, adottato alla conferenza di Parigi sul clima (COP21) nel dicembre 2015. Ratificato dall'UE il 5 ottobre 2016,

dall'Italia nel contenimento delle emissioni si sia rivelata efficace: la costante riduzione di emissioni di gas serra da combustibili fossili - e il contestuale aumento della quota di consumi di energia da fonti rinnovabili - è da addebitarsi, in realtà, alla contrazione delle attività produttive registrata a partire dal 2007; senza la contrazione del PIL, registrata dalla crisi economica del 2008, l'effetto dei fattori che riducono le emissioni di gas serra non sarebbe stato sufficiente a portare le emissioni sotto i livelli del 1990⁴⁴⁵.

Infine, occorre soffermarsi brevemente sull'imposta sui consumi di carbone (*carbon tax*). Introdotta nel 1998⁴⁴⁶, la tassa assumeva come presupposto il consumo di carbone e sostanze affini [coke di petrolio, bitume di origine naturale emulsionato con il 30% d'acqua denominato «Orimulsion» (NC 2714)] nell'ambito delle attività di impianti industriali di combustione superiori a 50 megawatt di potenza. Si trattava dunque di un'accisa, al pari degli altri tributi energetici; tuttavia, era prevista una proporzionalità tra il consumo dei detti combustibili fossili e le correlate emissioni di CO₂, al fine dichiarato di ridurre la

è entrato in vigore il 4 novembre dello stesso anno. Firmando l'Accordo, l'Italia si è impegnata a ridurre del 40% le emissioni di gas a effetto serra (GHG) entro il 2030 e rispetto ai livelli del 1990.

⁴⁴⁵ Cfr. Rapporto Ispra 220/2015, *Emissioni nazionali di gas serra. Fattori determinanti e confronto con i Paesi europei*, cit., pag. 6.

⁴⁴⁶ Legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 8, comma 7. L'introduzione della *carbon tax* in Italia è avvenuta immediatamente dopo la firma del Protocollo internazionale di Kyoto del 1997 sulla riduzione delle emissioni di gas serra da parte dei Paesi industrializzati, e si allinea all'esperienza di molti altri Stati membri:

- La Finlandia è stato il primo Paese al mondo ad introdurla nel 1990. Nel 2010 l'aliquota sul carbonio è stata pari a 20 euro per tonnellata di CO₂ emessa. L'imposizione tiene conto sia del contenuto energetico delle emissioni che dei conseguenti effetti negativi per la salute.

- Un anno dopo, il 1° gennaio 1991, la Svezia ha imposto una tassa sul carbonio di 25 SEK/kg (\$100 per tonnellata) sull'uso di petrolio, carbone, gas naturale, ed altri combustibili inquinanti. Gli utenti industriali pagano la metà del tasso (tra il 1993 ed il 1997 il 25% del tasso), ed alcune industrie ad alto consumo come l'orticoltura commerciale, la manifattura e le cartiere furono totalmente esentate da queste nuove tasse. Nel 1997 il tasso fu incrementato a 365 SEK/kg (\$150 per tonnellata) di CO₂ emesso. Ciò ha permesso di tagliare le emissioni di CO₂ del 9% tra il 1990 e il 2006.

- Anche in Norvegia esiste dal 1991; tuttavia, a differenza della vicina Svezia, le emissioni di carbonio sono nettamente aumentate.

- In vigore in Danimarca a partire dal 1992, la tassa sul carbonio si applica a tutti i settori utilizzatori di energia. Le industrie sono però tassate diversamente a seconda del comparto a cui appartiene, e si riduce se la società ha stipulato un accordo volontario per l'applicazione di misure sull'efficienza energetica. Le emissioni pro capite di CO₂ sono diminuite di quasi il 15% nel periodo 1990-2005.

- Nei Paesi Bassi è prevista una tassa generale per le emissioni derivanti da tutti i carburanti fossili. Sono esentati i combustibili utilizzati come materie prime. Le aliquote fiscali sono calcolate sia sul contenuto di energia che sugli effetti delle emissioni.

- In Svizzera esiste dal 2008. Il prelievo include tutti i carburanti fossili. Le imprese svizzere possono essere esentate se partecipano al sistema di scambio di quote di emissioni (SSQE).

realizzazione e la propagazione in atmosfera. La previsione di un'aliquota direttamente proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato⁴⁴⁷ era mirata a indirizzare le scelte del mercato, disincentivando il consumo di carbone mediante un prelievo fiscale più oneroso sulle imprese e, contestualmente, favorendo la conversione degli impianti di combustione industriale verso fonti rinnovabili⁴⁴⁸. Si trattava dunque di un tributo ambientale in senso proprio, la cui base imponibile era costituita da «una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) che ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente quando è usato o rilasciato»⁴⁴⁹.

Tuttavia, l'istituto è rimasto sostanzialmente inapplicato, fino all'abrogazione avvenuta nel 2007⁴⁵⁰; sebbene la legge del 1998 avesse previsto, contestualmente all'introduzione della *carbon tax*, la riduzione degli oneri sociali gravanti sul costo del lavoro e dell'accisa applicata al gasolio per autotrazione⁴⁵¹, non fu possibile giustificare – né giuridicamente né politicamente - l'introduzione di una nuova imposta e il conseguente aggravio del prelievo fiscale⁴⁵².

⁴⁴⁷ Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 224. Si veda anche R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, op. cit., pag. 146: «l'espressa finalità della norma giustifica la correlazione tra danno ambientale e presupposto dell'imposta: al variare delle emissioni di anidride carbonica deve corrispondere un'applicazione differenziata dell'imposta in senso favorevole all'ambiente», e la trattazione di S. De Marco, *La carbon tax, tra tutela dell'ambiente ed esigenze fiscali*, in G. Moschella – A. M. Citrigno (a cura di), *Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga"*, Giuffrè, 2014, pagg. 200 e ss.

⁴⁴⁸ Così S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 165.

⁴⁴⁹ Cfr. Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04 (II, lett. a), punto 11, pag. 4).

⁴⁵⁰ Comma abrogato dall'art. 7, comma 1, D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007.

⁴⁵¹ Legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 8, comma 10: «Le maggiori entrate derivanti per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti sono destinate:

- a) a compensare la riduzione degli oneri sociali gravanti sul costo del lavoro;
- b) a compensare il minor gettito derivante dalla riduzione, operata annualmente nella misura percentuale corrispondente a quella dell'incremento, per il medesimo anno, dell'accisa applicata al gasolio per autotrazione, della sovrattassa di cui all'articolo 8 del decreto-legge 8 ottobre 1976, n. 691, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1976, n. 786. Tale sovrattassa è abolita a decorrere dal 1° gennaio 2005;
- c) a compensare i maggiori oneri derivanti dall'aumento progressivo dell'accisa applicata al gasolio usato come combustibile per riscaldamento e ai gas di petrolio liquefatti usati come combustibile per riscaldamento, anche miscelati ad aria, attraverso reti canalizzate o destinati al rifornimento di serbatoi fissi, nonché a consentire, a decorrere dal 1999, ove occorra anche con credito di imposta, una riduzione del costo del predetto gasolio non inferiore a lire 200 per ogni litro ed una riduzione del costo dei sopra citati gas di petrolio liquefatti corrispondenti al contenuto di energia del gasolio medesimo».

⁴⁵² Così R. Alfano, ult. op. cit., pag. 146.

1.2 Le imposte sui trasporti

Le imposte sui trasporti (carburanti esclusi) comprendono principalmente le imposte relative alla proprietà, alla registrazione e all'uso dei veicoli a motore. Sono incluse anche le imposte su altri mezzi di trasporto (ad esempio gli aerei) e sui servizi di trasporto connessi (per esempio tasse sui voli charter o tasse pagate dai passeggeri), quando queste possano ritenersi conformi alla definizione generale delle imposte ambientali, mentre sono escluse le accise sulla benzina, sul gasolio e sugli altri carburanti utilizzati per il trasporto, che sono invece incluse fra le imposte sui prodotti energetici. Le tasse di trasporto possono essere imposte “*una tantum*”, ad esempio, relativamente alla corresponsione dei premi assicurativi contro i danni da mezzi di trasporto, oppure possono essere caratterizzata dalla “ricorrenza”, come la tassa annuale di circolazione. Nel 2019, da questa sottocategoria sono stati ricavati 10,699 miliardi di euro, circa 1/5 del gettito complessivo delle imposte ambientali vigenti nel nostro ordinamento.

L'imposta provinciale relativa alle «formalità di trascrizione» dei veicoli iscritti nel PRA (Pubblico Registro Automobilistico), l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (c.d. RC Auto) e la tassa automobilistica regionale rientrano nella competenza degli enti locali.

La dottrina tributaria ha espresso forti dubbi circa la natura ambientalmente orientata delle prime due fattispecie menzionate⁴⁵³. L'imposta provinciale di trascrizione⁴⁵⁴, che le Province hanno facoltà di adottare nell'ambito della loro potestà regolamentare, è applicata sulla base di apposita tariffa, le cui misure potranno essere aumentate fino ad un massimo del 30%, ed è dovuta per ciascun veicolo al momento della richiesta dell'espletamento delle formalità di trascrizione. Il fine perseguito è evidentemente quello di coprire i costi relativi

⁴⁵³ Cfr. S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pagg. 187-189.

⁴⁵⁴ Introdotta dal d. lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446, art. 56, modificata dall'art. 1, comma 165, legge 27 dicembre 2013, n. 147.

alla prestazione del detto servizio di trascrizione; premesso, dunque, che il presupposto d'imposta non presenta alcun carattere ambientale, anche l'effetto di disincentivo all'assunzione di condotte inquinanti appare improbabile. Sarebbe necessario, quantomeno, modulare il prelievo in relazione alla tipologia e alla potenza di automobili ritenute nocive per l'ambiente, ma il legislatore delegato non menziona tale possibilità⁴⁵⁵, rimettendola alla discrezionalità delle Province. Le stesse osservazioni possono estendersi all'imposta sulla RC Auto: l'imposta⁴⁵⁶ è applicata sui premi assicurativi contro la responsabilità civile per i danni causati dalla circolazione dei veicoli e dei natanti nella misura del 12,5%, ed è dovuta anche nel caso in cui il premio sia restituito all'impresa assicuratrice. Anche in questa ipotesi, non è dato ravvisare il carattere ambientale del tributo: il presupposto è del tutto carente di elementi ambientali, e un eventuale effetto disincentivante alla circolazione di veicoli a motore derivante del prelievo non è sufficiente a caratterizzare in tal senso l'imposta.

Nel caso della tassa automobilistica regionale devono essere svolte osservazioni differenti. L'imposta, il cui presupposto applicativo consiste nella circolazione ovvero nella proprietà dei veicoli iscritti nel Pubblico Registro Automobilistico⁴⁵⁷, incombe sui proprietari, gli usufruttuari, e gli intestatari della carta di circolazione del veicolo iscritto nel PRA. Diversamente dalle fattispecie precedentemente trattate, l'aliquota della tassa automobilistica è determinata in base a due parametri di riferimento, consistenti rispettivamente in i) la potenza del veicolo espresso in kW e ii) le emissioni di ossido di carbonio propagate dal veicolo medesimo. La quantificazione delle emissioni sprigionate

⁴⁵⁵ Art. 56, comma 11: «Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le misure dell'imposta provinciale di trascrizione per tipo e potenza dei veicoli, in misura tale da garantire il complessivo gettito dell'imposta erariale di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico e la relativa addizionale provinciale».

⁴⁵⁶ Introdotta dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 320, che modifica l'articolo 1-bis, comma 1, della legge 29 ottobre 1961, n. 1216.

⁴⁵⁷ Così, art. 5, comma 31, l. 28 febbraio 1983, n. 53, che abroga e sostituisce la disciplina previgente (D.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39, Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche).

da ciascun mezzo di trasporto avviene assegnando al veicolo una classe, a ciascuna delle quali è applicata un'aliquota, oscillante tra un minimo di Euro 2,58 a un massimo di Euro 3,00 per i veicoli maggiormente inquinanti.

Secondo uno schema che ricalca la previgente *carbon tax*, la tassa in oggetto viene commisurata alla attitudine del veicolo a cagionare il deterioramento dell'ambiente circostante, a causa della produzione di emissioni la cui nocività è scientificamente provata; tale caratteristica rende l'istituto idoneo a orientare la condotta dei consumatori verso mezzi di trasporto più ecologici. In conclusione, la tassa automobilistica regionale è senz'altro riconducibile al novero dei tributi ambientali in senso proprio⁴⁵⁸.

Infine, si riporta un'ipotesi peculiare di imposizione fiscale sui trasporti. La legge 342/2000 ha istituito l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili⁴⁵⁹. Il presupposto d'imposta consiste nell'emissione sonora dell'aeromobile, prodotta sia al decollo che in fase di atterraggio, mentre la base imponibile è parametrata a una serie di elementi oggettivi tra i quali il peso del velivolo, la rumorosità dell'aeromobile e la certificazione acustica. Il tributo attiene indirettamente alla tutela congiunta di due distinti interessi: da un lato, quello del singolo, la cui sfera personale è inevitabilmente lesa dal rumore degli aeromobili; dall'altro, quello della collettività a vedere realizzati i collegamenti interni ed esterni rispetto ai confini nazionali⁴⁶⁰. Il contrasto tra i due interessi confliggenti viene temperato secondo un canone di ragionevolezza⁴⁶¹.

⁴⁵⁸ Opinione condivisa da S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 191.

⁴⁵⁹ In vigore a partire dal 2001, e introdotta dall'art. 90, legge del 21 novembre 2000, n. 342 sulla scorta dell'esperienza dei paesi anglosassoni, specificamente negli USA, dove si pose il problema di rispondere alla lesione dei *property rights* cagionata dalle emissioni dei jet (sul punto, si vedano le osservazioni di F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996, pagg. 170 e ss.). La Corte Suprema degli Stati Uniti ha riconosciuto, ai fini del ristoro dei danni, la possibilità di attivare l'*action in nuisance* e l'*action in trespass* (cfr. G. Guerrieri, *Il rumore causato da aeromobili nel diritto anglosassone*, in *Riv. Dir. Naut.*, 1960, I, pagg. 213 e ss.; A. Tempesta, *Note di diritto comparato sulla responsabilità per danni da rumore di aeromobili*, in *Diritto aereo*, 1965, pagg. 10 e ss.).

⁴⁶⁰ Così F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pag. 171.

⁴⁶¹ Cfr. F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pag. 171; E. Gerelli, *La tutela delle risorse naturali*, in AA. VV., *Il controllo sociale delle attività private*, Genova, 1972, pagg. 53 e ss.

L'imposta è qualificabile come un tributo locale, prima ancora che ambientale; lo si evince da una serie di indicazioni ricavabili dalla normativa, quali il coinvolgimento della Conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le Regioni e le Province autonome nella definizione delle relative modalità applicative, e la totale destinazione del gettito alle Regioni. Tuttavia, gli enti territoriali non possono disporre liberamente: il legislatore ha destinato prioritariamente le entrate ricavate da tale imposta al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico, al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti nelle zone limitrofe dell'intorno aeroportuale. Pertanto, la ripartizione del gettito viene effettuata da ciascuna Regione e Provincia autonoma sulla base dei programmi di risanamento e di disinquinamento presentati dai comuni dell'intorno aeroportuale ed elaborati sui dati rilevati dai sistemi di monitoraggio acustico.

È proprio la destinazione impressa al gettito che, oltre a rappresentare un aspetto del tutto peculiare dell'imposizione sui trasporti⁴⁶², svela la connotazione ambientale del tributo in esame⁴⁶³: il vincolo alla realizzazione di opere di disinquinamento ovvero al risarcimento del danno subito dai residenti in zone aeroportuali si associa ai criteri di quantificazione dell'imposta, che avviene, analogamente a quanto già emerso in relazione alla tassa regionale automobilistica, sulla base di classi inerenti alle caratteristiche dei singoli velivoli e al loro peso specifico durante il decollo, conformemente ai parametri comunemente utilizzati per l'individuazione dei tributi ambientali propri.

⁴⁶² Così, S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 192.

⁴⁶³ Sul punto cfr. R. Alfano, ult. op. cit., pag. 246; S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 192; in ogni caso la finalità ambientale del tributo deve essere considerata «come esterna e non interna al presupposto dell'imposta medesima anche alla luce della destinazione del gettito al disinquinamento acustico della parte del territorio interessata e dell'eventuale indennizzo della popolazione danneggiata» (così V. Ficari, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, n. 4/2001, pag. 1033).

1.3 Le imposte sui rifiuti

L'area applicativa delle imposte sull'inquinamento attiene al settore della protezione dell'aria e del clima; tale sottocategoria ricomprende le imposte sulla gestione dei rifiuti solidi, sulle emissioni di prodotti inquinanti, misurate o stimate, nell'aria e nell'acqua, e le imposte per l'abbattimento del rumore e delle vibrazioni. Il gettito di tali imposte nel 2019 è stato di 549 milioni di euro⁴⁶⁴, meno dell'1% delle entrate complessivamente riconducibili all'intero sistema delle imposte ambientali vigenti in Italia.

I tributi applicati alla produzione di rifiuti e alle connesse attività di smaltimento si distinguono fra 1) TARI; 2) tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi; 3) tributo provinciale per la tutela ambientale (TEFA) e 4) imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x).

La tassa sui rifiuti (TARI) è stata introdotta dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) quale tributo facente parte, insieme all'imposta municipale propria (IMU) e al tributo per i servizi indivisibili (TASI)⁴⁶⁵, dell'imposta unica comunale (IUC), al termine di un lungo periodo nel corso del quale si sono avvicinate quattro differenti fattispecie impositive⁴⁶⁶.

Scopo del tributo è garantire la copertura dei costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani; il soggetto passivo del tributo è individuato in chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti medesimi⁴⁶⁷, mentre il presupposto consiste nel possesso o la detenzione a qualsiasi

⁴⁶⁴ Dati disponibili su <http://dati.istat.it/Index.aspx?QueryId=10998>.

⁴⁶⁵ Abolita dalla legge di bilancio 2020.

⁴⁶⁶ Il D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 58, introduceva la TARSU, istituita per la copertura del servizio relativo allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani svolto in regime di privativa nell'ambito dei comuni. Una variante della TARSU era la Tariffa di Igiene Ambientale (TIA), disciplinata dal D. Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, da tenere ben distinta dalla c.d. "TIA2" (Tariffa Integrata Ambientale) prevista dall'art. 238 del Codice dell'Ambiente, avente natura privatistica (Cass. civ., ord., 21 giugno 2018, n. 16332). Sia la TARSU che la TIA erano state sostituite dalla TARES (Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), introdotto dal d. l. 6 dicembre 2011, n. 201 (cosiddetto "decreto salva Italia"), convertito con legge 22 dicembre 2011, n. 214.

I tributi menzionati sono stati sostituiti con la TARI dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147.

⁴⁶⁷ Così art. 1, comma 642, della legge n. 147 del 2013.

titolo di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani⁴⁶⁸. Sul punto, la Corte di Cassazione ha in più occasioni evidenziato come ciò che rileva ai fini del sorgere dell'obbligo tributario sia la potenzialità del locale o dell'area a produrre rifiuti, precisando che la semplice mancata utilizzazione, di fatto, dei locali o delle aree, che dipenda da una decisione soggettiva dell'occupante, non è sufficiente per escludere la debenza della TARI. Occorre, invece, a tal fine, che il contribuente provi l'inidoneità del locale o dell'area a produrre i rifiuti in ragione delle sue oggettive condizioni d'inutilizzabilità⁴⁶⁹.

La TARI è corrisposta in base a una tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. La tariffa è parametrata a quantità e qualità medie di rifiuti prodotti per unità di superficie, sulla base di criteri predeterminati, ed è composta da una quota fissa e una variabile. Le modalità concrete di determinazione delle tariffe rientrano nella competenza dei Comuni, che vi provvedono mediante regolamenti e delibere; ad esempio, secondo il Regolamento di Roma Capitale⁴⁷⁰ la quota fissa è commisurata alle componenti essenziali del costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, mentre la quota variabile è rapportata alla quantità di rifiuti conferiti, alle modalità del servizio fornito e all'entità dei costi gestioni. Così come le altre fattispecie impositive sui rifiuti, la TARI è un tributo di competenza degli enti substatuali, che ne dettano la disciplina di dettaglio e provvedono alla riscossione, destinando il gettito al finanziamento dei servizi prestati alla comunità locale.

La connotazione ambientale della TARI appare dubbia. Il primo motivo di dibattito è la natura tributaria della tariffa, che per lungo tempo è stato oggetto di contrasti dottrinali; inoltre, rileva la modalità di determinazione del tributo, basata sull'utilizzo di dati statistici

⁴⁶⁸ Così art. 1, comma 641, primo periodo, della legge n. 147 del 2013.

⁴⁶⁹ Da ultimo, si segnalano Cass. civ. Sez. V, Ord., 22 settembre 2020, n. 19767; Id., 15 maggio 2019, n. 12979; Id., sent. 2 marzo 2018, n. 4961; Id., sent. 28 aprile 2017, n. 10545.

⁴⁷⁰ Deliberazione n. 33 del 18 luglio 2014 dell'Assemblea Capitolina.

e su una presunzione della attitudine del soggetto passivo a produrre rifiuti⁴⁷¹. La TARI difetta, dunque, di corrispondenza tra prelievo fiscale e *quantum* di rifiuti prodotti, dal momento che il costo dello smaltimento dei rifiuti non risulta parametrato a una capacità inquinante effettiva, ma solo potenziale; ciò non consente di accollare all'inquinatore il costo esterno della propria condotta, e segna il distacco di questa fattispecie impositiva rispetto alla struttura delle imposte pigouviane⁴⁷². Tuttavia, la *green orientation* della TARI risente della impossibilità di calcolare con esattezza la quantità di rifiuti prodotta da ogni singola utenza e, conseguentemente, della inevitabile discrasia tra il costo reale del danno ambientale generato dal conferimento di rifiuti e quello del servizio ripristinatorio prestato dalla Pubblica Amministrazione. Inoltre, il riferimento a «quantità e qualità» dei rifiuti conferiti appare idoneo a esercitare l'effetto di disincentivazione ad inquinare tipico degli strumenti economici di tutela ambientale⁴⁷³. Si può dunque concludere che, in tale contesto, le presunzioni adottate dal legislatore tributario costituiscono uno strumento sufficientemente adeguato ad accollare all'inquinatore il costo del danno cagionato⁴⁷⁴.

A riprova di quanto sinora rilevato, si riporta un'interpretazione della TARI fornita dal Ministero dell'Ambiente⁴⁷⁵, appena successiva all'introduzione dello strumento: nel commentare la norma riguardante il trattamento fiscale dei rifiuti assimilati agli urbani

⁴⁷¹ Secondo l'art. 1, comma 641, primo periodo, della legge n. 147/13, il criterio è quello della "susceptibilità" di inquinare della superficie considerata.

⁴⁷² Così, F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pagg. 150-151 («si manifesta un *trend* all'inversione rispetto a quei parametri ambientali ispirati alla determinazione delle *écotaxes* avuto riguardo alla qualità e quantità delle immissioni inquinanti»).

⁴⁷³ Si veda però l'opinione contraria di S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 175 («la natura tariffaria dello strumento conduce all'individuazione di un nesso tra il tributo e i costi di tipo ripristinatorio sostenuti dall'ente locale (...) evidenziando perciò la mancanza dell'elemento (viceversa essenziale nei tributi ambientali in senso proprio) della prevenzione ed incentivazione dei comportamenti virtuosi»).

⁴⁷⁴ Resta, tuttavia, difficile classificare la TARI (e in generale le imposte sui rifiuti) tra i tributi ambientali "in senso stretto": anche qualora la struttura del tributo sia conforme al *polluter pays principle*, non va dimenticato che ogni prelievo sui rifiuti è caratterizzato da una "doppia anima", consistente nelle emissioni (i rifiuti) e nella gestione dei rifiuti. Il primo profilo «permette, in linea teorica, di configurare un tributo ambientale in senso proprio, in cui il presupposto sia l'emissione inquinante rappresentata dal rifiuto; il secondo deve sostanziarsi nella definizione degli strumenti – non necessariamente tributari – per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti stessi» (così R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 295).

⁴⁷⁵ Circolare MATTM n. 1/2014 del 13 febbraio 2014 (*Regime tariffario per rifiuti assimilati che il produttore mostri di aver avviato al recupero*).

avviati allo smaltimento autonomo da parte dei produttori, il Ministero suggerisce di lasciare ai Comuni la possibilità di modulare il prelievo fiscale in modo flessibile, al fine di «conciliare gli stimoli alle buone pratiche in tema di recupero dei rifiuti con l'intuitiva esigenza di massima sostenibilità finanziaria del ciclo integrato dei Comuni»⁴⁷⁶. Nel fornire tale interpretazione, il Ministero assume una posizione favorevole al potenziamento delle competenze comunali, e contestualmente imprime alla TARI un forte connotato di tutela ambientale⁴⁷⁷.

In materia di rifiuti urbani vige un ulteriore tributo, strettamente connesso alla TARI: il Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene ambientale (TEFA) è stato istituito⁴⁷⁸ per la copertura dei costi delle funzioni amministrative d'interesse provinciale, inerenti allo smaltimento dei rifiuti solidi⁴⁷⁹. La normativa prevede che il tributo sia «commisurato alla superficie degli immobili assoggettata dai Comuni alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani» e che il soggetto passivo coincida con «gli stessi soggetti tenuti al pagamento della predetta tassa», ossia chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti. Emerge dunque un rapporto di subordinazione del TEFA rispetto alla TARI (*rectius*, alla TARSU, la corrispondente tassa vigente all'epoca dell'introduzione del TEFA), evidenziato dalla quantificazione del tributo in oggetto: il TEFA è infatti determinato in misura compresa tra l'1 e il 5% delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della TARI. Quanto sinora esposto consente di qualificare il TEFA come un'addizionale⁴⁸⁰, il cui gettito è assegnato alle Province per finanziare l'esercizio delle predette funzioni amministrative. Tuttavia, la

⁴⁷⁶ Circolare n. 1/2014 - Regime tariffario per rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero, pag. 2.

⁴⁷⁷ Così S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 174.

⁴⁷⁸ D. lgs. del 30 dicembre 1992, n. 504, art. 19, abrogato dal d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 1, comma 264, lett. n) (Codice dell'Ambiente) e successivamente ripristinato ad opera del d. lgs. 16 gennaio 2008, n. 4.

⁴⁷⁹ Nelle funzioni finanziate dal TEFA sono ricomprese quelle di natura non ripristinatoria, relative al rilevamento, la disciplina e il controllo degli scarichi e delle emissioni e alla tutela, la difesa e la valorizzazione del suolo.

⁴⁸⁰ Il D. Lgs. n. 68/2011 ha espressamente qualificato il TEFA come un «tributo proprio derivato».

natura ambientale del tributo costituisce tuttora oggetto di dibattito: a fronte del fine dichiaratamente perseguito dal TEFA, è stato osservato che i parametri applicati per determinare l'impatto ambientale cagionato dai rifiuti urbani avrebbero natura meramente presuntiva, e pertanto sarebbero «solo indirettamente indice di un deterioramento ambientale»⁴⁸¹, a detrimento dell'effetto disincentivante realmente prodotto dal tributo.

Il tributo speciale per il conferimento in discarica per i rifiuti solidi, introdotto nel 1995⁴⁸², è dovuto dal gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo – con obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento – all'atto del deposito in discarica dei rifiuti definiti «solidi»⁴⁸³. L'imposta è significativamente denominata «ecotassa»⁴⁸⁴: la connotazione ambientale emerge *prima facie* dalla base imponibile, costituita dalla quantità di rifiuti conferiti, quale risultante dalla rendicontazione delle annotazioni effettuate negli appositi registri la cui tenuta è imposta ai gestori delle discariche. L'imposta è quantificata sulla base del complesso dei rifiuti conferiti e di un coefficiente di correzione⁴⁸⁵, al fine di adeguare il più possibile il prelievo al costo esterno del danno generato dal conferimento, conformemente al principio «chi inquina, paga». Rileva altresì osservare che lo scopo dichiaratamente perseguito con l'istituzione dell'ecotassa consiste nel favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero di materia prima e di energia dagli stessi⁴⁸⁶. Il gettito, che è indirizzato primariamente alle Regioni⁴⁸⁷, è oggetto di un vincolo parziale (analogo al

⁴⁸¹ Così, A. Zatti, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 3/2012, pagg. 384 e ss.

⁴⁸² Legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3.

⁴⁸³ Compresi i fanghi palabili (legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 25).

⁴⁸⁴ Cfr. Circolare del Ministero delle Finanze, 24 luglio 1996, n. 190/E.

⁴⁸⁵ Il quale, tuttavia, si è rivelato neutro ai fini del tributo; cfr. R. Alfano ult. op. cit. pag. 255. 8/Come osservato in F. Picciaredda – P. Selicato, op. cit., pag. 150, il metodo adottato dal D. Lgs. 507/93 comprometteva la corrispondenza tra prelievo e produzione dei rifiuti, traducendosi in una dissociazione della tassazione dal principio «chi inquina, paga»; la collocazione ambientale del tributo derivava dalla elaborazione di una precisa nozione di rifiuto assoggettabile ad imposizione.

⁴⁸⁶ Così legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 24.

⁴⁸⁷ Senza trascurare il citato art. 3, che destina il 10% del gettito alle Province. A monte della destinazione del gettito, l'ecotassa è stata istituita con legge statale, ed è pertanto annoverabile tra i tributi erariali, e non tra i tributi regionali propri (cfr. sul punto M. Aulenta, *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti locali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2017, pag. 475).

vincolo di destinazione impresso al gettito dell'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili): una quota del gettito pari al 20% - al netto della porzione spettante alle Province – è infatti destinata a confluire in un fondo regionale istituito per finanziare attività di riduzione delle quantità di rifiuti prodotte e altre attività di risanamento ambientale. Infine, si rileva che la normativa vigente ricomprende tra i soggetti passivi del tributo «chiunque esercita, ancorché in via non esclusiva, l'attività di discarica abusiva e chiunque abbandona, scarica o effettua deposito incontrollato di rifiuti»⁴⁸⁸; in aggiunta alle ovvie conseguenze in materia di gettito, l'estensione della platea dei soggetti obbligati al versamento rafforza l'effetto disincentivante del tributo, dal momento che l'onere economico è imposto a prescindere da requisiti formali e si focalizza sull'elemento sostanziale del conferimento di rifiuti. Si può dunque concludere definitivamente nel senso dell'appartenenza dell'ecotassa alla categoria dei tributi ambientali in senso stretto⁴⁸⁹.

Infine, ci si sofferma sulla tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e ossidi di azoto (NO_x)⁴⁹⁰: la tassa si applica ai grandi impianti di combustione ed è dovuta nella misura di euro 106 per tonnellata/anno di anidride solforosa e di euro 209 per tonnellata/anno di ossidi di azoto. Si specifica che per «grande impianto di combustione» si intende l'insieme degli impianti di combustione localizzati in un medesimo sito industriale e appartenenti ad

⁴⁸⁸ Così legge 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 32. I detti soggetti sono altresì tenuti in solido agli oneri di bonifica, al risarcimento del danno ambientale, al pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie ai sensi della legge 549/95.

⁴⁸⁹ Così S. Dorigo – P. Mastellone, ult. op. cit., pag. 176, A. F. Uricchio, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pagg. 329-330 e R. Alfano, ult. op. cit., la quale però rileva che il presupposto «non evidenzia una chiara emersione di capacità contributiva: il rifiuto, una volta conferito in discarica, perde la propria potenziale utilizzabilità economica» (pag. 256). Nel modello spagnolo, esiste una fattispecie analoga, in vigore in tre «Autonomías» (Madrid, Murcia e Catalogna), la cui caratterizzazione ambientale è accentuata dalla soggettività dal lato passivo dell'imposta, posizione assegnata ai singoli municipi. In tal modo, i costi maggiori incombono sui municipi che non effettuano raccolta differenziata e riciclaggio, al chiaro scopo di incentivarli ad adottare condotte più ecologiche (sul punto, cfr. J. A. Rozas Valdés, *La tassazione ambientale in Spagna*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010, pagg. 162-163).

⁴⁹⁰ Così legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 17, commi 29-33.

un singolo esercente, purché almeno uno di detti impianti abbia una potenza termica nominale pari o superiore a 50 MW.

Nella fattispecie designata dal legislatore, in attuazione della Direttiva europea in materia di contenimento delle emissioni⁴⁹¹, si ravvisa la compresenza degli elementi di identificazione dei tributi ambientali in senso stretto: il presupposto è costituito da un'attività inquinante, e la base imponibile è commisurata alle quantità prodotte di sostanze la cui nocività ambientale è scientificamente dimostrata; la struttura del tributo è idonea a internalizzare i costi delle emissioni inquinanti, e conseguentemente a disincentivarne la produzione. L'origine comunitaria della disciplina affiora dalle analogie tra le varie forme di tributi sulle emissioni introdotti negli Stati membri: anche la Danimarca, la Spagna e l'Olanda colpiscono le emissioni di SO₂ e NO_x con un'imposta pigouviana⁴⁹².

1.4 Conclusioni

L'analisi delle singole fattispecie impositive asseritamente introdotte per perseguire scopi ambientali non presenta risultati positivi. Su 20 tributi esaminati, solo 4 (tassa automobilistica regionale, imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, tributo per il conferimento in discarica dei rifiuti e tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto) possiedono i connotati tipici dei tributi ambientali in senso stretto.

Le maggiori incongruenze sono state riscontrate nel sottogruppo delle imposte sull'energia: ciascun tributo ricompreso al suo interno risulta strutturato su un presupposto – il consumo – che non lascia emergere la reale nocività del prodotto assoggettato a imposizione, configurando un tributo ambientale “in senso lato” che non si attaglia alle indicazioni delle istituzioni europee. In questo modo si finisce per sottoporre al medesimo onere fiscale

⁴⁹¹ Direttiva 88/609/CEE del Consiglio, del 24 novembre 1988.

⁴⁹² Per un'analisi maggiormente approfondita sui profili comparati della disciplina, si rinvia a G. Selicato, ult. op. cit., pagg. 340-347, e J. A. Rozas Valdés, ult. op. cit., pagg- 161-162.

prodotti differenti sotto il profilo del contenuto energetico, dando luogo a una tassazione iniqua, economicamente inefficiente e inefficace ai fini della tutela dell'ecosistema.

Il quadro è aggravato dalla omessa previsione di una *carbon tax*. Invero, l'applicazione del prelievo fiscale in senso proprio alle emissioni di CO₂ contribuirebbe agli obiettivi di tutela ambientale e costituirebbe una notevole fonte di entrate: è stato rilevato che nei settori ETS, ipotizzando che la tassa sia applicata a tutte le attività di settore che producono CO₂ (e non solo alle emissioni dei grandi impianti industriali), si otterrebbe un gettito potenziale stimato in 5,2 miliardi di euro - mentre nei settori non ETS il gettito potenziale di una *carbon tax* ammonta a 6,1 miliardi di euro⁴⁹³-. I settori che potrebbero contribuire in misura maggiore sarebbero le famiglie, il settore dei servizi, il trasporto stradale, la manifattura e il trasporto marittimo.

2. Gli effetti degli incentivi fiscali: le agevolazioni ambientali vigenti

La valutazione critica degli strumenti fiscali ambientali vigenti nel nostro ordinamento prosegue con l'analisi delle agevolazioni. Il settore è connotato da particolari criticità: come si anticipava nel secondo capitolo⁴⁹⁴, le ultime stime del Ministero dell'Ambiente evidenziano la vigenza di ben 103 diversi regimi ambientali di favore⁴⁹⁵. Un tale numero di incentivi si presenta, innanzitutto, squilibrato rispetto alle fattispecie impositive (solo 20); in secondo luogo, rischia di tradursi in una perdita di gettito insostenibile per il bilancio

⁴⁹³ Così, Documento n. 6 di valutazione del Senato della Repubblica, *Chi inquina, paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l'ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, 2017, pag. 36.

⁴⁹⁴ Cap. 2, par. 4.1.

⁴⁹⁵ Il numero riportato è riferito alle misure agevolative vigenti, di natura fiscale e di altro genere, aventi effetti positivi (SAF) o negativi (SAD) (è presente anche una terza categoria di misure, classificate "incerte" a causa dell'impossibilità di valutarne l'impatto ambientale con sufficiente certezza). Di queste 103 misure, 72 costituiscono incentivi dannosi (SAD), per una spesa totale di 19.748,44 milioni di euro; 55 su 72 incentivi hanno natura tributaria, e nel 2019 si sono tradotti in una spesa fiscale di 17.943,77 milioni di euro. I dati sono stati estrapolati dal Catalogo dei Sussidi Ambientalmente Favorevoli e dei Sussidi Ambientalmente Dannosi, pubblicato dal Ministero dell'Ambiente; i calcoli sono a cura dell'autrice.

pubblico e controproducente per gli obiettivi di tutela ambientale. Non solo, infatti, la spesa fiscale riduce le entrate connesse alla tassazione ambientale pregiudicando l'attuazione del doppio dividendo; ma è dubbio che l'agevolazione sia strutturata correttamente, ossia che sia diretta a orientare il mercato verso prodotti, attività e condotte realmente ecologici, tramite l'alleggerimento dell'onere fiscale.

L'analisi in oggetto è stata condotta avvalendosi degli studi contenuti nella terza versione del Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli⁴⁹⁶, pubblicato dal Ministero dell'Ambiente⁴⁹⁷, e delle risultanze dell'ultimo Rapporto annuale sulle spese fiscali, elaborato dal Ministero delle Finanze⁴⁹⁸. Scopo dei documenti menzionati è quantificare le *tax expenditures* disposte annualmente nel settore ambientale e individuare quali, tra di esse, costituiscano SAD (sussidi ambientalmente dannosi)⁴⁹⁹, al fine di sostenere il Parlamento e il Governo nella definizione delle politiche ambientali. I SAD sono caratterizzati da un effetto doppiamente dannoso: si tratta di incentivi pubblici suscettibili di impattare, anche indirettamente, sull'ambiente, ispirati a logiche economiche o di altra natura (ad es., l'aliquota ridotta dell'accisa sui carburanti per

⁴⁹⁶ Nel Catalogo dei Sussidi Ambientalmente Favorevoli e dei Sussidi Ambientalmente Dannosi, già dalla sua prima edizione e nel pieno rispetto di quanto disposto dall'art. 68 della Legge 28 dicembre 2015 n. 221, cosiddetto «Collegato ambientale», si considera una definizione molto ampia di sussidio comprendendo «incentivi, agevolazioni, finanziamenti agevolati ed esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell'ambiente», in accordo con la definizione OCSE per cui: «un sussidio è una misura che mantiene i prezzi per i consumatori al di sotto dei livelli di mercato, o mantiene i prezzi per i produttori al di sopra dei livelli di mercato o che riduce i costi per i produttori e i consumatori, tramite sostegno diretto o indiretto». In alcuni casi, è stato incluso anche una tipologia di sussidio «implicito», ovvero quella forma di agevolazione che emerge implicitamente da una determinata differenziazione del livello di tassazione che può favorire l'adozione di tecnologie o combustibili più o meno inquinanti.

⁴⁹⁷ Art. 68 della legge 28 dicembre 2015, n. 221 (*Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali*) detta Collegato Ambientale (GU serie generale n. 13 del 18-1-2016).

⁴⁹⁸ Rapporto annuale sulle spese fiscali 2019, elaborato dalla Commissione Finanze, istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il 28 aprile 2016 ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione dell'articolo 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega sulla riforma tributaria) che disciplina il monitoraggio annuale delle spese fiscali.

⁴⁹⁹ Secondo l'OCSE (2005), si può definire un SAD come quella misura che, *ceteris paribus*, aumenta i livelli di produzione tramite il maggior utilizzo della risorsa naturale con un conseguente aumento del livello dei rifiuti, dell'inquinamento e dello sfruttamento della risorsa naturale, o ancora una misura di sostegno che aumenta lo sfruttamento delle risorse e danneggia la biodiversità. Ciononostante, è convinzione diffusa presso gli studiosi che gli effetti di un SAD siano spesso complessi e possano essere diretti o indiretti e non sempre il collegamento fra il volume, la natura del sussidio e l'impatto ambientale può essere definito in maniera univoca.

i taxi, o la riduzione della tassa automobilistica concessa ai proprietari di auto storiche), i quali contribuiscono al deterioramento ambientale - che, nel caso dei sussidi ai combustibili fossili, è particolarmente significativo -. L'origine dei SAD rivela che il danno in oggetto è finanziato dallo Stato: ciò significa che ogni anno il nostro Paese supporta condotte inquinanti, contrariamente agli impegni assunti in qualità di Stato membro dell'UE e in sede internazionale⁵⁰⁰, e nel farlo spende cifre elevatissime.

Il dibattito su una possibile rimozione dei SAD, ovvero su una loro riforma e trasformazione in SAF (sussidi ambientalmente favorevoli)⁵⁰¹, impegna la comunità internazionale da circa trent'anni. Nel 2019 l'OCSE ha pubblicato la nuova edizione dell'«*Inventory of Support Measures for fossil fuels*», una banca dati aggiornata ogni due anni che tende a misurare il sostegno globale dei sussidi ai combustibili fossili, sia dal lato del consumo che della produzione. È stato dimostrato che, nel 2017, i sussidi ai combustibili fossili erogati nei 76 paesi considerati dall'OCSE hanno raggiunto i 340 miliardi di dollari (373 miliardi nel 2015). In occasione del G7 Ambiente a presidenza italiana, l'OCSE ha ribadito le motivazioni per una graduale rimozione dei SAD: i) molti sussidi sono stati identificati come economicamente inefficienti e distorsivi del mercato, e vanno dunque sottoposti a monitoraggio e controllo; ii) i sussidi possono provocare danni ambientali, sia direttamente incentivando un'attività che danneggia l'ambiente, sia indirettamente riducendo il costo di un'attività che utilizza *inputs* che impongono un

⁵⁰⁰ Il supporto economico alla produzione di emissioni inquinanti, offerto sotto forma di sussidi e incentivi, preclude il completamento di un processo di crescita sostenibile (Horizon 2020) e il raggiungimento della «neutralità carbonio» (individuato dalla presidente della Commissione Van Der Leyen, *A Union that Strives for more: My Agenda for Europe. Political Guidelines for the Next Commission 2019-2024*, European Parliament, 16 luglio 2019); allo stesso modo, ostacola il raggiungimento degli obiettivi dell'Accordo di Parigi (mantenere l'aumento medio della temperatura mondiale ben al di sotto di 2°C rispetto ai livelli preindustriali come obiettivo a lungo termine; puntare a limitare l'aumento a 1,5°C, dato che ciò ridurrebbe in misura significativa i rischi e gli impatti dei cambiamenti climatici; fare in modo che le emissioni globali raggiungano il livello massimo al più presto possibile, pur riconoscendo che per i paesi in via di sviluppo occorrerà più tempo; conseguire rapide riduzioni successivamente secondo le migliori conoscenze scientifiche disponibili, in modo da raggiungere un equilibrio tra emissioni e assorbimenti nella seconda metà del secolo).

⁵⁰¹ Un sussidio può essere definito come SAF se l'obiettivo primario include la salvaguardia ambientale o la gestione sostenibile delle risorse.

pesante onere sull'ambiente; iii) alcuni danni ambientali hanno effetti transfrontalieri; iv) i sussidi impongono un onere ai bilanci pubblici e ai contribuenti, che risultano particolarmente discutibili quando sono dannosi per l'ambiente, iniqui o inefficienti socialmente; v) il peso fiscale legato a un sussidio comporta che minori risorse siano potenzialmente disponibili per altri scopi pubblici (es. ricerca di energia pulita, innovazione o sicurezza sociale).

Nell'ordinamento pre-Covid risultavano in vigore 55 SAD di natura fiscale. Non pare che la normativa emergenziale apporterà qualche miglioramento: nel tentativo di fronteggiare la crisi economica il legislatore ha ripetutamente differito l'entrata in vigore della *plastic tax*⁵⁰², che avrebbe aumentato il costo delle plastiche monouso, e ha varato numerose misure di sostegno al mondo del lavoro, tra le quali riduzioni ed esenzioni d'imposta rivolte alle imprese; esiste il rischio che tali misure ricalchino la struttura di analoghi incentivi previgenti, i cui effetti negativi sull'ambiente sono stati provati scientificamente. Pertanto, ci si soffermerà su taluni SAD entrati in vigore prima della pandemia; questa analisi aiuterà a valutare le nuove misure, per stabilire se queste ultime rientrino nel novero dei sussidi ambientalmente favorevoli o se, al contrario, siano idonee a incentivare condotte e attività inquinanti.

2.1 Le agevolazioni nel settore energetico

È stata accertata la vigenza nel nostro ordinamento di 27 misure fiscali agevolative dannose, tra esenzioni, esclusioni, riduzioni dell'imponibile o dell'imposta ovvero altro regime di favore, relative all'imposizione sull'energia. Come si è avuto modo di evidenziare nel primo paragrafo, in Italia la maggior parte dell'energia è ricavata da combustibili fossili; è indispensabile, dunque, individuare la presenza di eventuali sussidi

⁵⁰² Così, art. 1, co. 1034, lett. i), l. 30 dicembre 2020, n. 178 (G.U. 30 dicembre 2020, n. 322).

in tale settore, che «incoraggiano lo spreco, distorcono i mercati energetici, impediscono gli investimenti in combustibili energetiche pulite, mettono a dura prova i bilanci pubblici, e incentivano investimenti infrastrutturali non sostenibili»⁵⁰³.

Dal punto di vista del cambiamento climatico, i sussidi energetici hanno un ruolo chiave: sovvenzionando l'estrazione e il consumo di combustibili fossili, possono precludere il raggiungimento degli obiettivi; laddove correttamente indirizzati, invece, possono facilitare la transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio, contribuendo a costruire un'industria ad energia rinnovabile. I sussidi energetici sono importanti anche dal punto di vista del commercio: si richiama l'eloquente esempio dell'accordo dell'OMC su sussidi e misure compensative⁵⁰⁴, che individua specificamente i tipi di sussidi consentiti e quelli proibiti. Infine, i sussidi energetici rilevano anche dal punto di vista della *governance* energetica globale, potendo essere utilizzati per conseguire una politica energetica specifica (ad es. combattere la povertà energetica o assicurare l'approvvigionamento energetico).

I SAD vigenti, relativi alla produzione e al consumo di energia elettrica, sono 7, 5 dei quali sono costituiti da esenzioni⁵⁰⁵. Tra queste, appare meritevole di approfondimento l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3 kW fino a 150 kWh di consumo mensile (art. 52, comma 3, lett. e), TUA): introdotta per ragioni sociali, ossia attenuare l'esborso sopportato dai contribuenti e

⁵⁰³ Piano d'Azione Clima ed Energia per la crescita del G20 di Amburgo, 7-8 luglio 2017, Amburgo, Germania.

⁵⁰⁴ *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, ASCM.

⁵⁰⁵ 1) l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3 kW fino a 150 kWh di consumo mensile (art. 52, comma 3, lett. e), TUA); 2) l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica prodotta da impianti di gasificazione (Tabella A, punto 11-bis, TUA); 3) l'esenzione sul prelievo di energia elettrica per i clienti finali che prestano servizi di interrompibilità istantanea o di emergenza (Art. 30, comma 19, Legge 23 luglio 2009, n. 99 («Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia»); 4) l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle ferrovie (Art. 52, comma 3, lett. c), TUA); 5) l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nell'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano (Art. 52, comma 3, lett. d), TUA); 6) le agevolazioni per le imprese a forte consumo di energia elettrica (Decreto Legislativo 16 marzo 1999, n. 79 (Decreto Bersani); Decreto del 5 aprile 2013 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico; Deliberazione ARERA n. 921/2017/R/eel del 28 dicembre 2017, di attuazione del Decreto Ministeriale 21 dicembre 2017).

incoraggiare i consumatori vicino soglia a risparmiare energia attraverso la regolazione dei loro consumi, l'agevolazione è qualificata SAD a causa della elevata percentuale di elettricità prodotta attraverso le fonti fossili. Nel 2019, la misura in oggetto ha cagionato una perdita di gettito pari a 586,70 milioni di euro. Sarebbe opportuno eliminarla, o sostituirla con una riduzione d'imposta, circoscrivendo l'ambito applicativo dell'esenzione alle sole ipotesi di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili⁵⁰⁶: per le abitazioni sono utilizzabili impianti solari fotovoltaici, impianti solari termici (per soddisfare le esigenze di acqua calda), impianti geotermici (per produrre calore dal sottosuolo) e impianti microeolici (per produrre energia elettrica dal movimento del vento). Generalmente, l'utilizzo di fonti rinnovabili per produrre energia nelle case trova un importante ostacolo nel costo degli impianti; tuttavia, si rileva che esiste una soluzione ragionevolmente "economica", consistente nell'impianto fotovoltaico costituito in pannelli solari in silicio posati sui tetti delle abitazioni, il cui prezzo va dai 5.600 agli 8.000 euro⁵⁰⁷. Questo tipo di impianto abbate il consumo di energia prelevata dalla rete e i costi in bolletta, permettendo di risparmiare fino al 70-80% del prelievo dalla rete; si calcola che in media si riesca a rientrare dall'investimento in circa 7 anni, fino ad arrivare a un guadagno di 8.000 euro entro i 20 anni di utilizzo⁵⁰⁸.

Tra le altre fattispecie di SAD inerenti ai prodotti energetici, le più significative sono costituite dalle agevolazioni sui carburanti e i combustibili fossili, che nel 2019 si sono

⁵⁰⁶ Nella comunicazione *Energie rinnovabili: un ruolo di primo piano nel mercato energetico europeo*, 6 giugno 2012, la Commissione individuava i settori in cui occorre intensificare gli sforzi entro il 2020 affinché la produzione di energia rinnovabile dell'UE continuasse ad aumentare fino al 2030 e oltre, e ha ritenuto particolarmente degno d'attenzione il settore civile. In questo campo, l'Italia rappresenta un esempio virtuoso: il GSE ha riportato che nel 2018 la produzione verde italiana ha coperto il 17,8% dei consumi finali, due punti percentuali in più rispetto al 2017 e quattro sopra il 2016, superando il target del 17% di rinnovabili nei consumi energetici complessivi (ossia elettrico, termico e trasporti) assegnatoci dall'Unione europea con il pacchetto 20-20-20. In altre parole, la quota FER continua a crescere in maniera costante ma a ritmi lentissimi. La generalizzazione dello sfruttamento di fonti rinnovabili per produrre energia nelle case rimane ostacolata da un problema fondamentale, ovvero il costo degli impianti.

⁵⁰⁷ Il costo medio è riferito a un impianto da 3 kWp - che quindi arriva a produrre tra i 3.000 e i 4.500 kWh all'anno, comprensivo del costo di installazione.

⁵⁰⁸ Fonte sorgenia.it/guida-energia/mercato-libero.

tradotte in una perdita di gettito pari a 5.154,00 milioni di euro. La permanenza di tali misure nel nostro ordinamento ha attirato ripetutamente l'attenzione delle istituzioni europee e degli organismi internazionali: la Commissione Europea, nel suo esame dell'attuazione delle politiche ambientali dell'UE (*Environmental Implementation Review – EIR*), ha evidenziato la necessità di rimuovere le accise più favorevoli al diesel rispetto alla benzina presente in diversi Stati Membri, al fine di raggiungere gli obiettivi di salvaguardia della salute umana e riduzione delle emissioni. In particolare, è stato affermato che «l'Italia presenta un differenziale per il gasolio pari a circa l'85% (come parametro di riferimento, un dato pari al 100% indica lo stesso livello di tassazione per le auto a benzina e per quelle a gasolio, vale a dire che non vi è alcun differenziale per il gasolio), mentre le esternalità associate al gasolio sono più elevate rispetto alla benzina e, quindi, ciò giustificerebbe una tassazione più elevata»⁵⁰⁹. L'argomento è stato affrontato anche dalla Strategia Energetica Nazionale (SEN) approvata nel 2017 (ossia il piano decennale che il Governo italiano ha stilato per anticipare e gestire i cambiamenti in seno al sistema energetico nazionale): il documento prevede un allineamento delle accise di benzina e diesel sulla base dell'impatto ambientale, realizzabile con un incremento dell'accisa sul diesel e una riduzione di quella sulla benzina, oppure con un allineamento dell'accisa sul diesel ai livelli della benzina, coerentemente con gli obiettivi di politica ambientale. Si consideri, ad esempio, l'ipotesi della riduzione dell'accisa per i conducenti di taxi⁵¹⁰: l'agevolazione incentiva tutti i carburanti, che si tratti di benzina, gasolio, GPL o metano⁵¹¹, senza tener conto alcuno della *performance* ambientale, e finanzia i taxi che competono con il trasporto pubblico. Questo si traduce in elevate emissioni e costi esterni, generati da

⁵⁰⁹ Commissione Europea, 2017.

⁵¹⁰ Tabella A, punto 12, TUA, D.P.C.M. 20.2.2014 ai sensi dell'art. 1, comma 577, Legge n. 147/2013; art. 1, comma 242, Legge n. 190/2014.

⁵¹¹ Per la benzina: il trattamento ordinario è di 728,40 €/1000 litri, ridotti a 359,00 €/1000 litri grazie all'agevolazione; per il gasolio, il costo ordinario di 617,40 €/1000 litri viene ridotto a 330,00 €/1000 litri; per il GPL (costo ordinario 267,77 €/1000 kg) è prevista una riduzione dell'aliquota ordinaria pari al 40%.

un aumento dell'utilizzo del trasporto su strada rispetto ad altre forme di mobilità sostenibile.

Analoghe osservazioni possono essere formulate in merito all'agevolazione sull'accisa sui carburanti e i combustibili impiegati dalle Forze armate, che conduce al medesimo risparmio d'imposta concesso ai taxi: la misura favorisce l'utilizzo di combustibili e carburanti di origine fossile, anche in alternativa a bio-combustibili e combustibili alternativi (GPL, metano, GNL), e crea una disparità nell'applicazione del principio «chi inquina, paga». Un simile trattamento di favore, caratterizzato da un impatto ambientale negativo, non trova riscontro in esigenze di natura commerciale o sanitaria; considerato che attualmente i consumi di carburante non dipendono tanto da esigenze di sicurezza nazionale quanto da parate, cerimonie e simili, anche questa agevolazione è sicuramente rivedibile.

La spesa fiscale totale correlata ai SAD sull'energia elettrica e i prodotti energetici nel 2019 è stata quantificata in 11.628,17 milioni di euro.

2.2 Le agevolazioni nel settore dei trasporti

Come illustra l'European Environmental Agency⁵¹², il settore trasporti contribuisce in modo significativo all'inquinamento atmosferico, al rumore e alla frammentazione degli habitat.

Il trasporto su strada impiega quasi tre quarti dell'energia complessiva utilizzata per i trasporti nell'UE. Secondo i più recenti dati forniti dall'EEA, le vendite di auto nuove in Europa sono aumentate, con una spiccata preferenza per i veicoli con massa elevata⁵¹³: ciò comporta un aumento delle emissioni inquinanti, dal momento che le auto più pesanti tendono a usare più carburante e a rilasciare più gas serra e inquinanti. Nel 2014, circa un quarto delle emissioni totali di gas serra (GHG – *Greenhouse Gases*) dell'UE è stato

⁵¹² Cfr. Rapporto *European Environment: State and outlook*, 2015.

⁵¹³ Gli acquisti di autoveicoli in Europa sono aumentati del 9% nel 2015 rispetto all'anno precedente, per un totale di 13,7 milioni di nuove autovetture immatricolate.

prodotto dal settore dei trasporti; le auto hanno contribuito per il 44%, e i veicoli commerciali pesanti e gli autobus per il 18%. Nel tempo, le emissioni prodotte dalle diverse modalità di trasporto sono cambiate notevolmente: le emissioni del trasporto aereo internazionale sono quasi raddoppiate, quelle del trasporto stradale sono aumentate del 17%, mentre le emissioni prodotte dal trasporto ferroviario e dalla navigazione interna si sono ridotte rispettivamente di oltre il 50% e di quasi il 37%⁵¹⁴.

In base ai dati ISPRA relativi all'Italia, la quota delle emissioni di gas serra dei trasporti (esclusi quelli marittimi e aerei) sul totale delle emissioni nazionali è cresciuta dal 19,8% del 1990 al 24,5% del 2015, con un incremento in valore assoluto delle emissioni di CO₂ di circa 4 milioni di tonnellate. Sono anche stati registrati livelli elevati di concentrazioni di particolato in atmosfera⁵¹⁵, ossia di particelle altamente nocive per la salute, alle quali il settore dei trasporti contribuisce in maniera rilevante. Si tratta di un problema concreto per un Paese come l'Italia, secondo dopo la Polonia per peggior qualità dell'aria, in cui le malattie all'apparato respiratorio costituiscono la terza causa di morte⁵¹⁶.

L'erogazione di sussidi diretti o indiretti nel settore trasporti può giocare un ruolo importante nell'indirizzare le scelte di acquisto e gli stili di comportamento verso forme di mobilità più sostenibili. In alcuni casi, il segnale di prezzo fornito dall'agevolazione va nella direzione opposta a quella auspicabile: prendendo ad esempio le agevolazioni fiscali previste per i dipendenti nella fruizione di auto aziendali⁵¹⁷, il trattamento favorevole

⁵¹⁴ <https://www.eea.europa.eu/it/segnali/segnali-2016/articoli/i-trasporti-in-europa-statistiche>

⁵¹⁵ PM (Particulate Matter) è il termine generico con il quale si definisce un mix di particelle solide e liquide (particolato) che si trovano in sospensione nell'aria. Il PM può avere origine sia da fenomeni naturali (processi di erosione del suolo, incendi boschivi, dispersione di pollini, ecc.) sia, principalmente, da attività antropiche, in particolar modo dai processi di combustione e dal traffico veicolare (particolato primario). Gli studi epidemiologici hanno mostrato una correlazione tra le concentrazioni di polveri in aria e la manifestazione di malattie croniche alle vie respiratorie, in particolare asma, bronchiti, enfisemi. A livello di effetti indiretti inoltre il particolato agisce da veicolo per sostanze ad elevata tossicità, quali ad esempio gli idrocarburi policiclici aromatici ed alcuni elementi in tracce (As, Cd, Ni, Pb). Le particelle di dimensioni inferiori costituiscono un pericolo maggiore per la salute umana, in quanto possono penetrare in profondità nell'apparato respiratorio (fonte arpa.veneto.it).

⁵¹⁶ Dati reperibili in

<http://www.salute.gov.it/rssp/paginaParagrafoRssp.jsp?sezione=situazione&capitolo=malattie&id=2652>

⁵¹⁷ Art. 51, comma 4, lettera a), TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - D.P.R. n. 917/1986).

concesso a tali veicoli può indurre a possedere un numero maggiore di auto per famiglia, causano un aumento delle emissioni di gas a effetto serra e di inquinanti atmosferici locali (oltre alla congestione del traffico e all'usura delle infrastrutture stradali). Può inoltre determinare un maggiore utilizzo dell'auto con un aumento delle distanze percorse (soprattutto quando il costo sostenuto dal dipendente non coincide con il costo reale di ogni kilometro aggiuntivo percorso), e modificare la composizione della flotta di veicoli, favorendo mezzi di maggiori dimensioni e potenzialmente più inquinanti⁵¹⁸. Simili misure andrebbero progressivamente ridotte, se non interamente abrogate, in favore di altre, come ad esempio le agevolazioni fiscali per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale («buoni TPL»): simili misure di favore mirano a promuovere l'utilizzo di forme di trasporto collettivo rispetto alle modalità private, con un effetto benefico in termini di minori emissioni, congestione e incidentalità.

Le agevolazioni fiscali correlate alla fruizione di auto aziendali costituiscono il più rilevante esempio di SAD sui trasporti. Ai sensi dell'art. 164, TUIR, l'azienda deduce dal proprio reddito sia il costo di acquisto del mezzo che i costi di funzionamento dell'automobile, in misura pari al 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. Per quanto riguarda il lavoratore dipendente, il risparmio sulle spese di acquisto e di esercizio dell'auto aziendale costituisce un *fringe benefit*, ed è soggetto a tassazione sul reddito secondo modalità forfettarie⁵¹⁹.

La spesa fiscale totale correlata ai SAD sui trasporti nel 2019 è stata quantificata in 1.641,1 milioni di euro, 1.231,00 dei quali perduti a causa delle agevolazioni sulla fruizione di auto aziendali.

⁵¹⁸ Cfr. Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli, 2018, pag. 287.

⁵¹⁹ La tassazione avviene per il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri moltiplicata per un costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto delle somme (computate al lordo di IVA) eventualmente trattenute (o addebitate) dall'azienda al dipendente e rapportato al periodo dell'anno di utilizzo.

2.3 Le agevolazioni in altri settori

Questa sottocategoria ricomprende una serie di fattispecie eterogenee di SAD, riguardanti principalmente il settore dei rifiuti, l'imposizione locale sugli immobili e le tariffe idriche. In tale ambito, una fattispecie del tutto peculiare è costituita dal credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi, se destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno («bonus Sud»)⁵²⁰. L'istituto è ispirato all'evidente fine di sostenere lo sviluppo economico delle Regioni meno avvantaggiate del Paese⁵²¹, incentivandone le imprese, e commisura la percentuale detraibile alle dimensioni dell'azienda, in termini di soggetti occupati e di fatturato annuo⁵²²: la percentuale maggiore è riservata alle piccole imprese, che rappresentano la realtà imprenditoriale più significativa e maggiormente rappresentata nel tessuto produttivo meridionale⁵²³. Tuttavia - ferma restando la virtuosità dell'istituto-, la sua configurazione ha dato adito a dubbi sulla effettiva convenienza della misura: in primo luogo, l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, che ha ritenuto il bonus Sud assoggettabile a tassazione⁵²⁴, ne attenua notevolmente il vantaggio economico, privando l'istituto del suo stesso significato⁵²⁵; inoltre, la fruibilità dell'incentivo

⁵²⁰ Art. 1, commi da 98 a 108, l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

⁵²¹ Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia nonché nelle Regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici del 24 agosto, del 26 e del 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017.

⁵²² 10 per cento per le grandi imprese che occupano almeno duecentocinquanta persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro; 15 per cento per le medie imprese, che occupano almeno cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; 20 per cento per le piccole imprese che occupano meno di cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

⁵²³ Fonte SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull'economia e la società del Mezzogiorno. Note di sintesi: il Mezzogiorno nella nuova geografia europea delle diseguaglianze*, Bologna, 2019, pag. 37.

⁵²⁴ Nello specifico, è stato affermato che «in assenza di un'espressa esclusione normativa, il credito di imposta in commento (...) ai fini IRPEF, IRES ed IRAP, è da considerarsi come contributo tassabile. Naturalmente, le quote di ammortamento calcolate sui beni strumentali agevolabili sono deducibili dal reddito di impresa»; Circolare 34/E del 3 agosto 2016, pag. 25.

⁵²⁵ Nel caso di specie non è agevole individuare l'indice di capacità contributiva che determina l'imposizione: coerentemente con l'art. 53, Cost., il prelievo fiscale deve colpire una manifestazione di capacità economica, ancorché diversa da quelle tradizionali, consistente in «attività (...) rilevanti per la loro attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi», ovvero idonea a esprimere «una posizione di vantaggio rispetto ad altri»⁵²⁵. Nel caso del bonus Sud, si assoggetterebbe a imposizione un risparmio fiscale solo apparente, la cui vantaggiosità è pressoché annullata a causa dell'applicazione del prelievo. Le perplessità

presuppone la disponibilità di risorse pressoché inesistenti fra le imprese meridionali - tipicamente caratterizzate da dimensioni medie particolarmente basse, dall'addensamento in comparti tradizionali e dalla minore propensione all'innovazione ⁻⁵²⁶, rendendolo scarsamente adeguato alla realizzazione dell'avanzamento tecnologico del Mezzogiorno⁵²⁷.

Un'interpretazione dell'amministrazione finanziaria in merito all'area applicativa del bonus solleva ulteriori perplessità: l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto l'agevolazione fruibile a fronte di investimenti «facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014», ossia relativi «alla creazione di un nuovo stabilimento, all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente e a un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente, ovvero, per le grandi imprese localizzate nelle aree di cui all'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE, quelli a favore di una nuova attività economica»⁵²⁸. L'interpretazione estende notevolmente l'ambito di applicazione dell'istituto, senza operare distinzioni sulla base

aumentano alla luce del fatto che nelle precedenti edizioni del bonus Sud era espressamente previsto che il credito d'imposta non concorresse a tassazione, né ai fini IRAP né ai fini delle imposte sui redditi (cfr. art. 8, comma 5, l. n. 23 dicembre 2000, n.388 e art. 1, comma 276, l. 27 dicembre 2006, n. 296).

⁵²⁶ Le prime stime sull'applicazione dei provvedimenti mostrano un bassissimo tasso di assorbimento delle due misure da parte delle imprese meridionali: «intorno ai 650 milioni di euro, da ripartire nell'arco di 10 anni (dal 2018 al 2027), contro un valore di quasi 8,6 miliardi nelle regioni centro-settentrionali» (SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull'economia del Mezzogiorno*, 2017, pagg. 390-391).

⁵²⁷ In D. Cersosimo, S. Chimenti, R. Nisticò, *Recessione economica e cittadinanza. Il grande disinvestimento pubblico nel Mezzogiorno negli anni Duemila*, in *Le Regioni*, n. 5/2017, pagg. 945 e ss., si osserva che l'effetto incentivante perseguito dalle misure agevolative analoghe a quella in oggetto, come il credito R&S o il credito per le aggregazioni d'impresa, è circoscritto in larga misura alle sole imprese del Settentrione, accentuando - anziché appianarlo - il divario tra Nord e Sud. Sempre secondo SVIMEZ, le agevolazioni connesse al credito di imposta concesse alle imprese meridionali dovrebbero attestarsi intorno ai 350 milioni di euro, da ripartire nel periodo 2018-2021, contro un valore di oltre 3,1 miliardi per le imprese localizzate nel Centro-nord (SVIMEZ, *Rapporto Svimez sull'economia del Mezzogiorno*, 2017, op.cit., pag. 37). La previsione è stata confermata nel 2019: è stato dimostrato che nel 2017, nelle regioni centro-settentrionali gli incentivi concessi alle imprese sono aumentati, passando da 2,8 miliardi di euro a 2,6 miliardi del 2016 (+6,1%), e diminuiti da 1,6 miliardi a meno di un miliardo e mezzo di euro (-13,3%) nel Mezzogiorno. Contestualmente, la quota di accesso del Sud sul totale delle agevolazioni concesse è scesa dal 38,9% al 34,2% (cfr. SVIMEZ, *Sintesi Rapporto Svimez*, 2019, op. cit., pag. 40).

⁵²⁸ Circolare 34/E del 3 agosto 2016, pag. 11.

delle prestazioni energetiche e ambientali delle strutture produttive beneficiarie. Invero, l'utilizzo dei beni strumentali alla produzione genera elevati consumi energetici e aumenta le emissioni inquinanti, mentre l'ammodernamento degli impianti non garantisce di per sé il miglioramento ambientale, tanto più che eventuali interventi di efficientamento energetico rientrano nell'ambito di una diversa agevolazione – il c.d. Superbonus *ex art. 1*, commi 344-347, Legge 27 dicembre 2006 n. 296 – e i relativi costi non danno luogo al riconoscimento del credito in questione.

Considerati gli obiettivi di tutela ambientale prefissati sia a livello nazionale che europeo, sarebbe opportuno evitare di incoraggiare investimenti in beni strumentali senza preventivamente verificarne l'efficienza energetica, soprattutto in casi – come quello di specie – in cui la realizzazione dell'obiettivo perseguito sia tutt'altro che garantita. Se il bonus Sud si rivela caratterizzato da un elevato impatto ambientale, che l'insuccesso della misura non consente di giustificare nemmeno sotto un profilo di avanzamento economico del Mezzogiorno, non sono ravvisabili che due alternative: l'abrogazione dell'istituto, ovvero un radicale ripensamento dello stesso. Sul punto, sarebbe opportuno adeguare il credito d'imposta alle caratteristiche tipiche dei soggetti beneficiari, e contestualmente subordinarne la fruizione al rispetto di criteri predeterminati di efficienza energetica e/o ambientale, allo scopo di adeguare l'incentivo agli obiettivi ambientali del Paese e di armonizzarne la fruizione con gli altri metodi di incentivazione dell'efficienza energetica previsti per i settori industriali (es. meccanismo dei titoli di efficienza energetica)⁵²⁹.

La spesa fiscale totale correlata a tali SAD nel 2019 è stata quantificata in 655,3 milioni di euro.

⁵²⁹ Cfr. Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli, 2018, pag. 342.

2.4 I beni che godono di aliquota IVA ridotta

L'agevolazione IVA, concessa a determinati beni e servizi per finalità generalmente non ambientali, può incidere sul segnale di prezzo che induce i consumatori a razionalizzare i consumi e utilizzare in maniera più efficiente tali beni e servizi, riducendolo; in questo modo, si configura un trattamento privilegiato rispetto ad altre categorie di consumi e di contribuenti. In tali casi, si può dire che l'agevolazione in parola rappresenti un SAD, perché raggiunge le proprie finalità sociali senza tener conto dei potenziali impatti sul patrimonio naturale. La eterogeneità dei beni che usufruiscono del *benefit* in questione richiede una valutazione casistica dell'applicazione dell'agevolazione: il suo impatto sull'ambiente è tanto più dannoso quanto maggiori sono gli effetti ambientali negativi associati all'uso e produzione di determinati beni e servizi.

L'analisi condotta dal Ministero dell'ambiente assegna la qualifica di SAD a 17 su 22 fattispecie di IVA ridotta al 4%, al 5% e al 10% attualmente vigenti.

Due casi particolarmente difficili da giustificare sotto un profilo ambientale sono l'IVA agevolata per lo smaltimento in discarica⁵³⁰ e l'IVA agevolata per prodotti petroliferi per uso agricolo e per la pesca in acque interne⁵³¹. Entrambi i benefici consistono in una riduzione dell'aliquota IVA pari al 10%.

La prima ipotesi riguarda il deposito in discarica per i rifiuti urbani raccolti in modo indifferenziato, che si collocano alla base della piramide gerarchica dei rifiuti: la fattispecie configura l'opzione meno favorevole per l'ambiente, e non costituendo un esempio di condotta sostenibile non consente di giustificare il trattamento di favore di cui beneficia. Nella seconda ipotesi, dal rapporto tra tonnellate di CO₂ prodotte e IVA per l'acquisto di prodotti petroliferi destinati a uso agricolo e per la pesca in acque interne emerge che il quantitativo di emissioni inquinanti nei settori menzionati è di gran lunga superiore rispetto

⁵³⁰ Tabella A, parte III, comma 127-*sexiesdecies*, d.P.R. n. 633/1972.

⁵³¹ Tabella A, parte III, D.P.R. n. 633/1972.

alla media italiana (1.452 tCO₂eq/mln € per l'agricoltura e 508 tCO₂eq/mln € per la pesca in acque interne, a fronte di una media di 244 tCO₂eq/mln €). L'agevolazione favorisce l'uso di prodotti petroliferi e la pesca in acque interne, ponendo un problema di equità ambientale nell'attuazione del *polluter pays principle* e cagionando una immotivata disparità di trattamento rispetto alla pesca in acque marittime.

La spesa fiscale totale correlata a tali SAD nel 2019 è stata quantificata in 3.462,58 milioni di euro.

2.5 Conclusioni

Dall'analisi dei dati forniti dal Ministero dell'Ambiente emerge un'incontestabile verità: le agevolazioni fiscali a connotazione ambientale attualmente vigenti sono eccessive nel numero e difettose nell'orientamento. Più della metà di questi incentivi (72 su 103) supporta in forma indiretta beni, servizi e attività idonei a generare emissioni inquinanti e produrre rifiuti, ovvero a incoraggiare il consumo di risorse esauribili. Un ulteriore indicatore fondamentale è la spesa fiscale connessa a ciascun *tax benefit*: secondo i dati più recenti, esposti in un *dossier* a cura del Senato della Repubblica, in cinque settori (trasporto aereo e marittimo, pesca, raffinazione, agricoltura e allevamento) sono riscontrabili i valori massimi in termini di impatto ambientale e di costo esterno, talmente alti da richiedere un intervento con la massima priorità⁵³². Il sistema andrebbe completamente rivisto alla luce di due criteri fondamentali: l'eliminazione di incentivi fiscali caratterizzati da un elevato impatto ambientale e da eccessiva spesa fiscale, e la revisione degli altri in senso maggiormente ecologico.

⁵³² Documento n. 6 di valutazione del Senato della Repubblica, *Chi inquina, paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l'ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, 2017, pag. 46. Il documento assegna alta priorità di intervento a un secondo gruppo di settori (trasporto stradale, metallurgia, prodotti da minerali non metalliferi, elettricità e gas, rifiuti, chimica e gestione dell'acqua) con valori medio-alti sia per l'intensità di sussidio che di costo esterno.

Pertanto, occorrerebbe iniziare con la rimozione dei SAD nei settori evidenziati, e proseguire con un'analisi caso per caso, tenendo conto del fatto che talune agevolazioni ambientalmente nocive tutelano diritti di rango costituzionale di pari importanza di quello ambientale: ad esempio, la riduzione dell'accisa sui carburanti per le autoambulanze⁵³³ e l'esenzione dall'accisa sui carburanti per la sistemazione dei terreni allagati nelle zone colpite da alluvione⁵³⁴ dovrebbero restare in vigore, poiché rispondenti ad insuperabili esigenze sociali e solidaristiche, ma possibilmente modificate, limitandone l'applicazione all'uso di carburanti alternativi (elettricità, GPL, metano, GNL e idrogeno). Infine, vi sono ulteriori fattispecie agevolative che potrebbero essere modificate, limitandone la fruizione all'utilizzo di fonti rinnovabili e del riciclo: ad esempio, l'applicazione di un'aliquota IVA agevolata per lo smaltimento dei rifiuti in discarica potrebbe essere circoscritta ai soli residui provenienti dalle operazioni di riciclo. Naturalmente, la possibilità di abrogare talune fattispecie vigenti di *tax expenditures* dipende anche dal loro inquadramento in rapporto al principio di capacità contributiva: qualora siano qualificate come manifestazioni di una forza economica ridotta - conformemente all'orientamento dottrinale delineato nei precedenti paragrafi - , la loro espunzione dall'ordinamento non sarebbe consentita; ciò renderebbe necessaria una generale revisione del sistema agevolativo, al fine di adeguarlo ai principi europei dello sviluppo sostenibile e del «chi inquina, paga».

Un'ultima osservazione induce a ritenere preferibile l'abolizione dei SAD, rispetto alla mera modifica: nel 2019, la spesa totale correlata a tutti i SAD di natura fiscale è stata quantificata in 17.943,77 milioni di euro, un costo pressoché insostenibile per il bilancio pubblico.

⁵³³ Tabella A, punto 13, TUA (D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

⁵³⁴ Tabella A, punto 6, TUA (D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

3. Gli incentivi previsti dalla normativa Covid-19 e gli effetti sulla tutela ambientale

Le osservazioni e gli elementi acquisiti nel corso dell'analisi svolta consentono di formulare un giudizio sull'impatto ambientale dei più recenti strumenti agevolativi introdotti nel nostro ordinamento. Ci si riferisce agli incentivi previsti dalla normativa emergenziale per contrastare gli effetti della crisi generata dalla pandemia: in Italia, il c.d. decreto Rilancio⁵³⁵ ha introdotto misure in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia e di politiche sociali, molte delle quali hanno natura fiscale. Sono state individuate sei fattispecie di sicuro impatto ambientale; occorre ora analizzarle nel concreto, per valutarne i relativi effetti sull'ecosistema.

a) Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica per veicoli elettrici (Art. 119)

L'art. 119 del decreto Rilancio estende l'ambito applicativo delle detrazioni Irpef/Ires originariamente previste dalla legge finanziaria del 2007⁵³⁶, concesse per interventi di efficienza energetica, di riduzione del rischio sismico e per l'installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici. La norma, che si iscrive nell'ambito di una serie di misure preesistenti applicabili per interventi edilizi⁵³⁷, eleva la

⁵³⁵ Cfr. decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto Rilancio), recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, conv. con mod. dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

⁵³⁶ Legge 27 dicembre 2006 n. 296, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, art. 1, commi 344-347 ("ecobonus").

⁵³⁷ Cfr. il "bonus casa" ex art. 16-bis, d.P.R. 917/86; il "bonus verde" (detrazione del 36% delle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, ex art. 1, comma 12, legge 205 del 27 dicembre 2017); la detrazione Irpef per le ristrutturazioni edilizie (detrazione del 36% ex art. 16-bis, d.P.R. 917/86, nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie); il "bonus mobili ed elettrodomestici" (detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A o superiore per i forni e lavasciuga), destinati ad arredare un immobile oggetto di ristrutturazione); l'agevolazione per l'eliminazione delle barriere architettoniche (detrazione Irpef del 50% applicabile alle spese sostenute per ascensori e montacarichi, per elevatori esterni

percentuale di spesa detraibile dal 55% al 110% per le spese sostenute, e proroga l'efficacia delle dette misure al 31 dicembre 2021 (il termine dell'efficacia era stato originariamente individuato nel 1° luglio 2020), ovvero al 30 giugno 2022 per il solo Superbonus⁵³⁸. Lo scopo perseguito dal legislatore è evidente: accrescendo il vantaggio economico – ossia il risparmio d'imposta – connesso all'attuazione degli interventi previsti, si mira a implementare un consumo razionale di energia all'interno degli edifici e a incoraggiare l'utilizzo di fonti rinnovabili.

Inoltre, il risparmio connesso all'installazione di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici incentiva gli spostamenti mediante tali mezzi anziché con i veicoli a benzina o diesel, contribuendo a ridurre la produzione di emissioni inquinanti: i motori elettrici sono più efficienti dei motori a combustione, rispetto ai quali sprecano meno energia e non generano emissioni di inquinanti atmosferici, come ossidi di azoto e particolato⁵³⁹. Questa specifica disposizione dà attuazione a una Direttiva⁵⁴⁰ europea finalizzata a garantire la sicurezza energetica e a ridurre la dipendenza dal petrolio nel settore dei trasporti. Per conseguire tale obiettivo, è indispensabile elaborare una strategia sostenibile per i combustibili alternativi e la relativa infrastruttura: l'incentivo fiscale si inserisce in questo contesto come strumento economico volto a indirizzare le scelte dei consumatori verso prodotti ecologici. Le spese di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici possono beneficiare sia dello sconto in fattura che della cessione del credito, non solo in riferimento alla “superdetrazione” del 110%, ma anche nel caso della detrazione del 50%, introdotta dalla legge di bilancio 2019⁵⁴¹.

all'abitazione, per la sostituzione di gradini con rampe, sia negli edifici che nelle singole unità immobiliari, e quelle per la realizzazione di strumenti che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo tecnologico, favoriscono la mobilità interna ed esterna delle persone portatrici di handicap grave).

⁵³⁸ Cfr. legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2020).

⁵³⁹ <https://www.eea.europa.eu/themes/transport/electric-vehicles/electric-vehicles-and-energy>

⁵⁴⁰ Direttiva 2014/94/UE del 22 ottobre 2014 sulla realizzazione di un'infrastruttura per i combustibili alternativi nei trasporti.

⁵⁴¹ Cfr. art. 1, comma 1039, che ha inserito l'art. 16-ter del d.l. 4 aprile 2013, n. 63.

Il beneficio in oggetto, nella parte riferita ai veicoli elettrici, completa il quadro di disposizioni finalizzate a incoraggiare un ripensamento dei mezzi di spostamento “tradizionali”: l’incentivo fiscale all’installazione di colonnine di ricarica per veicoli elettrici si associa al credito d’imposta fruibile da chi acquista veicoli alimentati a trazione elettrica⁵⁴², il cui effetto finanziario è stato stimato in 7 milioni di euro. Il quadro normativo complessivo risponde all’esigenza di incentivare l’acquisto di veicoli elettrici in Italia, che costituiscono solo l’1,5% di tutte le nuove auto vendute in Europa nel 2019.

Tali osservazioni consentono di concludere che la misura esaminata rappresenta senz’altro un chiaro esempio di SAF, ossia di sussidio ambientale favorevole, giustificato dall’impatto positivo che genera sull’ambiente.

b) Credito d’imposta per l’adeguamento dei luoghi di lavoro (Art. 120), riduzione aliquota IVA per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell’emergenza epidemiologica da Covid-19 (Art. 124), e credito d’imposta per sanificazione e l’acquisto di dispositivi di protezione (Art. 125)

L’art. 120 è dedicato ai soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, nonché ad associazioni e fondazioni: la norma concede a tali soggetti un credito d’imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, fino a un massimo di 80.000,00 euro, per la realizzazione degli interventi richiesti dalle prescrizioni sanitarie e delle misure di contenimento contro la diffusione da COVID-19⁵⁴³. Formano oggetto delle attività che danno luogo alla fruizione del credito, in primo luogo, gli interventi edilizi (ad es., quelli necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi

⁵⁴² L’incentivo è applicabile anche ad autoveicoli alimentati a metano o a GPL (cfr. art. 1, comma 2, d.l. n. 324/97; art. 1, comma 54, legge n. 239/04; art. 5-sexies, d.l. n. 203/05; d.p.c.m. 20 febbraio 2014 (cfr. art. 1, 577 della l. n. 147/2013).

⁵⁴³ Cfr. decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto Rilancio), art. 120, Credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro.

medici, ingressi e spazi comuni); la misura è concessa anche a fronte dell'acquisto di arredi di sicurezza, e di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

L'art. 124 stabilisce che fino al 31 dicembre 2020 sono esenti da IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti, le cessioni di mascherine e di altri dispositivi medici e di protezione individuale; tra questi, sono ricompresi «articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili; detergenti disinfettanti per mani; *dispenser* a muro per disinfettanti». La norma prevede altresì che, dal 1° gennaio 2021, a tali cessioni si applica l'aliquota IVA del 5%.

L'art. 125 riconosce un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. La misura spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, nonché agli enti non commerciali, fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020. Il credito non concorre alla formazione dell'imponibile Irpef/Ires, ed è calcolato spettante sulla spesa agevolabile al netto dell'Iva (i.e. sull'imponibile), laddove dovuta.

Le previsioni in oggetto sono riferibili a un argomento unitario, ossia la predisposizione di misure che garantiscano la riapertura al pubblico di uffici ed esercizi commerciali in condizioni di sicurezza; pertanto, si prestano a una trattazione congiunta.

La riapertura di esercizi commerciali e uffici pubblici, necessaria e non più differibile per la ripresa dell'economia, non poteva avvenire in mancanza di dispositivi che garantissero la salute e la sicurezza degli esercenti e della clientela; tuttavia, nell'introdurre il beneficio in esame, il legislatore non ha fatto riferimento alle modalità di esecuzione degli interventi

edilizi, né tantomeno ai materiali di cui gli arredi di sicurezza sono composti. Ciò ha comportato un ampio ricorso ad attrezzature facilmente reperibili e caratterizzate da un costo minore rispetto ad altre, vale a dire alla plastica. In Italia, a partire dalla primavera del 2020, tutti gli esercizi aperti al pubblico si sono procurati flaconi di detergenti e barriere da frapporre fra clienti e dipendenti, i quali a loro volta sono stati muniti di mascherine monouso, guanti e visiere protettive; tutti i prodotti menzionati sono composti da plastica e altri materiali non riciclabili. Secondo i dati più recenti, in un solo mese, l'Italia consuma un miliardo di mascherine e 456 milioni di guanti; ciò comporta che in otto mesi, ossia da maggio a dicembre 2020, sono state prodotte trecentomila tonnellate di rifiuti composti unicamente da guanti e mascherine⁵⁴⁴. Allargando l'indagine su scala mondiale, secondo le stime della *Grand view research* il mercato delle mascherine usa e getta è passato da circa 800 milioni di dollari nel 2019 a 166 miliardi nel 2020; la quantità dei consumi, e la duplice qualificazione di questi prodotti come rifiuto urbano o sanitario, si riflette direttamente sulle modalità di smaltimento⁵⁴⁵.

Non si intende porre in discussione la concessione di benefici fiscali sotto un profilo di opportunità: i beni e gli interventi in oggetto sono stati ritenuti, prima dalla Commissione UE e poi dal legislatore italiano, essenziali nel contrasto alla diffusione del COVID-19 e delle pandemie in genere, e fondamentali per la cura delle persone affette da questo virus e per la protezione della collettività. In sostanza, le spese sopportate per l'acquisto e la predisposizione di misure di sicurezza non potevano essere evitate, e vanno a sommarsi alle consistenti perdite subite dagli esercizi commerciali nel corso del 2020; pertanto, le esenzioni e i crediti d'imposta riconosciuti dal legislatore italiano vanno giustificati

⁵⁴⁴ https://www.ansa.it/canale_ambiente/notizie/rifiuti_e_riciclo/2020/11/06/covid-rifiuti-300-mila-ton.-guanti-e-mascherine_5705e5bf-5dd8-4265-bab9-b82636894920.html

⁵⁴⁵ Cfr., sul punto, le osservazioni dell'ISPRA espresse in <https://www.rai.it/programmi/report/inchieste/Lo-smaltimento-ece7be3f-f983-40bf-87da-17242f1ab3c2.html>

secondo una logica di necessità, in linea con l'orientamento elaborato in materia dalla Commissione europea⁵⁴⁶.

Tuttavia, non si possono ignorare le conseguenze di tali quantità di consumi sotto il profilo della tutela ambientale. In primo luogo, giova ribadire che i citati artt. 120 e 125 mirano a garantire il rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus; pertanto, la concessione di un credito d'imposta per le fattispecie previste dalle dette norme persegue l'obiettivo di agevolare lo svolgimento dell'attività lavorativa in condizioni di sicurezza per la salute degli operatori e del pubblico. Ne discende che la fruizione delle agevolazioni in parola - secondo una logica estensibile all'esenzione IVA disciplinata dall'art. 124⁵⁴⁷ - è circoscritta ai soli interventi realmente indispensabili per garantire lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa, e non, come è stato prospettato⁵⁴⁸, a ciascun acquisto effettuato dalle imprese durante la pandemia. L'individuazione di un ambito applicativo ben determinato degli incentivi in oggetto, ristretto alle sole fattispecie realmente connesse ad esigenze di tutela della salute, può incidere positivamente sull'ambiente: evitare l'applicazione indiscriminata delle agevolazioni contenute nel Decreto Rilancio significa contribuire a ridurre la diffusione di plastiche e analoghi prodotti inquinanti.

⁵⁴⁶ Con nota del 26 marzo 2020, la Commissione europea ha comunicato agli Stati membri che in tale contesto, per il periodo di emergenza sanitaria, possono ritenersi autorizzati ad applicare aliquote ridotte o esenzioni con diritto a detrazione alle cessioni dei materiali sanitari e farmaceutici necessari per contrastare il diffondersi dell'epidemia.

⁵⁴⁷ Circolare n. 26/E del 15 ottobre 2020, *Chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 124 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19»* – Risposte a quesiti.

⁵⁴⁸ Cfr. Circolare n. 20/E del 10 luglio 2020, *Articoli 120 e 125 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 - Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione*; si veda anche la Risposta n. 480/2020 dell'Agenzia delle Entrate; l'interpellante chiedeva il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla spettanza del credito d'imposta ex art. 120 per l'acquisto di un macchinario definito «Sistema di gestione del denaro contante» (*Cash Management*) la cui funzione è, su *input* del terminale di cassa (gestito manualmente dalla cassiera), quella di ricevere, riconoscere, contabilizzare, mettere in sicurezza e restituire il resto, eliminando ogni onere ed errore in relazione al denaro contante.

Tuttavia, un'interpretazione restrittiva – *rectius*, allineata alla *ratio* giustificatrice degli incentivi contenuti nel Decreto – non è certo sufficiente a limitare il consumo di prodotti caratterizzati da un elevato impatto ambientale. Le disposizioni esaminate, sebbene rispondenti a finalità di sicurezza in un contesto pandemico, dimostrano un utilizzo dello strumento fiscale non conforme a finalità ambientali, dal momento che la minore imposizione non è parametrata alla capacità inquinante del bene oggetto dell'agevolazione. Sarebbe stato auspicabile prevedere una variazione delle misure in oggetto, in aumento o in diminuzione, in base alla sostenibilità dei materiali utilizzati: ad es., l'utilizzo di barriere di protezione in plastica *ex art.* 120 avrebbe dovuto dar luogo a un credito d'imposta minore rispetto a quello riconosciuto per l'acquisto di analoghe barriere in legno e vetro. Tuttavia, nella legge di bilancio approvata dal nostro Parlamento nel dicembre 2020 non v'è traccia di simili correttivi.

c) Sostegno delle imprese di pubblico esercizio (Art. 181)

L'art. 181 esenta le imprese di pubblico esercizio, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) e dal canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP)⁵⁴⁹. L'esenzione è in vigore dal 1° maggio 2020, ed è stata prorogata al 31 marzo 2021; per lo stesso periodo, sono esenti dal pagamento dell'imposta di bollo le domande di nuove concessioni per l'occupazione del suolo pubblico, ovvero di ampliamento delle superfici già concesse.

⁵⁴⁹ Cfr. articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, modificato dall'art. 1, comma 847, l. 27 dicembre 2019, n. 160. La legge 160/19 prevedeva l'abrogazione del canone in questione a partire dal 1° gennaio 2020; l'abrogazione è stata annullata dall'art. 4, comma 3-*quater*, D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 febbraio 2020, n. 8, ai sensi del quale «non ha effetto, limitatamente all'anno 2020, l'abrogazione disposta dal citato art. 1, comma 847, della medesima Legge n. 160/2019 e, per il medesimo anno, si applicano le disposizioni del presente articolo».

Analogamente a quanto già osservato per le precedenti fattispecie agevolative, l'istituto in oggetto è mirato a garantire che gli esercizi pubblici tornino a svolgere le proprie attività lavorative in condizioni di sicurezza. Nel caso specifico di bar e ristoranti, l'imposizione di un distanziamento tra i tavoli comporta necessariamente la riduzione dei posti a sedere, e si ripercuote negativamente sugli incassi; per questo motivo, al fine di supportare la ripresa economica della ristorazione, il legislatore consente di estendere i relativi servizi a spazi pubblici (ad es. strade pedonali prospicienti il locale), esentando gli esercenti dal pagamento dei tributi correlati. In particolare, la TOSAP è un'imposta locale, il cui presupposto coincide con l'occupazione, permanente o temporanea, di spazi appartenenti a beni demaniali (i beni dello Stato) o al patrimonio indisponibile degli enti locali (strade, corsi, piazze, aree private gravate da servitù di passaggio, compresi gli spazi sovrastanti e sottostanti il suolo pubblico); tale circostanza è strettamente connessa all'utilità che il titolare del diritto di occupazione ricava dall'uso del suolo pubblico. In sostanza, l'obbligazione tributaria sorge in virtù della limitazione al godimento di un bene collettivo causata dall'uso del singolo, applicata per trarne un vantaggio economico⁵⁵⁰. L'imposta di bollo è un'imposta indiretta, proporzionale o fissa, il cui presupposto è la redazione o l'uso di determinati atti, documenti o registri, individuati dal d. P. R. 26 ottobre 1972, n. 642; l'onere del tributo è sopportato dai soggetti che sottoscrivono o ricevono l'atto richiesto. L'esenzione dal pagamento della TOSAP e dall'imposta di bollo, sebbene giustificata dalle esigenze predette, finisce inevitabilmente per tradursi in un maggior consumo di suolo. Le conseguenze dell'applicazione della norma entrano in conflitto con le più recenti iniziative nazionali – attuate nel recepimento dei principi internazionali ed europei⁵⁵¹ – intraprese nel campo della rigenerazione urbana: si richiama, ad esempio, il Programma innovativo

⁵⁵⁰ Per un'analisi compiuta dell'istituto si rinvia a F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, UTET, 2010, pag. 363; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, CEDAM, 2003, pagg. 693 e ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Giuffrè, 2002, pagg. 356 e ss.

⁵⁵¹ Cfr. Dichiarazione di Toledo per lo sviluppo urbano, approvata nel corso della riunione ministeriale svoltasi a Toledo il 22 giugno 2010; Carta di Lipsia sulle città europee sostenibili, Lipsia, 24-25 maggio 2007.

nazionale per la qualità dell'abitare, introdotto dalla legge di bilancio 2020, che prevede la riqualificazione del patrimonio destinato all'edilizia al fine di «migliorare la coesione sociale e la qualità della vita dei cittadini, in un'ottica di sostenibilità e densificazione, *senza consumo di nuovo suolo*»⁵⁵².

Peraltro, il ben noto *favor* con cui la collettività guarda alle agevolazioni fiscali le rende uno degli strumenti elettorali privilegiati⁵⁵³; tale popolarità si rispecchia nella difficoltà di rimuoverle, una volta introdotte nell'ordinamento. In sostanza, si nutre il fondato timore che l'esenzione in oggetto sia “arrivata per restare”, nonostante l'elevato impatto ambientale che la caratterizza.

*d) Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno
(art. 244)*

L'art. 244 disciplina una misura agevolativa («bonus Sud») dedicata alle strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno. La norma richiama l'istituto, precedentemente analizzato⁵⁵⁴, del credito d'imposta riservato alle imprese localizzate nel Sud Italia che investono in beni strumentali nuovi. L'innovazione apportata dal Decreto Rilancio consiste nell'innalzamento delle previgenti soglie del credito: dal 10 al 25% degli investimenti agevolabili per le grandi imprese, dal 15 al 35% per quelle medie e dal 20 al 45% per le piccole.

La disposizione si innesta su un istituto il cui elevato impatto ambientale è giustificato solo in teoria da una *ratio* meritevole di tutela: lo scopo perseguito, ovvero l'appianamento del divario tra Nord e Sud mediante un incentivo all'innovazione delle imprese, è infatti compromesso dalla errata configurazione dell'agevolazione, scarsamente applicata in una

⁵⁵² Legge 27 dicembre 2019, n. 160, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*, art. 1, comma 437.

⁵⁵³ Sulle quali ci si è soffermati nel corso del Cap. 2, par. 4.

⁵⁵⁴ Cfr. Cap. 3, par. 2, punto 2.3.

realtà nella quale il mercato delle tecnologie più avanzate è ancora molto ristretto. Il Decreto Rilancio non interviene sulle caratteristiche sostanziali del bonus, né sui criteri di determinazione delle spese agevolabili; come si è visto, il nuovo incentivo consiste nell'innalzamento delle soglie del credito d'imposta, rendendolo più appetibile grazie all'aumentato risparmio fiscale. L'applicazione della misura condurrà, plausibilmente, all'aggravamento dell'impatto ambientale dei beni strumentali nuovi. In conclusione, la previsione contenuta nel Decreto Rilancio si qualifica inequivocabilmente come SAD.

4. Il progetto *Next Generation EU*

Le problematiche sin qui analizzate, relative alla tutela del patrimonio naturale, alla riduzione delle emissioni inquinanti e alle numerose imperfezioni che caratterizzano l'ordinamento tributario nazionale, sembrano trovare una soluzione unitaria nei recentissimi interventi intrapresi dall'Unione Europea nell'ambito dell'emergenza Covid-19. Le istituzioni comunitarie hanno risposto alla crisi cagionata dalla pandemia, in primo luogo, sospendendo il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria (*Fiscal Compact*)⁵⁵⁵, al fine di consentire agli Stati membri il differimento dell'obbligo di rientro dal debito pubblico⁵⁵⁶; successivamente, la Commissione ha pubblicato un *temporary framework*, che definisce un quadro di deroghe

⁵⁵⁵ Firmato il 2 marzo 2012 da tutti gli Stati membri (tranne Regno Unito e Repubblica Ceca) ed entrato in vigore il 1° gennaio 2013. Costituiscono oggetto del trattato la disciplina di bilancio e il divieto di deficit eccessivi, realizzati con l'obbligo, per tutti gli Stati firmatari, di introdurre la regola d'oro del pareggio di bilancio nelle rispettive Carte costituzionali, e di garantire correzioni automatiche con scadenze predeterminate quando non siano in grado di raggiungere altrimenti l'obiettivo del pareggio. A tutela dell'attuazione del divieto, gli Stati inadempienti sono tenuti a predisporre un programma di partenariato economico e di bilancio che preveda una descrizione delle riforme da realizzare per una effettiva e duratura correzione del disavanzo; è anche previsto un meccanismo di controllo e sanzione nelle ipotesi di inadempimento. (Cfr. R. Adam – A. Tizzano, *La politica economica e monetaria*, in *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Giappichelli, 2017, pagg. 700-701).

⁵⁵⁶ Sul punto, cfr. R. Miceli, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19*, reperibile in <http://www.rivistadirittotributario.it/2020/05/30/la-disciplina-degli-aiuti-fiscali-nellemergenza-covid-19/>, 30 maggio 2020, par. 3.

provvisorie al divieto di aiuti di Stato di cui agli artt. 107 e ss., TFUE. La prima versione del *temporary framework* è stata introdotta il 19 marzo 2020⁵⁵⁷; quella attualmente vigente è il risultato di cinque successive integrazioni, l'ultima delle quali risale al 13 ottobre⁵⁵⁸, che proroga le disposizioni del quadro temporaneo di sei mesi rispetto al termine originario (31 dicembre 2020). Le disposizioni derogatorie dell'art. 107 si sono concretizzate, sostanzialmente, nell'estensione delle tipologie di aiuti di Stato ammissibili⁵⁵⁹; tuttavia, resta ferma l'esigenza di prevenire alterazioni del funzionamento del *single market* e della concorrenza. L'impegno della Commissione è, dunque, diretto alla ricerca di un bilanciamento tra le necessità di supporto economico di cittadini e imprese colpiti dalla pandemia e il mantenimento dell'equilibrio del mercato; la limitazione temporale dell'efficacia del *temporary framework* costituisce la prima manifestazione, sul piano concreto, del contemperamento tra esigenze spesso conflittuali.

In aggiunta a questa prima categoria di misure, accomunate dall'attenuazione dei vincoli economici che gli Stati membri sono tenuti a rispettare in ragione della loro appartenenza all'Unione Europea, ve ne sono altre, finalizzate a finanziare la riparazione dei danni all'economia dei Paesi membri e a realizzare la transizione dell'Europa «verso un futuro migliore»⁵⁶⁰.

⁵⁵⁷ Commissione, *Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, COM (2020) 1863 final, del 19 marzo 2020.

⁵⁵⁸ Compresa la Comunicazione COM 2020/C 224/02, 2 luglio 2020, che proroga la validità di alcune norme della disciplina non emergenziale sugli aiuti di Stato; le modifiche sostanziali sono state apportate da 1) Comunicazione C(2020) 2215 final, 3 aprile 2020; 2) Comunicazione (C(2020) 3156 final), 8 maggio 2020; 3) Comunicazione C 2020 4509, 29 giugno 2020; 4) Comunicazione C(2020)7127 final, 13 ottobre 2020.

⁵⁵⁹ Resta ferma l'applicazione del Trattato durante la crisi, per garantire la quale gli orientamenti sugli aiuti di Stato in taluni settori del mercato sono stati modificati: cfr. Comunicazione COM 2020/C 224/02 sugli aiuti a finalità regionale 2014-2020, sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti per il finanziamento del rischio, in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020, sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà, sugli aiuti di Stato destinati a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo, sugli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione e sull'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea all'assicurazione del credito all'esportazione a breve termine.

⁵⁶⁰ «Con il piano per la ripresa trasformiamo l'immane sfida di oggi in possibilità, non soltanto aiutando l'economia a ripartire, ma anche investendo nel nostro futuro: il Green Deal europeo e la digitalizzazione stimoleranno l'occupazione e la crescita, la resilienza delle nostre società e la salubrità dell'ambiente che ci circonda. Il momento dell'Europa è giunto: la nostra determinazione dev'essere all'altezza delle sfide che

Il 9 aprile 2020 il Consiglio ha approvato una serie di programmi, per un importo fino a 540 miliardi di euro, per proteggere i lavoratori, le imprese e gli enti sovrani (SURE/sostegno per la gestione della crisi pandemica nell'ambito del MES/Fondo di garanzia della BEI per i lavoratori e le imprese, c.d. "tre reti di sicurezza"); inoltre, il 21 luglio 2020 il Consiglio Europeo ha raggiunto l'accordo sul progetto *Next Generation EU*, che dispone l'utilizzo di 750 miliardi di euro per sostenere le economie degli Stati membri e accompagnarli verso l'uscita dalla crisi. Il progetto si fonda su tre pilastri: 1) Sostegno agli Stati membri per investimenti e riforme; 2) Rilanciare l'economia dell'UE incentivando l'investimento privato; 3) Trarre insegnamento dalla crisi⁵⁶¹ (un piano di potenziamento dei settori più duramente colpiti, quali il sistema sanitario e la protezione civile). Gli strumenti predisposti dalle istituzioni comunitarie puntano, dunque, in due direzioni: l'obiettivo primario consiste nello scongiurare il rischio di *default* delle economie nazionali, ed è perseguito mediante l'erogazione di prestiti e sussidi a imprese e lavoratori di tutti gli Stati membri; una volta cessata l'emergenza, ulteriori risorse saranno utilizzate per il rilancio dell'economia europea, con un progetto basato sulla *green and digital transition*⁵⁶². Il finanziamento delle misure di ripresa presuppone il ricorso ai mercati: per consentire l'assunzione di prestiti, la Commissione aumenterà il margine di manovra, ossia la differenza tra il massimale delle risorse proprie nel bilancio a lungo termine (vale a dire l'importo massimo dei fondi che l'Unione può chiedere agli Stati membri per finanziare le proprie spese) e la spesa effettiva. Assumendo il margine di manovra come garanzia, la Commissione raccoglierà fondi sui mercati e li canalizzerà, tramite *Next Generation EU*, verso i programmi destinati a rimediare ai danni economici e sociali. In sintesi, l'Unione

abbiamo di fronte. *Next Generation EU* ci permette di dare una risposta ambiziosa» (Discorso di Ursula Von der Leyen, Presidente della Commissione Europea, 27 maggio 2020).

⁵⁶¹ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_20_940.

⁵⁶² Secondo il Quadro finanziario pluriennale 2021-2027, per l'area «Risorse naturali e ambiente» saranno devoluti 373,9 miliardi di euro, 17,5 dei quali provengono dai fondi *Next Generation EU* (https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_it)

ammette la sospensione di uno dei più importanti strumenti di garanzia dell'equilibrio economico nell'eurozona, comprime il margine di manovra della Commissione – sino ad ora dotata di un potere di veto - nell'ambito degli aiuti di Stato, e sta raccogliendo risorse capienti per metterle a disposizione degli Stati membri. Il fine che accomuna tali operazioni, ossia assicurare la sopravvivenza e i mezzi di sussistenza per tutti i cittadini europei⁵⁶³, denota il rafforzamento della solidarietà negli interventi dell'Unione, assunta da componente secondaria a *ratio* ispiratrice dell'azione comunitaria⁵⁶⁴.

Ai fini del presente lavoro, l'elemento di maggior interesse è senz'altro rappresentato dallo spazio che la “transizione verde” dell'Europa occupa in ciascun pilastro del *Next Generation EU*⁵⁶⁵. Il progetto si basa sul *Green Deal* europeo, e si manifesterà, tra le altre misure, in i) ristrutturazioni del parco immobiliare e delle infrastrutture; ii) realizzazione di progetti basati sulle energie rinnovabili - in particolare eolica e fotovoltaica -, per la

⁵⁶³ Così, A. F. Uricchio e F. L. Giambone, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, su <https://openreviewmbf.org/2020/06/06/the-eu-budget-powering-the-recovery-plan-for-europe/>, 6 giugno 2020, pag. 3.

⁵⁶⁴ Così, A. F. Uricchio e F. L. Giambone, op. cit., pag. 2. Sebbene i sintomi di tale evoluzione si ravvisassero già agli albori dell'Unione (Robert Schuman, nella celebre dichiarazione pronunciata a Parigi il 9 settembre 1950, asseriva che «L'Europa (...) sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto»), per lungo tempo la principale finalità perseguita dalle istituzioni comunitarie è stata la tutela del funzionamento del mercato unico. Con lo sviluppo di nuove tematiche di interesse collettivo – si pensi all'ambiente e allo sviluppo sostenibile, che hanno trovato formulazione nei Trattati solo dopo l'approvazione del Trattato di Lisbona – e l'avvicinarsi delle crisi economiche, l'importanza della solidarietà come criterio orientativo delle istituzioni comunitarie è andata via via crescendo. Sul punto, A. E. La Scala, *Gli aiuti a finalità regionale tra autonomia statutaria, solidarietà e libero mercato*, in M. Ingrosso e G. Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009, pagg. 748-749; Id., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2005; G. Franson, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini editore, 2007, pag. 42; R. Miceli, op. cit., pag. 4; C. Buzzacchi, *Aiuti di Stato tra misure anti-crisi ed esigenze di modernizzazione: la politica europea cambia passo?*, in *Concorrenza e mercato*, 1/2013, pag. 79.

⁵⁶⁵ «Un nuovo dispositivo per la ripresa e la resilienza da 560 miliardi di € offrirà sostegno finanziario per investimenti e riforme, anche nell'ottica della transizione verde e digitale», «potenziamento del Fondo per una transizione giusta con un importo che potrà arrivare a 40 miliardi di € aiuterà gli Stati membri ad accelerare l'approdo alla neutralità climatica» (1° pilastro); «Un nuovo strumento di sostegno alla solvibilità mobilerà risorse private al fine di aiutare con urgenza le imprese europee economicamente sostenibili che operano nei settori, nelle regioni e nei paesi più colpiti»; «Un nuovo dispositivo per gli investimenti strategici incorporato in InvestEU genererà, grazie al contributo di 15 miliardi di € di Next Generation EU, investimenti per un importo fino a 150 miliardi di € nel miglioramento della resilienza dei settori strategici, specie quelli collegati alla transizione verde e digitale» (2° pilastro); «Orizzonte Europa Riceverà 94,4 miliardi di €, potenziamento che gli permetterà di finanziare attività essenziali di ricerca nel campo della salute, la resilienza e la transizione verde e digitale» (3° pilastro) (cfr. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_20_940).

partenza in Europa di un'economia pulita dell'idrogeno; iii) installazione di un milione di punti di ricarica per veicoli elettrici, per agevolare la mobilità pulita nelle città e regioni d'Europa⁵⁶⁶. È evidente che questi punti collimano con alcune agevolazioni fiscali individuate nel corso del presente lavoro e qualificate come SAF: ci si riferisce al credito d'imposta previsto dall'art. 119 del Decreto Rilancio, applicabile a interventi di efficientamento energetico degli edifici e alla realizzazione di colonnine di ricarica per autoveicoli elettrici, una misura giudicata positivamente per la sua idoneità a indirizzare i consumatori verso la razionalizzazione delle risorse energetiche e la diffusione di nuove forme di trasporto ecologiche. Si tratta di un primo segnale dell'allineamento del nostro Paese alla *green transition*: gli incentivi fiscali in parola, così come le altre misure analoghe dedicate agli interventi edilizi, potrebbero essere prorogati e rafforzati ricorrendo ai fondi *Next Generation EU*, per coinvolgere un numero sempre maggiore di utenti.

Tuttavia, la transizione verde del nostro Paese non può esaurirsi nel campo dell'edilizia. La strategia della ripresa europea si basa anche sugli obiettivi individuati nell'ambito del *Green Deal*, tra i quali è previsto «lo stimolo del trasporto ferroviario e della mobilità pulita nelle città e regioni d'Europa»; quello dei trasporti è un settore nevralgico per la tutela ambientale, a causa della produzione di elevatissime quantità di gas a effetto serra (GHG)⁵⁶⁷, alla quale il nostro ordinamento contribuisce attivamente erogando sussidi per un valore di 1.641,1 milioni di euro⁵⁶⁸. Pertanto, occorre convogliare le risorse europee anche verso interventi strutturali sulla rete del trasporto pubblico, mentre il sistema delle agevolazioni sui carburanti va drasticamente ridotto. Sul punto, si precisa che il nostro ordinamento applica al trasporto ferroviario un trattamento agevolativo, consistente

⁵⁶⁶ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_20_940.

⁵⁶⁷ Come è stato rilevato nel Cap. 3, par. 2.2, attualmente i trasporti sono responsabili di oltre un quarto delle emissioni totali di gas a effetto serra (GHG) nell'UE e non è prevista un'inversione di tendenza. Ciò rende il settore dei trasporti un grosso ostacolo alla realizzazione degli obiettivi dell'UE in materia di protezione del clima. Autovetture, furgoni, camion e autobus producono oltre il 70 % delle emissioni di GHG generate dai trasporti. La quota restante proviene principalmente dal trasporto marittimo e aereo.

⁵⁶⁸ Cfr. cap. 3, par. 2.2.

nell'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata per i trasporti su ferrovia⁵⁶⁹; tuttavia, il rafforzamento della mobilità pulita non può reggersi interamente su tale istituto, il quale peraltro non è privo di impatto ambientale, dal momento che disincentiva i consumatori a un uso più efficiente dell'elettricità, la cui produzione dipende ancora in buona parte da fonti fossili⁵⁷⁰. Il trasporto ferroviario si rivela comunque più sostenibile rispetto ai veicoli alimentati a benzina, essendo normalmente associato a minori emissioni di GHG se comparate con il trasporto su strada. Ne discende che l'agevolazione in parola è presumibilmente destinata a essere mantenuta in vigore; tuttavia, considerati i rilevati profili di impatto ambientale, alla misura in oggetto devono essere necessariamente associate ulteriori previsioni incentivanti, finalizzate a supportare modalità di trasporto maggiormente ecologiche.

Il completamento della riforma richiederebbe, altresì, la configurazione di una *carbon tax*, ma le esigenze di uniformità dell'imposizione sui consumi sul territorio europeo non lasciano spazio alla discrezionalità del legislatore nazionale. Occorrerebbe che gli Stati membri superassero una volta per tutte la propria naturale ritrosia e introducessero una *carbon tax* secondo un modello omogeneo, che contribuirebbe a raggiungere gli obiettivi delineati dall'Accordo di Parigi⁵⁷¹, e il cui gettito incrementerebbe le "risorse proprie" con cui l'Unione finanzia prestiti e sovvenzioni agli Stati membri.

Tralasciando i profili di rilevanza della *carbon tax*, l'ammodernamento del trasporto pubblico resta un'esigenza indifferibile. Diversamente, non sarebbe riscontrabile alcun effetto apprezzabile di riduzione delle emissioni, e la sola conseguenza della riforma consisterebbe nell'imposizione di maggiori costi su quella parte della popolazione che non può rinunciare a spostarsi con mezzi propri. Nell'ambito della realizzazione degli interventi

⁵⁶⁹ Art. 52, comma 3, lett. c), TUA (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504)

⁵⁷⁰ Cfr. ad es. ISPRA, 2016; EEA (2011, 2014), Ecofys (2014).

⁵⁷¹ Firmando l'Accordo di Parigi (CoP 21 del 2015), l'Unione Europea si è impegnata a ridurre del 40% le emissioni di gas a effetto serra entro il 2030 e rispetto ai livelli del 1990.

sul trasporto pubblico, le risorse del *Next Generation EU* dovrebbero essere dirette, in primo luogo, verso le nuove forme di *sharing mobility*: incentivare l'uso di moto, biciclette e auto "condivise" contribuirebbe a sostituire, nei limiti del possibile, l'uso di mezzi propri, riducendo il consumo di carburanti fossili e la correlata produzione di emissioni⁵⁷². I fondi europei potrebbero altresì finanziare una ristrutturazione generale dei mezzi rotabili alimentati ad elettricità, come i tram: in questa seconda ipotesi, per garantire uno sfruttamento razionale di energia pulita occorrerebbe innanzitutto adeguare i mezzi in circolazione alle moderne tecnologie, più sostenibili rispetto a quelle tradizionali⁵⁷³; in secondo luogo, andrebbe incrementata la quantità di vetture disponibili, dal momento che il numero di tram in circolazione è troppo scarso: il rapporto tra vetture e passeggeri è fortemente sbilanciato⁵⁷⁴, e non consente di soddisfare adeguatamente la domanda di trasporto su linea tranviaria.

Le ipotesi di utilizzo delle risorse *Next Generation EU*, sin qui delineate, si pongono sulla stessa linea delle conclusioni della nona edizione degli Stati generali della *green economy*⁵⁷⁵. Nel mese di novembre 2020, il Consiglio nazionale della *green economy* ha presentato un pacchetto di proposte di riforma necessarie per lo sviluppo della "transizione verde" del Paese; il pacchetto, la cui definizione è avvenuta in sinergia con il Ministero dell'Ambiente, si suddivide in cinque aree tematiche (energia e clima, economia circolare, *green city* e territorio, mobilità urbana, sistema agroalimentare), accomunate dalla necessità

⁵⁷² Secondo i più recenti dati Istat, nel 2017 i servizi di *car sharing* erano disponibili in 31 città italiane (circa 41 veicoli ogni 100.000 abitanti), quelli di *bike sharing* in 56 (circa 13 biciclette ogni 10.000 abitanti).

⁵⁷³ Nel 1940 le città italiane che disponevano di un sistema tranviario urbano erano 45, mentre 33 anni dopo si erano ridotte a quattro (Torino, Milano, Roma e Napoli). nelle 21 città medie, fra 150 e 500 abitanti, è presente una linea tranviaria solamente in 6 casi: Firenze, Messina, Venezia, Trieste, Cagliari e Padova La nuova tecnologia c.d. *catenary free*, sinora applicata principalmente in Spagna e in Francia, o in Spagna e Francia, presenta i seguenti punti di forza: • riduzione dell'impatto estetico, ambientale ed urbanistico; • riduzione della zona di rispetto con maggiore possibilità di superamento ostacoli (ad es. ponti); • riduzione degli impatti sulla circolazione in caso di condizioni meteo avverse (neve, ghiaccio); • possibilità di rientro dei veicoli in marcia autonoma in caso di guasto; • possibilità di risparmio, fino al 20%, dell'energia di trazione con l'introduzione di sistemi di recupero in frenatura.

⁵⁷⁴ Secondo i più recenti dati Istat, nel 2017 si contavano 4,9 vetture ogni 100.000 abitanti, in un campo di domanda di trasporto tra i 2.000 e i 10.000 passeggeri/ora.

⁵⁷⁵ Cfr. sul punto <https://www.statigenerali.org/>.

di promuovere la *green transition* nazionale mediante i finanziamenti europei. La diretta collaborazione con gli organi pubblici lascia ben sperare in merito alla concretizzazione delle proposte in realtà.

Conclusioni

La fiscalità ambientale come elemento chiave della *green economy* possiede il potenziale necessario per risolvere molte delle annose problematiche che affliggono l'ordinamento giuridico nazionale e lo Stato in generale.

L'attuazione dell'autonomia finanziaria locale costituirebbe un primo, vero passo in avanti lungo il percorso che porta al raggiungimento degli obiettivi europei di tutela ambientale.

Dal momento che è stato dimostrato che la collettività risponde positivamente, se coinvolta nella risoluzione di un problema che la riguarda in maniera diretta, e che la sensibilità ambientale assume rilevanza sempre maggiore, non v'è chi non veda come l'attuazione di un tributo ambientale locale offra una risposta, contestualmente, a chi chiede mezzi efficaci nella lotta contro l'evasione, a chi domanda una gestione più oculata delle risorse pubbliche, e a chi esige maggior impegno nella tutela dell'ecosistema. Occorrerebbe dunque un intervento legislativo di definizione dei principi fondamentali di coordinamento, che non può prescindere, tuttavia, da un ripensamento degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale in senso maggiormente favorevole all'autonomia degli enti locali.

Ciò premesso, è indubbio che la più efficace manifestazione della tassazione ecologica si riscontra a livello nazionale. È stata ampiamente rilevata l'insufficienza e la scarsa efficienza delle imposte ambientali vigenti nel nostro ordinamento, a fronte di un numero sproporzionato di agevolazioni fiscali, spesso oggetto di una applicazione non sistematica e ambientalmente distorta (si pensi ai SAD sui trasporti, ai quali corrisponde una spesa fiscale di oltre 1 miliardo di euro). In un simile contesto, il tributo non trova attuazione come strumento economico di tutela ambientale, ma bensì come mero mezzo di reperimento di gettito, spesso a scopi ben lontani da quello di protezione delle risorse naturali. *Rebus sic stantibus*, non vi sono nemmeno i presupposti per configurare la

produzione di un effetto di doppio dividendo; eppure, l'introduzione di *green taxes* in senso stretto consentirebbe, al tempo stesso, di realizzare gli obiettivi di tutela ambientale perseguiti e di ridurre la tassazione sul lavoro, contribuendo così alla ripresa economica. Il problema, che la crisi generata dalla pandemia e il prestito contratto con l'Unione Europea hanno reso di scottante attualità, trova una risposta nell'istituzione di imposte ambientali su tre livelli (locale, nazionale ed europeo, con la creazione di una *carbon tax* uniforme sul territorio dell'Unione), ma esige altresì la contestuale riduzione delle fattispecie agevolative vigenti, per alleggerire il peso sul bilancio dello Stato. Da questo punto di vista, molti incentivi fiscali introdotti dal Decreto Rilancio andrebbero abrogati (si veda l'esempio delle agevolazioni introdotte per favorire la messa in sicurezza dei luoghi di lavoro, che, sommandosi alle centinaia di misure di favore previgenti, aumentano la spesa pubblica annuale e creano un *monstrum* normativo arduo da interpretare). Per di più, tali incentivi comportano l'aumento della produzione e del consumo di materiali dannosi, che il differimento della *plastic tax* non consente di frenare.

Tuttavia, sarebbe un errore incentrare una riforma fiscale verde sui soli fattori dell'abrogazione delle agevolazioni e dell'aumento dell'imposizione fiscale. Non si può trascurare che i) non tutte le agevolazioni ambientalmente dannose sono eliminabili, dal momento che molte di esse soddisfano interessi di rilevanza costituzionale pari, se non superiore, alle esigenze di tutela ambientale; ii) le riduzioni ed esenzioni fiscali realmente *green oriented* vanno mantenute, rafforzate e possibilmente estese; iii) gli effetti positivi dei tributi ambientali in senso stretto non sono riscontrabili nel breve periodo, soprattutto nelle fasce di reddito più basse; di conseguenza, il sistema prospettato verrebbe percepito come fortemente iniquo da gran parte della collettività, perlomeno nelle sue prime fasi di applicazione. In tale contesto, la sensibilità collettiva alla questione ambientale e i fondi disposti dal programma *Next Generation EU* giocano un ruolo fondamentale: per evitare

che troppi contribuenti si sottraggano all'onere fiscale, in aggiunta alla ristrutturazione della legislazione tributaria è necessario impiegare i fondi europei per coprire i maggiori costi derivanti dall'implementazione dei *green benefits* - alleggerendo così la spesa pubblica nazionale - ma soprattutto per finanziare la creazione di infrastrutture ecosostenibili. Nello specifico, è fondamentale destinare le nuove risorse economiche di origine europea al finanziamento di mezzi di trasporto alternativi, non basati sul consumo di combustibili fossili; si innescherebbe così un "circolo virtuoso" in cui, in aggiunta al miglioramento della salute collettiva e della qualità dell'aria, i necessari investimenti in ricerca e produzione inciderebbero positivamente sull'offerta di lavoro. Sul punto, si può richiamare un precedente nell'utilizzo di fondi europei per progetti ecosostenibili: tra il 2014 e il 2020, con le risorse del FESR (fondo europeo per lo sviluppo regionale) sono stati finanziati diversi progetti innovativi regionali nel campo del riciclaggio dei rifiuti.

In sostanza, occorre che nella realizzazione della *green transition*, auspicata e attivamente promossa dalla Commissione europea, il prelievo fiscale faccia la propria parte. È fondamentale predisporre una riforma fiscale verde, focalizzata sulla corretta applicazione del *polluter pays principle*, sul taglio degli incentivi nel settore e sulla mobilità pulita; secondo lo schema del doppio dividendo, l'aumento della pressione fiscale sarebbe temporaneo, e comunque reso tollerabile dalla revisione del sistema agevolativo e dagli investimenti finanziati dalle risorse europee. Dopo un certo periodo, sarebbero avvertibili gli effetti benefici derivanti dalla traslazione dell'onere fiscale sulle condotte inquinanti, di modo che il maggior onere finirebbe per gravare solo su chi si avvale dei carburanti fossili nonostante l'esistenza di valide alternative. Anche la diffusa consapevolezza delle problematiche ambientali, dimostrata dalle adesioni ai *Fridays for future* e dalle scelte dei consumatori, lascia sperare che una riforma fiscale delineata in questi termini produrrebbe effetti positivi.

Una fase di grave crisi come quella che tutto il mondo sta vivendo potrebbe rivelarsi propizia per la realizzazione di progetti troppo a lungo accantonati.

BIBLIOGRAFIA

- R. Adam – A. Tizzano, *La politica economica e monetaria*, in *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Giappichelli, 2017
- R. Alfano, *Imposte sui redditi, detassazione e regime agevolato*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018
- R. Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, Unico 2015
- R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, 2012
- R. Alfano, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2011
- L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996
- M. Aulenta, *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti territoriali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2017
- M. Aulenta, *Gli aiuti di Stato*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015
- M. Aulenta, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015
- M. Aulenta, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. Fin. E sc. Fin.*, n. 4/2015
- T. Barker – J. Kohler, *Equity and ecotax reform in the EU: achievin a 10 percent reduction CO₂ emissions using excise duties*, in *Fiscal Studies*, 1998, 4
- S. Barrios – J. Pycroft – B. Saveyn, *The marginal cost of public funds in the EU: the case of labour versus green taxes*, in *Taxation Paper – Working paper*, 2013, 35
- M. Basilavecchia, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2009

- M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002
- F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia del Diritto*, aggiornamento III, Giuffrè, 1999
- W. J. Baumol – W. E. Oates, *The theory of environmental policy*, Cambridge, II edizione, 1988
- P. Bianchi - G. Cordini, *Comunità Europea e protezione dell'ambiente*, CEDAM, 1983
- F. Bin – C. Viessant, *Rapporto nazionale – Francia*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- R. M. Bird, *Tax assignment revisited*, in J. G. Head - R. E. Krever (a cura di), *The 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2009
- A. Bordin, *Aspetti finanziari per la gestione dell'ambiente*, in AA. VV., *Manuale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012
- P. Bosi – M. C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, 2019
- M. Bourgeois – V. Sepulchre, *Rapporti nazionali. Belgio*, in A. di Pietro, *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- A. L. Bovemberg, R. A. De Mooj, *Environmental Policy, Public Finance and the Labor market in a Second-best World*, in *International Tax and Public Finance*, 1995
- M. Bresso, *Pensiero economico e ambiente*, Giappichelli, 1982
- C. Buccico, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. Buccisano, *Principio chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, in G. Moschella – A. M. Citrigno (a cura di), *Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga"*, Giuffrè, 2014

- J. Bundsgaard, *Rapporto nazionale – Danimarca*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- C. Buratti, *La tassazione ambientale a livello locale*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010
- L. Butti, *L'ordinamento italiano e il principio "chi inquina paga"*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, vol. 5, n. 3/1990
- S. Capolupo, *Ecotassa: rientra nella competenza esclusiva dello Stato*, in *il fisco*, n. 25/2017
- S. Capolupo, *L'imposta di scopo*, in *il fisco*, n. 15/2007
- B. Caravita, *La Costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, 2002
- B. Caravita, *Ipotesi per l'introduzione di elementi di differenziazione e di specialità nello status delle regioni ordinarie*, in *federalismi.it*, n. 23/2008
- B. Caravita, L. Casseti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, 2016
- G. G. Carboni, *Federalismo fiscale comparato*, Napoli, 2013
- D. Casale, *Aiuti di stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. Casarico – P. Profeta, *Labour tax reforms: Italy in the European perspective*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2011
- L. Castellucci, *La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione delle risorse naturali*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018
- M. Cecchetti, *La dimensione europea delle politiche ambientali: un "acquis" solo apparentemente scontato*, in *federalismi.it*, n. 16/2012
- M. Cecchetti, *La materia «tutela dell'ambiente e dell'ecosistema» nella giurisprudenza costituzionale: lo stato dell'arte e i nodi ancora irrisolti*, in *federalismi.it*, n. 7/2009

- M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, 2000
- M. Cedro, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, CEDAM, 2015
- D. Cersosimo, S. Chimenti, R. Nisticò, *Recessione economica e cittadinanza. Il grande disinvestimento pubblico nel Mezzogiorno negli anni Duemila*, in *Le Regioni*, n. 5/2017
- S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 68, 4, I, 2009
- S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 67, n. 4/2008
- P. Colasante, *La ricerca di una nozione giuridica di ambiente e la complessa individuazione del legislatore competente*, in *federalismi.it*, n. 20/2020
- M. C. Cordonier Sagger, *Significant Developments in Sustainable development law and governance: a proposal*, in *Natural resources forum*, n. 28/2004
- N. D'Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015
- N. D'Amati, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in M. Leccisotti (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci, 1995
- N. D'Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie (Voce)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, 1980
- F. De Leonardis, *Principio di precauzione nell'amministrazione di rischio*, Giuffrè, 2005
- G. De Maio, *La tassa che passa, se tutela salute e occupazione*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 1-2/2008
- S. De Marco, *La carbon tax, tra tutela dell'ambiente ed esigenze fiscali*, in G. Moschella – A. M. Citrigno (a cura di), *Tutela dell'ambiente e principio "chi inquina paga"*, Giuffrè, 2014
- E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 1999

- E. De Mita, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, 1987
- L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/2009
- L. Del Federico, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in *Ragion pratica*, n. 1/2008
- L. Del Federico, *Agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3/2006
- R. Di Maria – C. Napoli – A. Pertici, *Diritto delle autonomie locali*, Torino, 2019
- S. Dorigo – P. Mastellone, *La declinazione di “ambiente” e la tassazione ambientale oggi*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018
- S. Dorigo - P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Aracne, I edizione, 2013
- G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, CEDAM, 2003
- G. Favini, *Politica e strumenti a tutela dell'ambiente (I tributi ambientali)*, in *Archivio storico e giuridico sardo di Sassari*, volume 6, nuova serie, 1999
- L. Ferlazzo Natoli – A. Buccisano, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004
- R. Ferrara, *Etica, ambiente e diritto: il punto di vista del giurista*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014
- R. Ferrara, *I principi comunitari della tutela dell'ambiente*, in *Diritto amministrativo*, n. 3/2005
- R. Ferrara, *La protezione dell'ambiente nella Repubblica Federale tedesca: linee evolutive*, in *Il foro italiano*, 110, n. 1/1987

- V. Ficari, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 4/2016
- V. Ficari, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, n. 4/2001
- F. Fichera, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2012
- F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, 1992
- S. Fiorentino, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. Fodella, *I principi*, in A. Fodella e L. Pineschi (a cura di), *La protezione dell'ambiente nel diritto internazionale*, Giappichelli, 2009
- A. Fodella, *Il vertice di Johannesburg sullo sviluppo sostenibile*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, n. 2/2003
- C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, 2012
- F. Fracchia, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, in G. Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, 2016
- G. Frasoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini editore, 2007
- F. Gallo, *Quali interventi postpandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e regioni?*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2020
- F. Gallo, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2017
- F. Gallo, *Le ragioni del fisco – Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, 2011
- F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2010
- F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2005

- F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2002
- F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002
- F. Gallo, *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, I
- F. Gallo - F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/1999
- G. C. Garaguso, S. Marchisio, *Rio 1992: vertice per la Terra. Atti della Conferenza mondiale sull'ambiente e lo sviluppo con saggi introduttivi e guida ragionata*, Franco Angeli, 1993
- F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Edizioni scientifiche italiane, XV edizione
- E. Gerelli, *La tutela delle risorse naturali*, in AA. VV., *Il controllo sociale delle attività private*, Genova, 1972
- S. Gerotto, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà. Qualche spunto di riflessione dal diritto comparato*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010
- F. Giampietro, *La responsabilità per danno all'ambiente*, Giuffrè, 1983
- F. Giglioni, *Governare per differenza*, Edizioni ETS, 2012
- R. Giuffrida (a cura di), *Diritto europeo dell'ambiente*, Giappichelli, 2012
- L. H. Goulder, *Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide*, in *International Tax and Public Finance*, vol. 2, n. 2/1995
- S. Grassi, *Problemi di diritto costituzionale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012
- B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento dello studio delle Scienze delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, 1953

- G. Guerrieri, *Il rumore causato da aeromobili nel diritto anglosassone*, in *Riv. Dir. Naut.*, 1960, I
- L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot, *EU State Aids*, London: Sweet & Maxwell, Thomson Reuters, 2012
- M. A. Icolari, *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Editoriale Scientifica, 2018
- M. Ingrosso, *Il credito d'imposta*, Giuffrè, 1984
- A. Johansson – C. Heady – B. Brys – L. Vartia, *Taxation and economic Growth*, in *OECD Economic Department Working Papers*, 2008, 620
- N. Johnston – J. Alavapalati, *The distributional effects of environmental tax reform*, in *IIED – International Institute for Environment and Development, Discussion Paper*, 2008, 98-01
- H. Jonas, *Il principio della responsabilità*, Giappichelli, 2009
- S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, Giappichelli, 1994
- S. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Treccani, vol. XIII, 1989
- S. La Rosa, *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968
- A. E. La Scala, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018
- A. E. La Scala, *Gli aiuti a finalità regionale tra autonomia statutaria, solidarietà e libero mercato*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. E. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, 2005

- A. E. La Scala, *Il divieto di aiuti di Stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati Membri*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 1/2005
- W. Lang, *Sustainable Development and International Law*, London, Graham & Trotman, 1995
- M. Leccisotti, *Introduzione*, in M. Leccisotti (a cura di), *Le agevolazioni fiscali*, Cacucci, 1995
- K. Lenaerts, *The Principle of Subsidiarity and the Environment in the European Union: Keeping the Balance of Federalism*, *Fordham Int'l L.J.* 17 (1993)
- R. Lombardi, *Ambiente e mercato: una nuova prospettiva d'indagine su beni comuni*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014
- K. Määttä, *Rapporto nazionale – Finlandia*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Giappichelli, 1970
- A. Majocchi, *Carbon pricing. La nuova fiscalità europea e i cambiamenti climatici*, Il Mulino, 2020
- A. Majocchi, *Per un “dividendo ambientale” di cittadinanza*, in *Centro Studi sul Federalismo, Commenti*, n. 140, 5 febbraio 2019
- A. Majocchi, *Macron e il finanziamento del bilancio europeo*, in *Centro Studi sul Federalismo, Commenti*, n. 116, 3 ottobre 2017
- J. Malherbe – M. Van Vyve, *Environmental taxation: the Belgian experience*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 1/2005

- S. Mangiameli, *L'«ambiente» nel riparto di competenza tra Stato e Regioni (dalla configurazione di una materia, all'assetto di un difficile modello)*, in S. Mangiameli (a cura di), *Giornate teramane sull'ambiente*, Giuffrè, 1998,
- F. Marchetti, *I tributi ambientali*, in R. Ferrara e M.A. Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. II, Giuffrè, 2014
- S. Marchisio, *Il diritto internazionale dell'ambiente*, in G. Cordini, P. Fois, S. Marchisio, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Giappichelli, 2017
- S. Marchisio, *Gli atti di Rio nel diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1991
- A. Marotta, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- L. Massai, *Il negoziato internazionale e gli accordi sul clima dopo Durban*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, n. 2/2012
- M. Meli, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Rivista Giuridica dell'ambiente*, vol. 4, n. 2/1989
- P. Mengozzi, *La giurisprudenza europea in materia di tributi ambientali*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010
- G. A. Micheli, *Diritto tributario*, Giappichelli, 1981
- R. Miceli, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19*, reperibile in <http://www.rivistadirittotributario.it/2020/05/30/la-disciplina-degli-aiuti-fiscali-nellemergenza-covid-19/>, 30 maggio 2020
- R. Miceli, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le regioni dalla sentenza della Corte Cost. n. 58/2015*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2016

- R. Miceli, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. Trib.*, n. 1/2015
- A. Morelli, *Regionalismo differenziato e autonomia speciale: un quadro complesso*, in C. Bertolino – A. Morelli – G. Sobrino (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Giappichelli, 2020
- S. Moreno Gonzalez, *Rapporto nazionale – Spagna*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- P. A. Moreno Valero, *Fattori economici scatenanti, fiscalità e politiche del cambiamento climatico*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010
- M. Moretti, *Il divieto di aiuti di Stato*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, 2016
- A. Morrone, *Il regionalismo differenziato. Commento all'art. 116, comma 3 della Costituzione*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007
- F. Moschetti, *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, CEDAM, 1993
- F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali – II, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *D. disc. Priv.*, sez. comm. I, UTET, 1987
- F. Moschetti, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Giuffrè, 1982
- F. Munari, L. Schiano di Pepe, *Tutela transnazionale dell'ambiente*, Il Mulino, 2012
- G. Muraro, *La tutela dell'ambiente secondo gli economisti. Testimonianza di un pioniere*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010
- S. Nespør, *La lunga marcia per un accordo globale sul clima: dal protocollo di Kyoto all'accordo di Parigi*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 1/2016

- G. G. Nucera, *La governance internazionale ambientale. L'UNEP e la necessità di una riforma verso Rio+20*, in *Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente*, n. 3/2011
- N. Olivetti Rason, *La disciplina dell'ambiente nella pluralità degli ordinamenti giuridici*, in A. Crosetti, R. Ferrara, F. Fracchia, N. Olivetti Rason, *Diritto dell'ambiente*, Laterza, 2002
- M. Onida, *Il diritto dell'ambiente dell'UE nel tempo tra agenda europea e politiche nazionali*, in *federalismi.it*, n. 7/2020
- F. Osculati, *La tassazione ambientale*, CEDAM, 1979
- S. Paba, *Il problema delle scelte degli strumenti di regolazione in politica ambientale*, in *Industria e Ambiente*, Il Mulino, 1991
- A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e uso congiunturale delle autonomie*, in *Diritto Pubblico Europeo Rassegna online*, n. speciale 2/2019
- A. Patroni Griffi, *Regionalismo differenziato e coesione territoriale*, in *Regionalismo differenziato: un percorso difficile. Atti del convegno "Regionalismo differenziato: opportunità e criticità"*, Milano, 8 ottobre 2019
- D. Pearce, *Un'economia verde per il pianeta*, Il Mulino, 1993
- C. Pellegrino, *Autonomia regionale differenziata per politiche specifiche: l'energia e la Regione Basilicata*, in C. Bertolino – A. Morelli – G. Sobrino (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Giappichelli, 2020
- F. Pepe, *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3/2012
- A. Perrone, *Fiscalità ambientale per l'Europa*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, 1994

- F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè, 1996
- R. Pignatone, *Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009
- A. C. Pigou, *The economics of welfare*, Macmillan, London, 1920
- L. Pineschi, *I principi del diritto internazionale dell'ambiente: dal divieto di inquinamento transfrontaliero alla tutela dell'ambiente come common concern*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014
- A. Piraino, *Ancora su regionalismo differenziato: ruolo del parlamento ed unità e indivisibilità della Repubblica*, in *federalismi.it*, n. 8/2019
- P. Pistone - J.A. Rozas Valdés, *Verso un sistema fiscale federale per l'Unione Europea?*, in D. Fausto - F. Pica (a cura di), *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Il Mulino, 2000
- O. Porchia, *Le politiche dell'Unione Europea in materia ambientale*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014
- D. Prammer, *Quality of taxation and crisis: tax shifts from a growth perspective*, in *Taxation Paper – Working paper*, 2011, 29
- F. Principato, *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004
- P. Puri, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2014
- M. Renna, *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in *Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente*, n. 1-2/2012
- J. A. Rodden, G. S. Eskeland, J. Litvack, *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*, Cambridge, 2003
- S. M. Ronco, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria e agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in C. Bertolino – A. Morelli – G.

- Sobrino (a cura di), *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Giappichelli, 2020
- A. Rosanò, *Adapting to Change: COVID-19 as a Factor Shaping EU State Aid Law*, in *European Papers*, vol. 5, n. 1/2020
 - T. Rosembuj, *La capacità contributiva del “non fare”. Il concetto di imposta. A proposito di un’importante sentenza della Corte Suprema degli Usa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2012
 - G. Rossi, *La “materializzazione dell’interesse all’ambiente”*, in G. Rossi (a cura di), *Diritto dell’ambiente*, Giappichelli, 2016
 - J. A. Rozas Valdés, *La tassazione ambientale in Spagna*, in L. Antonini (a cura di), *L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010
 - E. Rozo Acuña (a cura di), *Profili di diritto ambientale da Rio de Janeiro a Johannesburg. Saggi di diritto internazionale, pubblico comparato, penale ed amministrativo*, Giappichelli, 2004
 - G. Ruffolo, *Le tasse ambientali oggi*, in *Economia e Ambiente*, anno X, n. 1-2/1991
 - P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 1/2004
 - P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Giuffrè, 2002
 - S. Salardi, *Il diritto internazionale in materia di sviluppo sostenibile. Quali progressi dopo Rio?*, in *Rivista giuridica dell’ambiente*, n. 3-4/2008
 - A. Sandmo, *Optimal taxation in the presence of externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, vol. 77, n. 1/1975
 - G. Selicato, *Fiscalità ambientale in Europa. Profili comparati*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, 2016

- G. Selicato, *Prospettive della fiscalità in ambito UE: un'analisi comparata*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015
- G. Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004
- P. Selicato, *La soggettività tributaria degli enti non profit (Dalle ONLUS agli ETS)*, in www.federalismi.it, n. 22/2018
- P. Selicato, *Impresa europea e fisco; il nodo dell'integrazione*, in *Omaggio ad Altiero Spinelli. Atti del comitato nazionale*, Bulzoni, 2011
- P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio 'chi inquina paga'*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2005
- P. Selicato, *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2005
- P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004
- A. Smith, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, London, 1776
- L. Strianese, *Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale. La prospettiva italiana*, in F. Amatucci e R. Alfano (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto: problematiche comuni e aspetti procedurali: Italia, Spagna e Colombia*, Giappichelli, 2017
- G. Tarantini, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.*, vol. 4, n. 4/1989
- A. Tempesta, *Note di diritto comparato sulla responsabilità per danni da rumore di aeromobili*, in *Diritto aereo*, 1965
- F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, UTET, 2010

- G. Tesaurò, *Intervento pubblico nell'economia e art. 90, n. 2 del Trattato CE*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, n. 3/1996
- C. Tubertini, *Le risorse finanziarie come strumento di unitarietà*, in www.astrid.online.it, 24 ottobre 2011
- A. F. Uricchio e F. L. Giambrone, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, su <https://openreviewmbf.org/2020/06/06/the-eu-budget-powering-the-recovery-plan-for-europe/>, 6 giugno 2020
- A. F. Uricchio, *La competenza legislativa esclusiva dello Stato e il principio della migliore tutela nella tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2018
- A. F. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2017
- A. F. Uricchio, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015
- A. F. Uricchio, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- A. F. Uricchio, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Maggioli, 2013
- A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2019
- T. Ventre, *I principi fondamentali e le dinamiche della tassazione ambientale nel sistema giuridico multilivello*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012
- C. Verrigni, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Rivista di diritto finanziario*, n. 2/2007
- C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2003

- C. Videtta, *Lo sviluppo sostenibile. Dal diritto internazionale al diritto interno*, in R. Ferrara e M. A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Giuffrè, 2014
- M. Villani, *Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 1/2006
- M. Villar Ezcurra, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2010
- V. Visco, *Promemoria per una riforma fiscale (A Briefing for a Tax system reform)*, in <https://www.nens.it/archivio/dossier/promemoria-una-riforma-fiscale-briefing-tax-system-reform>, 2019
- V. Visco, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2/2012
- B. Weigmann, *L'impresa, l'ambiente e la Consob*, in *Riv. Critica dir. Priv.*, 1998
- B. R. Weingast, *Second generation fiscal federalism; the implications of fiscal incentives*, in *Journal of urban economics*, 2009
- B. Westberg, *Rapporto nazionale – Svezia*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016
- A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/2011
- A. Zatti, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 3/2012
- C. Zilioli, *L'applicazione del principio di sussidiarietà nel diritto comunitario dell'ambiente*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 1995