Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Tributi ambientali: evoluzione, analisi e possibili sviluppi dell'imposizione ambientale in Italia ed Europa

Relatore
Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Correlatore
Prof. Antonio Viotto

Laureando
Matteo Venturato
Matricola 872064

Anno Accademico
2019 / 2020

INDICE

INTRODUZIONE……4

CAPITOLO 1. I TRIBUTI AMBIENTALI……9

1.1. Nascita della tassazione ambientale……9

1.1.1. L'inquinamento……9

1.1.1.a. L'aria……12

1.1.1.b. Il suolo……13

1.1.1.c. L'acqua……13

1.1.2. Danno ambientale……14

1.1.3. Le tappe dell'intervento internazionale e comunitario a tutela dell'ambiente……16

1.2. I principi ispiratori……23

1.2.1. Il principio di sussidiarietà……25

1.2.2. Il principio di integrazione……26

1.2.3. Il principio di informazione……26

1.2.4. Il principio di proporzionalità……27

1.2.5. Il principio di precauzione……28

1.2.6. Il principio di azione preventiva……29

1.2.7. Il principio di correzione dei danni alla fonte……29

1.2.8. Il principio "chi inquina paga" ……29

1.3. Le tipologie di tributo ambientale……31

1.3.1. Dal tributo con finalità ambientale al tributo ambientale proprio……37

CAPITOLO 2. LA FISCALITÀ AMBIENTALE IN ITALIA……39

2.1. Legittimazione dei tributi ambientali……39

2.2. Interpretazione evolutiva degli indici di capacità contributiva……43

2.3. Fiscalità decentrata e tassazione ambientale……49

2.4. I numeri della tassazione ambientale in Italia……55

2.4.1. Le imposte sull'energia: le accise……61

2.4.1.a. Le accise sugli oli minerali e derivati……66

2.4.1.b. Le accise sul gas naturale……68

2.4.1.c. Le accise sull'energia elettrica……69

CAPITOLO 3. LA FISCALITÀ AMBIENTALE NELL'UNIONE EUROPEA……..75

3.1. I tributi ambientali nei Paesi membri……..75

3.1.1. I prodotti energetici e l'elettricità……77

3.1.2. La tassazione sui trasporti……80

3.1.3. Le quote di emissione di gas serra nel settore dell'aviazione……..83

3.2. Il grado di armonizzazione dei tributi ambientali nell'Unione Europea……..86

3.2.1. L'oggetto dei tributi ambientali e il loro ambito ……86

3.2.2. Il Polluter Pay Principle……..87

3.2.3. Le basi imponibili e le aliquote dei tributi ambientali europei……..88

3.2.3.a. I prodotti energetici……..89

3.2.3.b. L'energia elettrica……..89

3.2.3.c. I veicoli……..90

3.2.3.d. L'emissione di sostanze nocive……..90

3.2.3.e. La plastica……..90

3.2.3.f. L'acqua……..92

3.2.3.g. I rifiuti……..92

3.2.4. I destinatari dei tributi ambientali……..93

3.2.5. Finalità ambientali delle imposte sul reddito, sul consumo e sul patrimonio……94

3.3. I numeri della tassazione ambientale nell'Unione Europea……..95

CAPITOLO 4. GLI EFFETTI ECONOMICI DEI TRIBUTI AMBIENTALI……..101

4.1. Il doppio dividendo……..101

4.1.1. Il caso del mercato dell'anidride solforosa in Cina……..103

4.2. L'impatto sulla competitività……..106

4.2.1. L'incentivo alla sostenibilità aziendale……..108

4.3. Il problema della regressività……..109

CONCLUSIONE……116

BIBLIOGRAFIA……..119

SITOGRAFIA……126

INTRODUZIONE

L'inquinamento ambientale ha avuto a partire dalla rivoluzione industriale un impatto sempre più forte sugli ecosistemi e la biodiversità nel nostro pianeta. Il problema che oggi risulta maggiormente pressante è quello dei cambiamenti climatici, conseguenza diretta delle emissioni di gas serra derivanti dalle attività umane. Negli ultimi anni gli effetti da essi generati si sono manifestati con una frequenza crescente e potrebbero, in un futuro prossimo, essere devastanti per i sistemi sanitari ed alimentari del mondo intero[1]. Il riscaldamento globale interessa tutte le regioni del mondo anche se genera fenomeni eterogenei, tra i quali lo scioglimento dei ghiacci ed il conseguente aumento del livello del mare, l'aumento delle condizioni metereologiche estreme, l'estinzione di specie animali e vegetali che potrebbe impattare sulle popolazioni più povere il cui sviluppo è strettamente correlato all'ambiente naturale, la desertificazione e la carenza di acqua, l'aumento dei rischi per la salute umana dovuto al cambiamento delle temperature[2]. I costi sociali ed economici che ne deriverebbero potrebbero essere incalcolabili. L'agricoltura, l'allevamento, il settore alimentare, l'energia, il turismo potrebbero essere solo alcuni dei settori più colpiti. Diverse sono le previsioni che tentano di individuare l'impatto economico dei cambiamenti climatici. Uno studio, che ha visto coinvolte diverse università di tutto il mondo[3], stima che la perdita di PIL pro capite a livello globale causato dai cambiamenti climatici potrebbe raggiungere il 9,96% entro il 2100, con impatti distinti per aree geografiche differenti. Per il nostro Paese le previsioni presentate all'ottava edizione degli Stati Generali della Green Economy, tenutasi a Rimini il 5 e 6 novembre 2019, parlano di una perdita del prodotto interno lordo dell'8% entro il 2050, con un forte incremento della diseguaglianza tra le regioni settentrionali e quelle meridionali[4].

Nel corso degli ultimi decenni i governi di tutto il mondo si sono più volte riuniti con lo scopo di discutere sul tema e cercare di trovare un approccio comune per affrontare

---

[1] COMMISIONE EUROPEA, Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (UE) 2018/1999 (Legge europea sul clima), Bruxelles, 4 marzo 2020.

[2] In https://ec.europa.eu/clima/change/consequences_it

[3] KAHN M. E., MOHADDES K., NG RYAN N.C., PESARAN M. H., RAISSI M., JUI-CHUNG YANG, *Long-Term Macroeconomic Effects of Climate Change: A Cross-Country Analysis,* Social Science Research Network, *Globalization and Monetary Policy Institute Working Paper No. 365*, 24 ottobre 2019.

[4] MARRO E., *Climate change, tegola sull'Italia: dal 2050 costerà l'8% del Pil*, Il Sole 24 ore, Milano, 10 novembre 2019.

questi problemi di carattere internazionale. Diverse sono state le conferenze ONU sul clima a partire dagli anni Novanta. Tra le più importanti vi sono Rio (1992), Kyoto (1997-2005), Parigi (2015). Si è tenuta, invece, a Madrid nel dicembre 2019 la venticinquesima conferenza sul clima organizzata dalle Nazioni Unite che, però, non è riuscita a raggiungere risultati significativi. L'incontro ha portato sostanzialmente ad un rinvio della discussione sulle questioni riguardanti, in particolare, la riduzione delle emissione dei singoli Paesi e il contenimento del riscaldamento globale, stabilite dall'Accordo di Parigi. Diversi Stati si sono dimostrati ostili all'introduzione di ulteriori limitazioni sull'emissione di gas serra. Tra questi ci sono stati il Brasile, la Russia, l'Arabia Saudita, l'Australia e gli Stati Uniti. Nonostante i movimenti giovanili a sostegno dell'ambiente guidati da Greta Thunberg sorti nel corso del 2019, buona parte dei governi mondiali non si è dimostrata abbastanza ambiziosa da intraprendere politiche ambientali coraggiose, poiché scettica sugli effetti economici che queste possono provocare. Dal canto suo l'Unione Europea è da molti anni attiva sul campo tutela ambientale ed oggi ha posto il tema in cima alla propria agenda operativa. Il suo obiettivo è quello di favorire la transizione verso un'economia totalmente sostenibile e diventare il primo continente ad emissioni zero entro il 2050. Prova di questo profondo impegno è il recente "Green New Deal" che stabilisce un'agenda per Paesi membri utile al raggiungimento degli scopi prefissati.

Gli strumenti di politica ambientale che hanno a disposizione le istituzioni governative mondiali sono molteplici. Tra questi il più importante strumento economico risulta essere l'imposizione ambientale che sarà l'oggetto del presente lavoro. Essa ha dimostrato, secondo diversi studi della dottrina, grande potenzialità nella lotta contro i cambiamenti climatici ed il degrado ambientale.

L'obiettivo di questo elaborato è, quindi, analizzare l'evoluzione dei tributi ambientali nel corso degli ultimi anni, con particolare riferimento all'Italia e all'Unione Europea. Inoltre, lo studio vuole mettere alla luce le opportunità di crescita della tassazione verde e il ruolo fondamentale che potrà rivestire nelle future politiche economiche dell'Italia e, più in generale, dei Paesi che vorranno stabilire ambiziosi obiettivi di tutela ambientale e sviluppo sostenibile.

Il presente lavoro è suddiviso in quattro capitoli. Nella prima parte viene analizzato il percorso che ha portato alla nascita dei tributi ambientali. Si approfondiscono i concetti

di inquinamento, di danno ambientale ed i principi comunitari più rilevanti sul tema della tutela ambientale. L'ultimo paragrafo riguarda, invece, le tipologie di imposizione.

Il secondo capitolo si incentra sull'analisi della fiscalità verde in Italia. In particolare, vi sono paragrafi dedicati alla legittimazione dei tributi ambientali nel nostro Paese, all'interpretazione evolutiva degli indici di capacità contributiva e all'applicazione dei tributi ambientali nell'attuazione del federalismo fiscale. In seguito, vi è un'analisi, anche grafica, dei dati forniti dall'Istat riguardanti i numeri dell'imposizione ambientale italiana dal 1995 al 2018. Il lavoro contiene un approfondimento sulle imposte energetiche in cui si analizzano gli sviluppi che il recepimento delle direttive europee sul tema delle accise ha avuto in Italia. In particolare, vi sono paragrafi dedicati alle accise sugli oli minerali e derivati, sul gas naturale e sull'energia elettrica.

Nel terzo capitolo, invece, si affronta il tema della fiscalità ambientale nell'Unione Europea. *In primis*, si analizzano le direttive inerenti ai prodotti energetici e all'elettricità, ai trasporti e all'emissione di gas serra nel settore dell'aviazione. Il secondo paragrafo riguarda, invece, il tema dell'armonizzazione dei tributi all'interno dell'Unione. Infine, come fatto per l'Italia nel capitolo due, vi è una parte di analisi dei dati sull'imposizione ambientale nell'Unione Europea, prendendo come punto di partenza le informazioni fornite dall'Eurostat.

L'ultima parte riporta alcune considerazione sugli effetti economici che sono scaturiti o potrebbero verificarsi in seguito all'introduzione di forme di fiscalità verde. In particolare, si approfondiscono il concetto di doppio dividendo, l'impatto sulla competitività e gli effetti distributivi di questa tipologia di tassazione.

L'obiettivo è quello di analizzare il tributo ambientale sotto diversi punti di vista, individuandone anche gli ostacoli che hanno reso difficile, fino ad oggi, il suo consistente utilizzo nelle politiche economiche italiane, europee e mondiali. Negli ultimi anni gli individui hanno dimostrato un crescente interesse sul tema della sostenibilità ambientale. Questo è dimostrato anche dai cambiamenti dei loro consumi che premiano sempre più le imprese che riescono ad avere un approccio ecosostenibile.

L'immagine sottostante mostra la possibile diminuzione del Pil pro capite entro il 2100 per ogni Paese del mondo causato dai cambiamenti climatici in due ipotetici scenari: totale assenza di politiche di contrasto al cambiamento climatico e predisposizione di politiche volte al rispetto dei parametri stabiliti dall'accordo di Parigi (tra i quali il

mantenimento dell'aumento della temperatura media globale entro il limite massimo di 2° C).

Perdita percentuale di Pil pro capite entro il 2100 in assenza di politiche di contrasto ai cambiamenti climatici

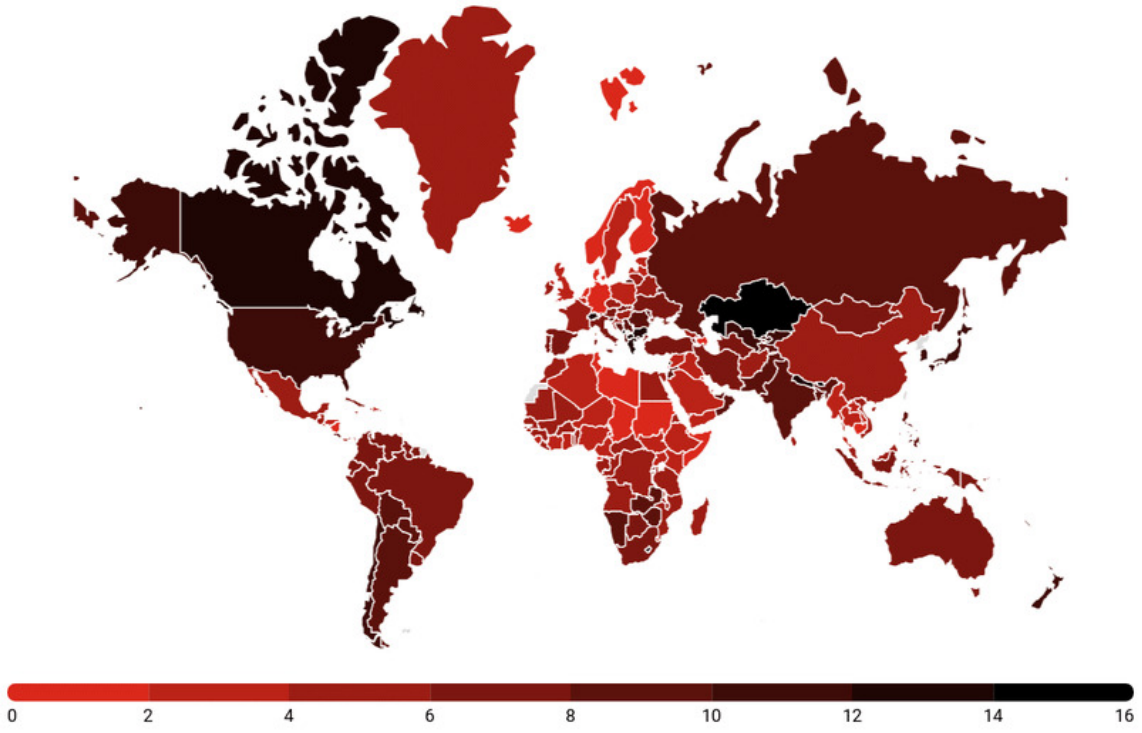

Figura 1. Fonte: KAHN M. E., MOHADDES K., NG RYAN N.C., PESARAN M. H., RAISSI M., JUI-CHUNG YANG, *Long-Term Macroeconomic Effects of Climate Change: A Cross-Country Analysis,* Social Science Research Network, *Globalization and Monetary Policy Institute Working Paper No. 365*, 24 ottobre 2019.

Perdita percentuale di Pil pro capite entro il 2100 rispettando l'Accordo di Parigi

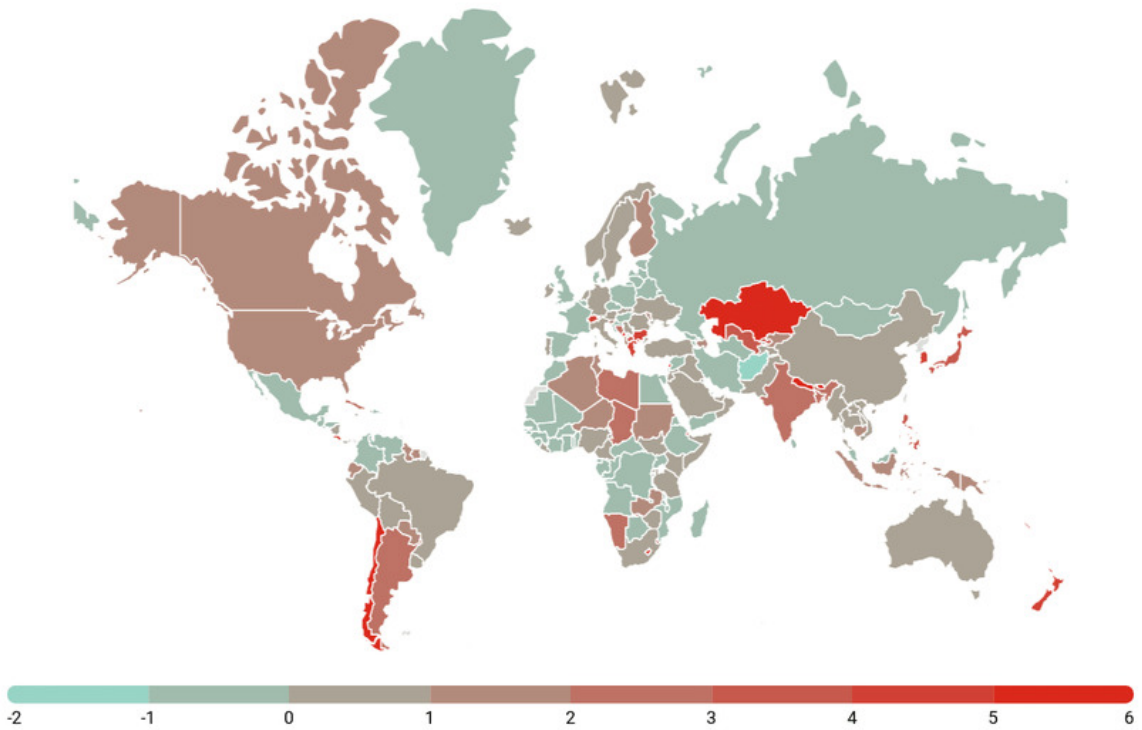

Figura 2: KAHN M. E., MOHADDES K., NG RYAN N.C., PESARAN M. H., RAISSI M., JUI-CHUNG YANG, *Long-Term Macroeconomic Effects of Climate Change: A Cross-Country Analysis,* Social Science Research Network, *Globalization and Monetary Policy Institute Working Paper No. 365*, 24 ottobre 2019.

Visto l'impellente bisogno di misure atte ad arginare il cambiamento climatico, le imposte verdi offrono oggi un'importante opportunità ai governi mondiali. Potrebbero accelerare il mutamento dei comportamenti dei cittadini in senso sostenibile e reperire risorse da utilizzare nel risanamento dell'ecosistema e da investire in progetti volti alla tutela ambientale. Oltre a ciò, i tributi ambientali potrebbero sostituire forme di imposizione esistenti, fungendo da incentivo per la crescita economica e favorendo una più corretta distribuzione della ricchezza.

CAPITOLO 1. I TRIBUTI AMBIENTALI

1.1. Nascita della tassazione ambientale

Le problematiche ambientali sono cresciute in maniera esponenziale negli ultimi anni ed oggi, grazie anche ad un percorso di divulgazione e sensibilizzazione intrapreso dalla comunità scientifica, la società tende ad avere una maggior attenzione alla salvaguardia dell'ambiente. Il riscaldamento globale e l'inquinamento, sia esso dell'aria, dell'acqua o del suolo, rappresentano due temi che le autorità di governo di tutto il mondo dovrebbero affrontare con maggior urgenza. Questi fenomeni sono causati, nella stragrande maggioranza dei casi, dalle emissioni provocate dall'uomo attraverso lo svolgimento delle sue attività.

In questi anni il diritto ambientale è in pieno e continuo sviluppo. Dal 2001 in Italia, in seguito alla riforma costituzionale, la tutela ambientale è stata elevata da semplice interesse pubblico a valore costituzionale[5]. Fino a quell'anno la Costituzione non conteneva espliciti riferimenti all'ambiente. Questo era dovuto al fatto che, al momento della sua formulazione, nel secondo dopo guerra, la sensibilità sul tema era ben diversa rispetto a quella sviluppatasi negli ultimi decenni[6].

Anche le politiche economiche e sociali hanno dovuto adattarsi alla sempre più pressante richiesta di tutela ambientale. Proprio per questo motivo, negli ultimi decenni, sono sorte in Italia e, più in generale, in tutta l'Unione europea, tipologie di tributi che hanno come obiettivo la tutela dell'ambiente.

Prima di analizzare il percorso storico che ha vissuto la tassazione ambientale, verranno approfonditi, sotto il profilo giuridico, i concetti di inquinamento e di danno ambientale.

1.1.1. L'inquinamento

La popolazione mondiale ha avuto una crescita esponenziale dai primi anni del Novecento. I due fattori che maggiormente hanno influito sono stati l'industrializzazione, che comportava una maggiore disponibilità di cibo, e il progresso in campo medico, con

[5] DELL'ANNO P., *La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione, in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2019.*

[6] CORDINI G., *Principi costituzionali in tema di ambiente e giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana*, in Riv. Giur. Ambiente, 2009, p. 611 ss.

l'arrivo di antibiotici e vaccini[7]. Oltre a questo, la maggior parte degli individui che abitano le nazioni più sviluppate hanno cambiato il proprio stile di vita consumando molto più che in precedenza. La somma di questi due fattori, aumento della popolazione e una società maggiormente consumista, ha causato un maggior impiego di risorse naturali da parte dell'economia mondiale. La produzione di beni si è dovuta intensificare per far fronte alla persistente crescita della domanda globale.

Il sistema economico è diventato presto insostenibile per i danni causati all'ambiente attraverso il consumo crescente di risorse naturali limitate e l'inquinamento che le attività di produzione hanno e continuano a causare[8].

L'inquinamento si può definire come un'alterazione dell'ambiente naturale. Questa è detta transitoria, qualora fosse solo momentanea, o permanente, se i suoi effetti nel tempo non vengono meno.

"Il fenomeno dell'inquinamento scaturisce dall'introduzione diretta o indiretta, a seguito di attività umana, di sostanze, vibrazioni, calore o rumore nell'aria, nell'acqua o nel suolo, che potrebbero nuocere alla salute umana o alla qualità dell'ambiente, causare il deterioramento di beni materiali, oppure danni o perturbazioni a valori ricreativi dell'ambiente o ad altri suoi legittimi usi."[9]

Affinché una risorsa sia da considerarsi contaminata, occorre, in primis, definire un livello naturale di inquinamento. Infatti, anche l'acqua o aria che si trovano in natura non possono essere definite letteralmente "pure". Esse conterranno sempre una certa quantità di impurità. È necessario, dunque, fissare un livello tollerabile, chiamato inquinamento naturale, superato il quale la risorsa può considerarsi contaminata. Questo limite, però, può essere diverso in funzione dell'uso che si farà di una determinata risorsa. Se, ad esempio, si prende in considerazione l'acqua che viene utilizzata per l'irrigazione di campi o giardini avrà di certo un livello di inquinamento tollerabile più alto rispetto all'acqua consumata come potabile. Per questo motivo la medesima acqua può essere, allo stesso tempo, considerata inquinata se il suo uso fosse alimentare e non inquinata se venisse utilizzata per l'irrigazione.

---

[7] In https://www.infodata.ilsole24ore.com/ , *Come la popolazione sulla Terra è cresciuta a quota 7 miliardi in soli 200 anni.*, 2017.

[8] RONCHI E., *Ecologia come seconda modernità*, Roma, Istituto Sviluppo Sostenibile Italia Onlus, 2003.

[9] PRINCIPATO F., *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3, p. 13.

Si è soliti individuare e qualificare come principali inquinatori le attività industriali. Di fatto non è sempre così. Ogni individuo rappresenta un potenziale soggetto inquinante, perciò una comunità di individui potrebbe risultare maggiormente inquinante di una determinata attività industriale[10]. I soggetti inquinati possono essere divisi in due categorie. Quella dei grandi inquinatori, quali attività industriali ed agricole, e quella dei piccoli inquinatori, identificati come singoli individui che contribuiscono al traffico automobilistico, utilizzano il riscaldamento domestico, producono importanti quantità di rifiuti solidi urbani e intraprendono altre attività inquinanti.

L'inquinamento consiste nel cercare di allontanare da sé i residui derivanti dalle proprie attività. Tale spostamento comporta l'inevitabile ricaduta di detti residui sul raggio di azione di soggetti vicini e va a danneggiare la qualità ambientale di quest'ultimi. È possibile, di conseguenza, affermare che ciò che viene risparmiato dall'inquinatore smaltendo in modo scorretto i suoi scarti, è quello che i soggetti a lui prossimi pagano in termini di qualità ambientale. In questa affermazione non si tiene in considerazione che, oramai, dato il forte livello di urbanizzazione, gli inquinatori vedono sovrapposti i loro raggi d'azione. Questo genera due effetti: non solo un soggetto inquinante risente dello scorretto smaltimento dei residui appartenenti ai soggetti a lui prossimi, ma può subire anche le modalità scorrette con cui smaltisce i suoi stessi rifiuti.

Gli effetti derivanti dall'inquinamento umano possono essere classificati in base ad un criterio di spazio. L'effetto serra, per esempio, causa del cambiamento climatico, fa parte degli effetti su scala globale, cioè quelli che si diffondono su tutto il pianeta. Invece, le variazioni del microclima delle metropoli, l'inquinamento atmosferico urbano, gli effetti sanitari da degrado della salubrità ambientale, la contaminazione del suolo e delle risorse idriche rappresentano tutti esempi di effetti su scala locale. Dovuti in prevalenza alla prossimità a città e zone industriali, principali fonti di inquinamento.

L'ambiente veniva tradizionalmente diviso in tre principali comparti: aria, acqua e suolo. La distinzione non era adottata solamente perché essi differiscono per procedure di campionamento, per metodologie di analisi e per tipologia di inquinanti, ma anche perché ha, di fatto, un'utilità in relazione alle questioni di carattere normativo. Molto spesso, infatti, le norme hanno posto dei limiti basandosi su standard di qualità riferiti ai singoli comparti. È bene comunque fare presente che esistono alcune forme di inquinamento che

[10] TURNER R., PEARCE D., BATEMAN I., Economia ambientale, Il Mulino, Bologna, 2003.

non possono essere inquadrate secondo il criterio dei comparti ambientali. Due esempi sono l'inquinamento acustico e quello elettromagnetico, direttamente correlati a condizioni di benessere dell'uomo.
Si analizzano ora, in dettaglio, i tre comparti ambientali.

1.1.1.a. L'aria

Per quanto riguarda il comparto dell'aria esistono due importanti normative di riferimento, una emanata dall'Unione europea ed un'altra italiana. La prima è la direttiva comunitaria 93/12/CEE relativa al tenore di zolfo di alcuni combustibili liquidi, mentre la seconda è il D.P.R. n. 203/1988 riguardante le emissioni in atmosfera. In queste due norme vengono date le definizioni, rispettivamente, di inquinante e di inquinamento atmosferico. Dai loro contenuti si evince che entrambi i legislatori hanno voluto porre l'accento su due temi. Il primo è la pericolosità delle sostanze immesse in atmosfera e, in particolare, sulla loro capacità di arrecare danno all'uomo e/o agli ecosistemi. Il secondo tema è il grado di inquinamento. Occorre riuscire a misurare la quantità di sostanza potenzialmente dannosa presente in atmosfera, poiché non è la presenza di sostanze a determinare l'inquinamento ma la loro quantità. L'analisi che deve essere eseguita è quindi di carattere quantitativo. È una verifica del grado di contaminazione derivante dall'immissione di ogni genere di sostanza sia essa solida, liquida o gassosa.
Le differenti fonti di inquinamento atmosferico possono essere divise in fonti naturali e fonti non naturali, che comprendono attività agricole e di allevamento, attività industriali, traffico veicolare, gestione dei rifiuti, processi combustivi per la produzione di energia e altre attività.
Tra le principali sostanze immesse troviamo l'anidride carbonica, il monossido di carbonio, gli ossidi di azoto e zolfo, l'ozono, il particolato e il metano. È importante notare che i gas serra, principale causa del riscaldamento globale, rientrano tra le sostanze inquinanti.
È bene sottolineare che il sistema ambiente è in grado di autoregolarsi. In seguito ad un'immissione di una sostanza, infatti, sarebbe in grado da solo di ritrovare l'equilibrio. Negli ultimi decenni, però, l'uomo ha compromesso con le sue attività le capacità di

autoregolazione dell'ambiente. Questo è avvenuto a causa, dell'enorme quantità di sostanze immessa. Alcuni dei danni causati sono stati irreparabili[11].

1.1.1.b. Il suolo

Il suolo può essere definito come "un corpo naturale costituito da particelle minerali ed organiche che si forma dall'alterazione fisica e chimico-fisica della roccia e dalla trasformazione biologica e biochimica dei residui organici"[12]. L'inquinamento di questo comparto ambientale è causato dall'immissione nello stesso di sostanze estranee oppure comuni ma in eccesso che alterino le sue caratteristiche e i suoi equilibri chimici, fisici e biologici. Anche il suolo, come l'atmosfera, ha una capacità di auto regolarsi e, in particolare, di depurarsi, ma questa sua prerogativa, se pur presente, non è però illimitata. Si registra, quindi, lo stesso comportamento incontrato nel comparto precedente: esiste una capacità di autoregolazione e di autodepurazione, ma questa può essere ostacolata qualora le quantità di sostanze immesse superino un certo livello.

Due norme di riferimento che trattano l'inquinamento del suolo e la sua bonifica sono il D. M. 471/99, riguardante i rifiuti pericolosi e gli imballaggi in plastica, attuante le disposizioni previste ex art. 17 del D. L.vo 22/97, bonifica e ripristino ambientale dei siti inquinati che recepisce i principi di natura comunitaria. L'inquinamento del suolo è strettamente collegato a quello idrico ed atmosferico, per questo le fonti inquinanti sono molteplici e spesso le stesse che troviamo negli altri comparti.

Quando le sostanze contaminanti superano una certa quantità si innescano una serie di conseguenze negative. Queste non sono subite solamente dall'ecosistema naturale ma si ripercuotono anche sulla catena alimentare e sulla salute umana[13].

1.1.1.c. L'acqua

Nel 2000 l'Unione europea ha rivisto e riordinato la normativa riguardante la tutela delle acque emanando la direttiva comunitaria 2000/60/CE. Essa prevedeva un piano comunitario di azione che avesse a riguardo tutte le acque: superficiali interne, costiere, di transizione e sotterranee.

---

[11] PRINCIPATO F., *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3, p. 22.

[12] PRINCIPATO F., *Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3, p. 24.

[13] ROSSI G., *Diritto dell'ambiente e diritto dell'alimentazione*, in Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente, n. 1/2015, G. Giappichelli editore, Torino, 2015.

Secondo il D. L.vo 152/9 si definisce inquinamento delle acque: "lo scarico effettuato direttamente o indirettamente dall'uomo nell'ambiente idrico di sostanze o di energia le cui conseguenze siano tali da mettere in pericolo la salute umana, nuocere alle risorse viventi e al sistema ecologico idrico, compromettere le attrattive o ostacolare altri usi legittimi delle acque".

Fino a pochi anni fa, l'inquinamento dei comparti ambientali veniva affrontato in modo separato, tenendo poco in considerazione che l'inquinamento poteva in poco spostarsi da un comparto all'altro. Oggi, però, viste le strette relazioni che hanno tra loro aria, acqua e suolo, si tende ad affrontare il problema dell'inquinamento con una visione più ampia, tenendo conto delle interconnessioni presenti al suo interno.

Ciò che è necessario fare per ridurre l'inquinamento in tutti e tre i principali comparti ambientali è ripensare al modello di sviluppo economico e sociale che tenga conto dei costi prodotti dall'inquinamento stesso. Questi costi possono essere suddivisi in quattro categorie:

- costi di prevenzione, cioè quelli sostenuti per fare in modo che l'inquinamento non si verifichi o che non produca effetti negativi;
- costi di compensazione, consistono nei costi di recupero intesi come pulizia dei siti inquinanti e recupero in senso letterale di sostanze inquinanti;
- costi immobiliari e di trasferimento, dovuti alla perdita di valore degli immobili situati nell'area colpita dall'inquinamento. Se quest'ultimo è tale da rendere l'area inutilizzabile a questi costi si aggiungono quelli dello spostamento dei residenti un un'area più salubre;
- costi naturali, quest'ultima tipologia rappresenta quei costi derivanti dalla perdita di risorse naturali.

1.1.2. Danno ambientale

Il danno ambientale è definito come il costo incrementale che la popolazione di un paese, e di conseguenza la sua economia, deve sostenere, a causa dell'inquinamento, o meglio di un inquinamento eccessivo, non assorbibile dall'ambiente[14].

Secondo la direttiva europea 2004/35/CE riguardante la responsabilità ambientale, il danno ambientale è una modifica negativa misurabile di una risorsa naturale o un

[14] GUSEV A. A., KOROBOVA N.L., *Evolution of concepts for environmental damage economic evaluation*; Russian Academy of Science; Mosca, 2001.

deterioramento misurabile di un servizio legato a delle risorse naturali. In particolare, danni arrecati a specie e habitat protetti, alle acque superficiali e sotterranee e al terreno[15].

Secondo la legge italiana ed in particolare l'art. 18 della L. n. 349/86, che istituisce il Ministero dell'ambiente e include le norme in materia di danno ambientale, questo danno corrisponde "*al costo di ripristino, ma se il ripristino non fosse possibile spetta al giudice individuare l'importo in funzione della perdita subita dalla collettività in conseguenza dell'illecito*"[16]. Attraverso la sentenza 641/87 la Corte Costituzionale ha stabilito che il danno ambientale è un danno di natura patrimoniale per la cui quantificazione occorre fare riferimento ai costi di una serie di attività che sono necessarie per salvaguardare il bene ambientale e il suo utilizzo[17], a cui va aggiunto il mancato guadagno o lucro cessante, conseguente all'inquinamento. In terza istanza il danno ambientale va calcolato sulla base di tre elementi: la gravità della colpa del danneggiante; il costo necessario per un'operazione di ripristino in condizioni simili; il profitto conseguito dal danneggiante. Il fine della valutazione economica del danno ambientale è quello della quantificazione degli indennizzi ed è di conseguenza uno strumento per la realizzazione del principio "chi inquina paga", che verrà approfondito in seguito. Tuttavia, questa valutazione può svolgere altre due finalità: stimare i possibili danni causati dalla realizzazione di grandi opere infrastrutturali (in questa sede la quantificazione economica del danno sarà utilizzata per le analisi costi-benefici) ovvero individuare le idonee misure di prevenzione e di ripristino dell'ambiente.

La valutazione economica del danno ambientale presenta numerosi limiti, sicché non è possibile avere la certezza che il risultato ottenuto dal calcolo sia indiscutibile e indubbiamente corretto. *In primis*, non esiste un mercato legale di beni ambientali dal quale si possano determinare il valore di tali beni. Inoltre, non è possibile avere una misura oggettiva del valore economico attribuito ad un bene ambientale perché la sensibilità verso l'ambiente varia da popolazione a popolazione. Un altro limite è determinato dal fatto che misurare gli effetti dell'inquinamento attraverso la quantificazione di parametri ambientali può richiedere analisi lunghe e costose. Occorre

[15]In https://ec.europa.eu/info/energy-climate-change-environment/implementation-eu-countries/environmental-liability_it

[16] DI PACE M., *La valutazione economica del danno ambientale*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

[17] Corte Costituzionale, 30 dicembre 1987 n. 641, in giurcost.org.

tenere in considerazione anche il fatto che non è semplice attribuire ad una specifica attività umana un corrispondente effetto sull'inquinamento, poiché nell'ambiente sono diversi i fenomeni che interagiscono tra loro. Più gli effetti dell'inquinamento sono a lungo termine, maggiore sarà la difficoltà nel quantificarli e prevederli. Un ulteriore limite è dovuto all'effetto psicologico che può causare il danno ambientale (es. deterioramento dell'immagine di un'area inquinata)[18].

La procedura per la valutazione economica del danno ambientale è quindi complessa e richiede l'utilizzo di diverse competenze: chimiche, fisiche, biologiche, mediche, economiche. Tale procedimento prevede come prima operazione la quantificazione degli elementi inquinanti attraverso appositi indicatori ambientali, seguita dalla quantificazione dei danni da inquinamento utilizzando il metodo di confronto fra alcuni parametri di qualità ambientale e salute umana tra aree inquinate e aree che non lo sono. Una terza fase è la quantificazione economica dei danni da inquinamento.

La valutazione del danno ambientale può essere affiancata dalla contabilità ambientale, detta anche SEEA (System of Economic and Enviromental Accounting)[19]. Essa persegue il fine di valutare la convenienza ad esercitare determinate attività economiche in base ai danni che queste recano all'ambiente quali, ad esempio, la distruzione o la riduzione di risorse naturali. La contabilità ambientale inoltre, chiarisce gli effetti della politica ambientale e sensibilizza l'opinione pubblica sugli effetti dei comportamenti individuali.

1.1.3. Le tappe dell'intervento internazionale e comunitario a tutela dell'ambiente

Le politiche economiche e sociali dell'Italia e di tutta l'Unione europea si sono evolute nel corso del tempo tenendo sempre più in considerazione il fattore ambientale. Non è facile identificare una data certa che rappresenti la nascita del diritto ambientale, ma essa può essere collocata in epoca relativamente recente. Nella prima fase dell'esperienza comunitaria europea gli stati membri non si sono occupati in maniera diretta della tutela ambientale. Infatti, nel Trattato di Roma del 1957 non vi è nessuna esplicitazione della tutela ambientale e di politica ambientale. Inizialmente, l'articolo 2 non conteneva nessun riferimento all'ambiente. Veniva promosso "*uno sviluppo armonioso delle attività*

[18] DI PACE M., *La valutazione economica del danno ambientale*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

[19] GIOVANNELLI F., *La contabilità ambientale come strumento di sviluppo sostenibile*, Doc. 10071 del 11 febbraio 2004, Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa. Il SEEA è definito come il sistema per organizzare, gestire e fornire dati e informazioni sull'ambiente mediante indicatori fisici e monetari.

economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano"[20].

Il problema ambientale, però, ha suscitato sempre maggior interesse negli anni seguenti sollecitando la Comunità a fornire il suo contributo. L'Unione europea divenne consapevole dell'insufficienza della sua azione sul tema e dovette modificare l'approccio che fino ad allora aveva stato adottato. Il sopracitato trattato non aveva posto le basi per l'adozione di una politica ambientale comune e solamente attraverso un laborioso lavoro interpretativo volto al miglioramento delle condizioni di vita, si tentava di contemperare le esigenze della politica industriale e quelle di salvaguardia ambientale[21].

Solamente in seguito alla conferenza internazionale di Stoccolma nel 1972 si percepì la necessità di una politica comunitaria ambientale. Questo incontro fu il primo a vedere coinvolti ben centotredici governi impegnati per la tutela ambientale. Essi si incontrarono e stabilirono come obiettivo comune la graduale sostituzione di un modello economico basato sulla crescita illimitata, con un modello di crescita più sostenibile[22]. Questa conferenza fu anche frutto delle pressioni che i vari movimenti ambientalisti sorti in quegli anni esercitavano sugli esecutivi. La sua importanza è dovuta al fatto che in quella sede venne ufficialmente riconosciuto che i problemi ambientali influiscono sulla qualità della vita e, visto che parte dei loro effetti hanno carattere "internazionale", per affrontarli è necessaria una forte cooperazione tra nazioni. Alla fine del 1972 l'Assemblea generale delle nazioni unite istituì lo United Nations Environment Programme con l'obiettivo di promuovere progetti di tutela dell'ambiente e mirare ad uno sviluppo di tutte le popolazioni mondiali che non penalizzi le generazioni future[23].

La tutela ambientale, in quegli anni, iniziò ad acquisire una rilevanza fondamentale sia a livello nazionale che internazionale e previde la composizione di istituti del diritto non consueti o articolati. L'ambiente divenne in ambito europeo e non solo esplicitamente oggetto di tutela, anche grazie all'emanazione di diverse norme, alcune di carattere costituzionale. La sua salvaguardia doveva essere assicurata dai poteri pubblici. Questo era dovuto al fatto che il bene ambiente ha la caratteristica di non esclusività, non è

---

[20] Trattato istitutivo della Comunità economica europea, Roma, 1957.

[21] MADDALENA P., *L'ambiente. Prolegomeni per una sua tutela giuridica*, in Rivista giuridica dell'ambiente, 2008.

[22] PINESCHI L., Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992), in Rivista giuridica dell'ambiente, 1993.

[23] In https://www.unenvironment.org/about-un-environment.

oggetto di appropriazione esclusiva, non può costituire bene di scambio e non può essere offerto dal mercato al pari di altri beni o servizi. Dalla sua qualità si trae un beneficio e per fare in modo che questo sia goduto dalla generalità della popolazione servono una serie di strumenti di intervento pubblico[24].

La necessità dell'intervento dello Stato è spiegata anche dal fatto che in assenza di tutela pubblica la sua lesione non costituiva una fattispecie da cui far discendere la responsabilità in capo ai soggetti ledenti. Tradizionalmente, infatti, la responsabilità giuridica sorge con la lesione di sfere giuridiche protette appartenenti a soggetti specifici e chiaramente individuabili. La lesione del bene ambiente ha ripercussioni su un numero elevatissimo di soggetti, non individuabili e perfino non ancora esistenti, ne consegue un problema di individuazione del soggetto che possa far valere il diritto ambientale.

L'Atto Unico Europeo del 1986 costituisce il fondamento giuridico della tutela dell'ambiente per la comunità europea[25]. Esso apporta modifiche e nuove inserimenti nel trattato originale del 1957. In primo luogo, il testo dell'articolo 2 è stato così modificato: "*La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, ..., uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri*."

Da quel momento gli stati membri non furono solamente obbligati a perseguire delle politiche economiche che garantissero la protezione dell'ambiente, avendo quindi un ruolo di tutela. Ma furono chiamati a svolgere un ruolo attivo, quello del miglioramento ambientale.

L'atto del 1986 apportò anche un'altra novità sul testo del trattato originale: venne inserito un titolo interamente dedicato all'ambiente. Si tratta del Titolo XX che rappresenta, come detto in precedenza, una base giuridica fondamentale per la politica ambientale[26]. Questo Titolo conteneva gli articoli 174, 175 e 176 nei quali erano fissati gli obiettivi della politica ambientale europea, ossia:

---

[24] GIGLIONI F., *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

[25] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

[26] CORDINI G., Ambiente (tutela dell') nel Diritto delle Comunità Europee, in Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1991, vol. VII.

- *"la salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente;*
- *la protezione della salute umana;*
- *l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;*
- *la promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale."*

È in quegli anni che si consolida il concetto di sviluppo sostenibile, uno sviluppo che pur rispondendo alle necessità del presente non comprometta alle generazioni future di fare altrettanto e, affinché avvenga, è necessario che le politiche economiche si integrino con quelle ambientali e sociali.

Nel 1992 si realizzò il pieno riconoscimento della politica ambientale con la stipulazione del Trattato di Maastricht. Le norme fiscali che fino all'epoca furono lo strumento con il quale l'Unione riuscì a raggiungere i suoi obiettivi economici di tutela della concorrenza e del mercato assunsero un ruolo importante anche per quanto riguarda la tutela ambientale[27]. Venne inserito all'interno dell'articolo 2 del Trattato di funzionamento dell'Unione il principio di "sviluppo sostenibile", una forma di sviluppo che sia più compatibile alla salvaguardia dell'ambiente. Il testo prevede una "crescita sostenibile … che rispetti l'ambiente". Nello stesso anno si tiene un secondo importante summit internazionale per l'ambiente a Rio de Janeiro. Tale conferenza ha rappresentato la risoluzione del dualismo sviluppo-ambiente con la formula dello sviluppo sostenibile[28].

Un'altra tappa fondamentale del percorso della politica ambientale è stata la redazione del Protocollo di Kyoto nel 1997. Esso ha individuato una serie di azioni prioritarie per la riduzione delle emissioni dei gas serra, identificati come la principale causa del cambiamento climatico, per incrementare l'efficienza energetica nei settori più rilevanti e per aumentare la capacità di assorbimento dei gas serra. La mappa di seguito mostra i

[27] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

[28] ANTICH, F., *Origini ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente*, in www.ambientediritto.it.

paesi aderenti al protocollo. Si può notare come gli Stati Uniti furono il grande firmatario assente, considerato il suo livello di emissioni.

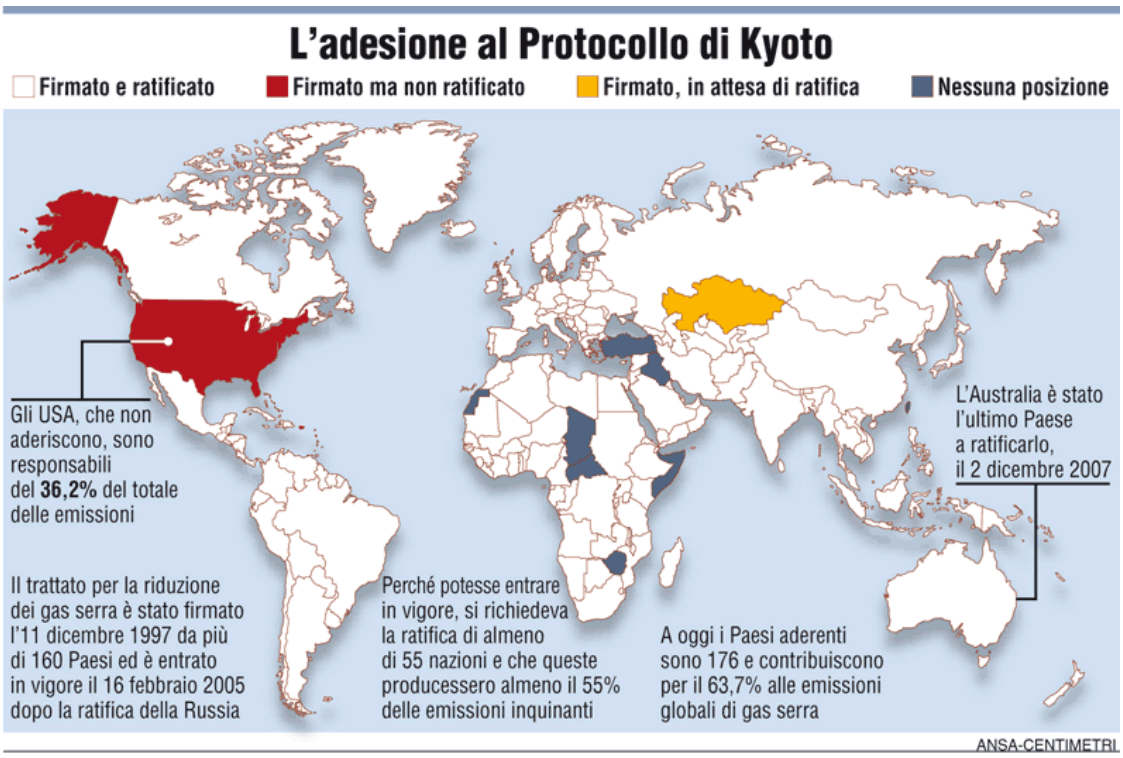

Figura 3: Paese aderenti al protocollo di Kyoto. Fonte: https://www.reteclima.it/protocollo-di-kyoto/

All'interno dell'Unione, in seguito alla firma del citato protocollo, era necessaria un'interpretazione dell'intero sistema normativo alla luce di questi nuovi obiettivi. La politica fiscale doveva diventare uno strumento in base al quale la Comunità poteva raggiungere queste finalità.

Con il nuovo millennio si sente ancora più pressante la necessità di trovare soluzioni positive allo stesso tempo per economia, occupazione e ambiente. L'Europa si è posta l'obiettivo, con l'Agenda Lisbona del 2000, di realizzare una crescita economica sostenibile in grado di garantire nuovi e migliori posti di lavoro e una maggiore coesione sociale[29]. È proprio in questi anni che viene emanata la direttiva sulla risarcibilità del danno ambientale, vista nella sezione precedente.

Nel 2005 entrò in vigore il Protocollo di Kyoto, secondo il quale l'Unione si impegnava entro il 2020 a ridurre del 20% le emissioni di gas serra, portare al 20% il risparmio energetico e aumentare al 20% il consumo di energia da fonti rinnovabili. Il suo obiettivo

[29] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

principale era quello di limitare il più possibile i cambiamenti climatici, dovuti all'aumento della temperatura media del pianeta.

L'immagine seguente mostra come all'interno dell'UE, sono diminuite le emissioni di gas serra negli anni successivi all'entrata in vigore del Protocollo. La firma di questo documento vincolante è stata un incentivo fondamentale per il raggiungimento di un'economia maggiormente sostenibile. Nel 2017 le emissioni sono state equivalenti a 4,4 miliardi di tonnellate di CO_2. Una riduzione del 14% rispetto al 2008[30].

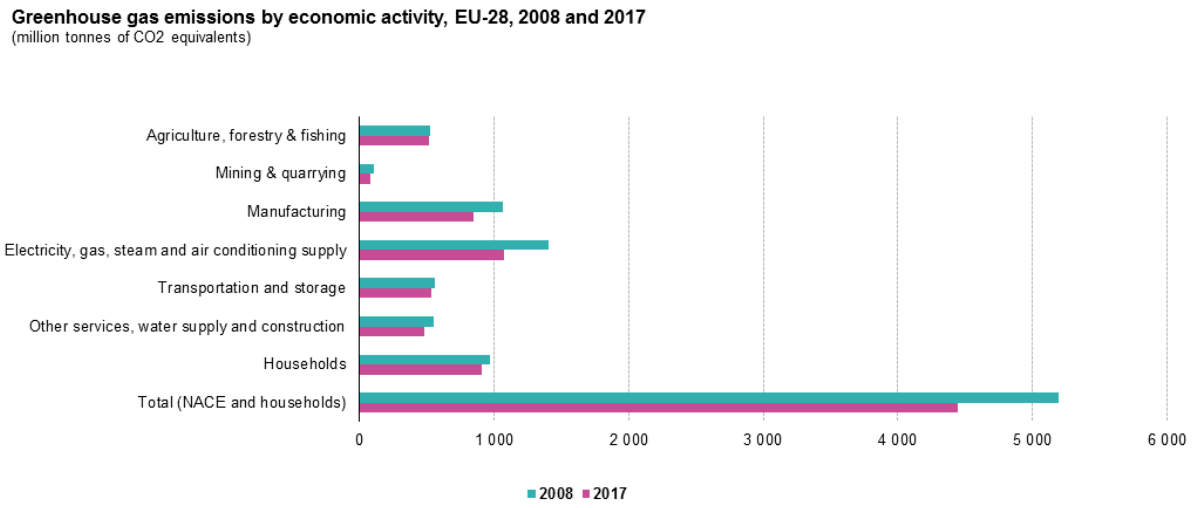

Figura 4: Quantità di emissioni di gas effetto serra dal 2008 al 2017. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/

Non tutti i paesi firmatari raggiunsero un risultato positivo come quello europeo, per questo furono necessari successivi accordi internazionali sul tema.

Un'ulteriore regolamentazione sulle emissioni di gas ad effetto serra venne effettuata nel dicembre 2015, quando si svolse a Parigi la Conferenza sui Cambiamenti Climatici. L'obiettivo principale dei 195 Paesi aderenti è quello di mantenere l'aumento della temperatura globale al di sotto dei 2° C, con l'impegno di raggiungere un abbassamento della soglia a 1,5° C, rispetto ai livelli pre-industriali (1990)[31]. Tuttavia, l'Intergovernmental Panel on Climate Change, attraverso le sue previsioni, ha reputato questo secondo obiettivo difficile da raggiungere, salvo tempestivi e radicali cambiamenti nei sistemi produttivi ed economici[32]. Per questo motivo i principali Paesi inquinanti

[30] EUROSTAT, *Statistiche sulle emissioni di gas a effetto serra - conti delle emissioni nell'atmosfera*, in https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Greenhouse_gas_emission_statistics_-_air_emissions_accounts#Greenhouse_gas_emissions, 2018.

[31] ARISTEI L., L'Accordo di Parigi: obiettivi e disciplina, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente di G. Giappichelli editore, numero 3, 2017.

[32] NESPOR S., La lunga Marcia per un accordo globale sul clima: dal Protocollo di Kyoto all'Accordo di Parigi, in Rivista Trimestrale Diritto Pubblico, fascicolo 1, Giuffré Editore, Milano, 2016.

dovranno effettuare politiche tempestive affinché la riduzione delle emissioni avvenga nel breve periodo, al massimo entro il 2030. Anche gli Stati Uniti, che non erano stati firmatari del protocollo di Kyoto, aderirono all'accordo guidati dall'allora presidente Obama. Nel 2019, però, il suo successore, Donald Trump, decise di uscirne poiché reputava troppo stringenti le limitazioni che ne derivavano e la competitività degli USA era, a suo parere, messa a rischio[33].

Il 2019 è stato un anno importante per la sensibilizzazione sul tema della tutela dell'ambiente. Migliaia sono stati i giovani scesi in piazza in tutto il mondo, sulla scia della teenager svedese Greta Thunberg, per richiedere maggior attenzione sulla sostenibilità del sistema economico e sui pericoli imminenti che potranno essere causati dai cambiamenti climatici. Ciononostante, a fine anno i partecipanti alla Conferenza mondiale dell'Onu sui cambiamenti climatici COP25 non hanno trovato un accordo definitivo. L'obiettivo principale era migliorare l'accordo di Parigi, ma la controversia è stata rimandata a giugno 2020[34].

Le misure pubbliche a tutela dell'ambiente si diversificano in funzione dell'oggetto o delle finalità presi in considerazione. Possono essere divise in misure pubbliche di natura giuridica in senso proprio, costituite da disposizioni normative che prescrivono comportamenti diretti o stabiliscono vincoli di natura procedurale, e misure di natura economica che vanno a provocare effetti sull'apparato produttivo economico e sul funzionamento del mercato[35]. La politica fiscale è stata lo strumento fondamentale per raggiungere gli obiettivi posti in essere dai trattati internazionali e per modificare il comportamento di privati e imprese affinché il sistema economico diventi sostenibile.

Le misure di carattere economico possono essere suddivise in due categorie:

- da un lato, gli interventi di natura autoritativa. In questo primo tipo il modello di relazione che si instaura tra privati e Pubblica Amministrazione è quello autoritativo. I poteri di quest'ultima possono essere individuati in regolazione e programmazione delle attività, autorizzazioni, comandi prescrittivi e apposizione di vincoli, controlli e verifiche, sanzioni;

[33] BARLAAM R., *Gli Stati Uniti escono dall'accordo sul clima, Formalizzato il ritiro*, in Il sole 24 ore, 2019.
[34] DOMINELLI C., *Cop 25, niente accordo a Madrid. Ecco perché è fallita*, in Il sole 24 ore, 2019.
[35] GIGLIONI F., *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

- dall'altro lato, gli interventi di tipo negoziale o alternativi. Questo seconda tipologia di strumenti ha preso piede soprattutto negli ultimi anni, grazie anche alla promozione dell'ordinamento comunitario che aveva l'obiettivo di coinvolgere maggiormente i privati affidando loro un ruolo maggiormente attivo. Questi ultimi partecipano agli interventi di tutela ambientale con i loro comportamenti che possono avere spontaneamente o perché incentivati. È bene puntualizzare che il comportamento spontaneo e quello incentivato non sono tra loro alternativi e possono tra loro supportarsi. Sono i soggetti della Pubblica Amministrazione a garantire gli incentivi, che possono essere sotto forma di agevolazioni fiscali.

1.2. I principi ispiratori

La presente sezione mira all'esplicazione dei principi più rilevanti in materia di tutela ambientale. Come accennato in precedenza, il "bene" ambiente è un bene di cui tutti usufruiscono ed è per questo motivo che il soggetto meritevole della tutela dell'ambiente è l'intera comunità.

Tutti i principi di diritto ambientale applicati in Italia sono di origine comunitaria, che a loro volta discendono da principi affermatisi sul piano internazionale. Non esistono, infatti, principi di diritto ambientale italiano che non siano al contempo principi europei. Inoltre, è bene sottolineare che la legge n. 241/1990, riguardante nuove norme sul procedimento amministrativo, sottolinea che la pubblica amministrazione nell'esercizio della sua attività deve rispettare, tra gli altri, questi principi dell'ordinamento comunitario. Il diritto ambientale è presente all'interno dell'ordinamento europeo in seguito alla sua creazione iniziata a partire dagli anni Settanta. Come visto nel precedente paragrafo, la parola "ambiente" non compariva nel Trattato originale del 1957 e solo con le successive modifiche dello stesso farà la sua comparizione. In seguito alla Conferenza di Stoccolma del 1972, nella Comunità europea emerse la consapevolezza di una forte differenza in materia di ambiente nella legislazione dei suoi Stati membri[36]. L'Italia, in particolare, figurava tra i Paesi che procedevano più lentamente sul tema della tutela.

Il legislatore europeo, nonostante l'omissione all'interno del Trattato originale di qualsiasi riferimento all'ambiente, è intervenuto per riallineare gli standard dei vari Paesi membri ad alcune specifiche finalità del Trattato stesso. In particolare, la realizzazione di

[36] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

un mercato europeo omogeneo e concorrenziale fu uno dei motivi che lo spinse ad intervenire nell'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia ambientale, perseguendo lo scopo dell'uniformazione di mercato.

In seguito all'entrata in vigore dell'Atto Unico Europeo del 1986, la materia ambientale divenne materia di competenza del diritto comunitario sancendo i principi di precauzione, di azione preventiva, di correzione del danno alla fonte, "chi inquina paga", di integrazione e di sussidiarietà. Dalla fine degli anni Ottanta il legislatore europeo ha potuto giustificare le proprie iniziative in materia di tutela ambientale non solo come strumento di tutela del mercato unico europeo ma anche come obiettivo di protezione ambientale tout court[37]. Di fatto a queste due tipologie di intervento si applicano i poteri e le procedure di differenti articoli del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea. Qualora l'azione in ambito ambientale non servisse a porre rimedio a nessuna alterazione del mercato si farà riferimento agli art. 191 e seguenti del TFUE, riguardante il tema dell'ambiente; in caso contrario, invece, si applicherà l'articolo 115 dello stesso TFUE, riguardante il tema di riavvicinamento delle legislazioni[38]. Questa distinzione risulta fondamentale poiché l'applicazione dei diversi articoli comporta differenti procedure nel caso in cui uno Stato volesse derogare agli standard di tutela ambientale fissati dal legislatore comunitario.

In entrambi i casi nessuno standard è derogabile *in peius* dai Paesi membri, a meno che non siano le stesse norme comunitarie a consentirlo in caso di specifiche situazioni regionali o locali.

Risulta più complessa, invece, la questione con riguardo alla possibilità di derogare *in melius*. Il tema è delicato poiché, premesso il fatto che la tutela dell'ambiente risulti imprescindibile, è pur sempre vero che non è possibile perseguirla a tutti i costi. Il diritto comunitario non può non tenere conto delle esigenze di mercato che verrebbero compromesse se i vari Paesi membri adottassero incrementi di standard in modo disomogeneo e incontrollato[39].

---

[37] RENNA M., *Ambiente e territorio nell'ordinamento europeo*, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2009.

[38] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

[39] RENNA M., *Il sistema degli «standard ambientali» tra fonti europee e competenze nazionali,* in AA. VV., *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, POZZO B. e RENNA M. (a cura di), Quaderno n. 15 della Rivista giuridica dell'ambiente, Milano, 2004.

Di fatto se le norme di tutela vengono adottate per uniformare il mercato europeo e uno Stato membro volesse derogare in senso migliorativo, ai sensi dell'art. 115 del TFUE sopra citato, potrebbe farlo solamente qualora esistessero determinate condizioni alquanto rigorose e seguendo una procedura precisa. È necessario che vi sia un problema relativo al territorio di un Paese, scientificamente provato, per il quale si ritenga importante applicare una protezione ambientale più stringente.
Qualora, invece, una misura ambientale fosse adottata ai sensi degli articoli 191 e seguenti del TFUE, le deroghe migliorative potranno seguire procedure mero rigorose.
Si analizzeranno di seguito i principi comunitari più importanti in materia di tutela ambientale.

1.2.1. Il principio di sussidiarietà

Il principio di sussidiarietà ha avuto origine in materia ambientale ed è stato successivamente espanso a tutte le materie di competenza concorrente della Comunità. La dimensione degli obiettivi da realizzare nel campo della tutela dell'ambiente non consentivano che i singoli Stati membri riuscissero individualmente a raggiungerli in modo adeguato. Per questo motivo tale principio ha consentito alla Comunità di attrarre verso l'alto e di svolgere competenze normative che ad un livello inferiore non sarebbero state adeguatamente svolte. Il principio di sussidiarietà può seguire due opposte direzioni: ascendente e discendente[40].
In Italia, infatti, questo principio ha consentito, anche in materie diverse dall'ambiente, di allocare le competenze secondo un percorso che dai livelli di governo superiori e più ampi scende progressivamente a quelli inferiori e più prossimi ai cittadini. Questo dipende spesso dalla tipologia di formazione che ha avuto l'ordinamento di uno Stato. Nel caso dell'Italia, l'ordinamento è nato come unitario e centralista. Di conseguenza il principio di sussidiarietà si applica spesso in maniera discendente. Segue tipicamente la direzione opposta quando si è in presenza di un ordinamento formatosi dall'aggregazione di più Stati, come nel caso dell'ordinamento comunitario.
Si può, inoltre, affermare che ciò che determina il verso di attribuzione delle competenze è l'adeguatezza, cioè quella capacità che ha un governo di occuparsi di un determinato problema. Se un livello di governo non è dimensionalmente adeguato a svolgere una

[40] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

determinata attività, sarà compito del livello di governo superiore intervenire[41]. L'ordinamento comunitario è legittimato a svolgere la sua funzione in materia ambientale considerando la dimensione dei fenomeni che costituiscono l'oggetto di tale materia che risultano difficilmente circoscrivibili, il suo carattere tecnico-scientifico e la sua complessità. Tuttavia, il principio di adeguatezza implica anche il principio di differenziazione. Ovvero, ai singoli Stati o agli enti territoriali con capacità normativa deve essere concessa da parte dell'Unione la possibilità di affrontare situazioni specifiche e peculiari relative ai propri territori attraverso integrazioni, deroghe, miglioramenti o anche peggioramenti al livello di tutela ambientale previsto.

1.2.2. Il principio di integrazione

Il principio di integrazione stabilisce che la tutela ambientale deve essere tenuta in considerazione in ogni intervento normativo e azione amministrativa in riferimento a qualsiasi materia e settore. La motivazione sta nel fatto che qualsiasi attività umana può costituire una minaccia, un pericolo o un danno per l'ambiente. Il legislatore, sia esso europeo o nazionale, deve considerare questa tutela come parte inseparabile di qualsiasi processo di sviluppo. Essa non è più intesa come un'antagonista, per cui un miglioramento della stessa avrebbe limitato o impedito lo sviluppo di un determinato settore. Diviene, piuttosto, la fonte di garanzia per il diritto di sviluppo delle generazioni future, per questo motivo tale principio può essere considerato anche come il principio dello sviluppo sostenibile[42].

1.2.3. Il principio di informazione

Il principio di informazione non viene esplicitato nei trattati europei ma è presente nella Dichiarazione di Rio de Janeiro sull'ambiente e lo sviluppo del 1992 alla quale l'Unione europea ha aderito. Proprio per questo motivo, nonostante l'omissione nei trattati, questo principio è da considerare appartenente, al pari degli altri, a quelli del diritto ambientale europeo. L'accordo trovato nel 1992, visto in precedenza, ha portato alla redazione di una dichiarazione suddivisa in 27 principi che i firmatari si sono impegnati a rispettare. Il principio numero 10 ha come oggetto l'informazione: "*Il modo migliore di trattare le*

---

[41] RENNA M., *I principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione*, in AA. VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, RENNA M. e SAITTA F. (a cura di), Milano, 2012.
[42] FRACCHIA F., *Lo sviluppo sostenibile. La voce flebile dell'altro tra protezione dell'ambiente e tutela della specie umana,* Napoli, 2010.

questioni ambientali è quello di assicurare la partecipazione di tutti i cittadini interessati, ai diversi livelli. Al livello nazionale, ciascun individuo avrà adeguato accesso alle informazioni concernenti l'ambiente in possesso delle pubbliche autorità, comprese le informazioni relative alle sostanze ed attività pericolose nelle comunità, ed avrà la possibilità di partecipare ai processi decisionali. Gli Stati faciliteranno ed incoraggeranno la sensibilizzazione e la partecipazione del pubblico rendendo ampiamente disponibili le informazioni. Sarà assicurato un accesso effettivo ai procedimenti giudiziari ed amministrativi, compresi i mezzi di ricorso e di indennizzo"[43].

È importante per i cittadini avere accesso a tutte le informazioni riguardanti l'ambiente, che sono di fatto collegati anche alla loro salute. Inoltre, per avere un'efficace partecipazione alle decisioni ambientali occorre che i cittadini siano opportunamente informati. Infine, l'informazione dovrebbe riuscire a svolgere un ruolo di sensibilizzazione sulle tematiche ambientali e indurre i cittadini a modificare i loro comportamenti per renderli più virtuosi.

Lo scambio di informazioni è fondamentale anche quando avviene tra amministrazioni pubbliche, poiché favorisce la cooperazione, sia essa tra diversi Stati o tra enti amministrativi all'interno di una stessa nazione. Cooperare è necessario per perseguire al meglio gli obiettivi di protezione ambientale e miglioramento dell'ambiente stesso[44].

Un altro carattere importante dell'informazione è quello preventivo. Quando essa avviene tra coloro che svolgono attività produttive e le autorità pubbliche. Queste ultime, infatti, hanno posto sui primi col tempo degli obblighi informativi per venire tempestivamente a conoscenza dei rischi che corre l'ambiente dall'esercizio di determinate attività o di danni ambientali che si sono scaturiti.

1.2.4. Il principio di proporzionalità

Questo principio viene esplicitato dal Trattato dell'Unione Europea unitamente al principio di sussidiarietà. Tenendo presente che esistono alcune libertà che sono antagoniste alla tutela dell'ambiente e sono principalmente di natura economica, occorre adottare le misure di tutela dell'ambiente che siano, a parità di efficacia, le meno restrittive per le suddette libertà[45]. Il fine di questo principio è quindi quello di impedire

[43] ONU, *Dichiarazione di Rio sull'Ambiente e lo Sviluppo*, 1992 in http://www.isprambiente.gov.it/
[44] MANFREDI G., *Osservazioni su ambiente e democrazia*, in Rivista giuridica dell'ambiente, 2010.
[45] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

l'adozione di misure ingiustificatamente e eccessivamente invasive e restrittive nei confronti delle libertà dei singoli individui[46]. Questo principio tenta quindi di bilanciare gli interessi ambientali e quelli privati ad essi antagonisti.
Quanto appena detto si collega al principio della gradualità secondo il quale quando vengono imposti ad un soggetto nuovi e più rigorosi limiti ambientali deve essere concesso allo stesso un tempo ragionevole per poter adeguare la sua attività, attuando quindi gradualmente le nuove prescrizioni di tutela ambientale.

1.2.5. Il principio di precauzione

L'art. 191 TFUE enuncia i quattro principi comunitari di politica ambientale:
"… La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga» …".
Secondo il principio di precauzione misure di tutela e prevenzione ambientale risultano necessarie anche quando un fenomeno non è certamente nocivo per l'ambiente ma sussista un dubbio scientificamente attendibile che possa esserlo. Per agire ex ante quindi non occorre che esista una prova scientifica certa ma soltanto un rischio che l'ambiente possa subire danni significativi.
Secondo quanto disposto dall'articolo appena citato, le adozioni di misure di tutela devono avvenire sulla base di valutazioni scientifiche che siano, per lo meno, obiettive, per evitare che queste si traducano nella possibilità di dare seguito a suggestione, paure e allarmismi privi di qualsiasi fondamento.
Occorre tenere a mente quanto previsto dal suddetto principio di proporzionalità, poiché le azioni di precauzione hanno spesso un costo molto elevato e non devono risultare eccessivamente onerose. Esiste cioè sempre la necessità che vi sia una rigorosa proporzione tra il grado di probabilità dei rischi e di gravità dei danni temuti, da una parte, e il grado di incisività delle medesime misure sulle libertà antagoniste, dall'altra.
Le misure di precauzione non devono quindi generare blocchi generalizzati per le attività di ogni genere.

---

[46] AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, Rivista trimestrale di diritto tributario, Fascicolo 2, 2016.

1.2.6. Il principio di azione preventiva

Anche questo principio, definito anche di prevenzione, prevede un intervento ex ante, rispetto ad un danno, a tutela dell'ambiente in modo da ridurre fortemente il rischio questo si verifichi. Questo perché una volta che essi sono avvenuti, non sempre sono riparabili o comunque il ripristino potrebbe comportare un costo molto più elevato rispetto a quello delle azioni preventive. Si differenzia dal principio di precauzione perché la prevenzione viene attuata nei confronti delle attività che possono causare danni all'ambiente scientificamente provati e certi[47]. Possiamo quindi affermare che le attività in questione hanno un rischio più elevato, rispetto a quelle del punto precedente, di compromettere l'ambiente.

1.2.7. Il principio di correzione dei danni alla fonte

Il principio della correzione dei danni alla fonte si distingue dai due appena esaminati perché prevede un intervento postumo per correggere i danni e ripristinare, per quanto possibile, la situazione precedente intervenendo in primis sulla fonte del danno stesso.
Questo si verifica quando le azioni di precauzione e prevenzione non sono risultate sufficienti. I soggetti sui quali gravano i costi degli interventi di ripristino ambientale e dei risarcimenti dei danni sono quelli responsabili degli inquinamenti.

1.2.8. Il principio "chi inquina paga"

Il principio "chi inquina paga" è stato inserito nella normativa europea in seguito alle raccomandazioni dell'OCSE, nelle quali compare già nel 1975. È stato evidenziato da parte dell'organizzazione internazionale che l'applicazione di tale principio in maniera uniforme nei singoli Stati risulta necessaria per evitare possibili distorsioni della concorrenza[48].
A primo impatto il principio potrebbe sembrare avere una connotazione esclusivamente riparatoria e sanzionatoria. Esso ha, invero, una forte valenza dissuasiva. Il consumo di risorse naturali e i fenomeni di inquinamento implicano dei costi che questo principio richiede vengano internalizzati dai soggetti (in particolare dalle imprese) che sfruttato

---

[47] DE LEONARDIS, *Principio di prevenzione e novità normative in materia di rifiuti*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 2, 2011.
[48] OECD, *Recommendation of the Council on the Implementation of the Polluter-Pays Principle*, OECD/LEGAL/0132.

tali risorse e svolgono attività di rilevante impatto ambiente. Se ciò non accadesse questi costi, tra i quali figurano sia le misure di prevenzione che gli interventi riparatori, ricadrebbero sull'intera collettività attraverso la fiscalità generale[49].

Secondo questo principio i costi delle misure necessarie per evitare o ridurre l'inquinamento devono, quindi, essere a carico degli stessi inquinatori.

Il fine ultimo del principio è quello di ridurre e disincentivare le attività che sull'ambiente incidono in maniera negativa e al tempo stesso di incentivare quelle virtuose. La realizzazione di questo principio passa attraverso l'adozione di strumenti economici, in particolar modo fiscali, che siano in grado di influenzare le scelte degli individui e indirizzarli verso condotte sostenibili dal punto di vista ambientale. Sicché, attraverso la fiscalità, verranno imposti oneri economici a carico di chi inquina e concessi incentivi a beneficio di chi tiene una condotta ambientalmente virtuosa[50]. È dovere dell'inquinatore contribuire alle spese di protezione e ripristino ambientale. Il modello di applicazione del principio era nella prima fase basato sulla regolamentazione diretta, nel cosiddetto sistema di command and control. Alcuni esempi sono le norme che prevedono delle ecotasse o quelle che prevedono incentivi da erogare a chi investe in fonti di energia rinnovabile.

Per la corretta applicazione di questo principio, occorreva stabilire degli standard di qualità ambientale, cioè dei livelli di inquinamento tollerabili superati i quali scattava l'applicazione del principio. La loro individuazione, però, non era semplice. Fissandoli troppo elevati e in maniera eccessivamente ambiziosa, si rendevano necessari controlli tempestivi eseguiti dall'amministrazione in maniera attenta ed efficiente. Questo sistema, evidentemente costoso, doveva essere accompagnato dalla predisposizione di rigide sanzioni per coloro che non rispettavano le norme. Al contrario, assumendo degli standard maggiormente permissivi, si correva il rischio di stimolare in modo inadeguato gli inquinatori che non avrebbero fatto molto per migliorare la loro attività in termini di tutela ambientale[51].

Col passare degli anni però la problematica ambientale crebbe esponenzialmente e ci si rese conto che il mercato era incapace di far fronte da solo a questa situazione, il principio

---

[49] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

[50] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

[51] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

venne così riesaminato e rivalutato quale principio di efficienza economica poiché legato ad una razionale gestione delle risorse ecologiche. Secondo l'economia del benessere, le attività inquinanti generano diseconomie, poiché fanno sopportare ad un terzo o all'intera comunità un costo che non è contabilizzato dagli inquinatori. Questo genera di conseguenza un'allocazione delle risorse inefficiente. I prodotti inquinanti o generati attraverso processi produttivi inquinanti vengono offerti sul mercato ad un prezzo che non rispecchia il costo marginale sociale, il bene avrebbe un costo superiore rispetto a quello che appare. Si registrerà, di conseguenza, un eccesso di produzione di questa tipologia di beni.

Le attività inquinanti dovrebbero internalizzare i costi dell'inquinamento e si devono cercare strumenti adatti a tale scopo diversi da quelli della regolamentazione diretta. Si inserirono quindi strumenti di tipo indiretto, basati sul mercato, più flessibili ed efficienti. Alcune disposizioni hanno dato vita, per esempio ad un mercato per la negoziazione di "diritti di inquinamento", in particolare legati alla emissione di gas serra, che rappresentano delle quote virtuali di emissioni.

Si creò, quindi, un sistema misto in grado di bilanciare le diverse applicazioni e comprendente una serie ampia di interventi ambientali. Tra i quali assunsero sempre più importanza gli interventi di carattere fiscale. Questo principio, infatti, può essere considerato come la fonte di legittimazione alla produzione di norme di fiscalità ambientale, cha abbiano carattere impositivo o agevolativo. Come sostenuto da parte della dottrina: "*il principio «chi inquina paga» legittima l'introduzione di tributi ambientali caratterizzati dall'inclusione nella fattispecie imponibile del fattore ambientale, tramite l'individuazione, in capo al soggetto passivo d'imposta (inquinatore) di una specifica ed autonoma forza economica, direttamente rinvenibile nella fruizione o nel consumo del bene ambientale scarso o deteriorato, che costituisca il presupposto per l'applicazione di un vero e proprio tributo ambientale*"[52].

1.3. Le tipologie di tributo ambientale

Nel 1989 l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico con la pubblicazione di "Economic instruments for enviromental protection"[53] ha individuato

[52] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.
[53] OECD, *Economic instruments for environmental protection*, Parigi, 1989.

cinque differenti tipologie di strumenti economici che possono essere utilizzati per tutelare l'ambiente:

1. tributi e tariffe, che possono avere una funzione disincentivante, di gettito o entrambe;
2. sussidi, che mirano ad essere un aiuto finanziario per le attività volte alla riduzione dell'inquinamento;
3. depositi cauzionali, che costituiscono dei sopraprezzi sulle vendite di prodotti inquinanti e che in caso di raccolta ecocompatibile e di riciclaggio possono venire restituiti;
4. penalità ed altre misure di deterrenza, applicabili agli inquinatori;
5. permessi negoziabili ed altri interventi di mercato;

Tra i diversi strumenti di intervento occorre dare un particolare rilievo ai tributi ambientali. In genere, in campo europeo ed internazionale, per tassazione ambientale si intende qualsiasi forma di prelievo, tassa, imposta, canone, tariffa che siano dovuti dai soggetti inquinanti al fine di farli contribuire alla prevenzione, eliminazione o riduzione dell'inquinamento e orientarne il loro comportamento[54]. La nozione interna di tributo risulta del tutto irrilevante nell'accezione internazionale. Inoltre, secondo lo schema proposto dall'OCSE, il bene ambientale è estraneo sia alla fattispecie tributaria sia al presupposto del tributo. Il tributo si configura, quindi, come un tributo di scopo che persegue anche finalità extrafiscali di tutela ambientale.

La Germania fu la prima nazione in ambito europeo ad inserire nella sua legislazione un tributo di questo genere. Nella regione della Ruhr, infatti, negli anni Trenta venne ideato un tributo al fine di tutelare le risorse idriche. Si pensò di far finanziare direttamente agli inquinatori dell'acqua gli interventi di recupero necessari. Il tributo gravava in modo proporzionale al tipo e alla quantità di sostanze scaricate.

In seguito, per molti anni, gli interventi furono scarsi o del tutto assenti. Nel secondo dopo guerra, buona parte dei paesi europei era occupata dalla ricostruzione delle città e nel pieno del boom economico le emissioni inquinanti avevano scarso rilievo.

Solo negli anni Settanta comparirono in Francia e Olanda alcuni tributi riguardanti le emissioni nocive. I primi tributi ambientali si caratterizzavano da un forte effetto redistributivo. Avevano cioè lo scopo di raccogliere fondi da riutilizzare in futuri

[54] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

interventi di carattere ambientale. Il gettito che ne derivava era vincolato al finanziamento di opere ambientali o veniva utilizzato per finanziare, attraverso agevolazione e sussidi i soggetti che si impegnavano nella ricerca di forme di produzione più ecologiche.

Un altro fine era quello incentivante al cambiamento del comportamento dell'inquinatore in quanto, con l'inserimento del tributo, sarebbe dovuto diventare eccessivamente oneroso[55]. I soggetti incisi, infatti, avrebbero confrontato il costo delle imposte con quelli che sarebbero derivati dall'inserimento di nuove tecnologie maggiormente sostenibili, l'introduzione di impianti di depurazione o la modifica della composizione del prodotto in senso ecologico, andando a scegliere l'ipotesi per loro meno gravosa. L'ideazione tecnica del tributo risultava di estrema importanza, poiché occorreva identificare un imponibile ed un'aliquota che rendessero l'attività inquinante sconveniente, solo in questo modo il comportamento nocivo si sarebbe modificato.

In ogni caso è necessario che il deterioramento dell'ambiente sia "sopportabile, possibilmente reversibile, eventualmente riparabile"[56], in quanto non deve trattarsi di attività troppo pericolose per la salute pubblica o dalle quali deriverebbe un danno irreversibile. In quest'ultimo caso le attività che lo causano verrebbero qualificate come illecite e non suscettibili quindi di costituire presupposto di imposta. Se attività di questo genere venissero tassate, i tributi potrebbero risultare come il costo da pagare per avere una licenza, rilasciata da un ente pubblico, di provocare danni in maniera non ripristinabile[57].

In ambito internazionale quindi, la tassazione ambientale, al pari di altri strumenti economici, è stata intesa come mezzo di reperimento di risorse finanziarie o solo come tributo incentivante. È stata, inoltre, equiparata ad altre misure di internalizzazione dei costi ambientali, in grado di agire, provocando un aumento dei prezzi, anche sulle scelte del consumatore finale. Sotto quest'ottica risultava difficile immaginare, come accennato in precedenza, che il bene ambiente si inserisse nella fattispecie tributaria o nel presupposto del tributo. Sono stati, di conseguenza, ideati solamente tributi di scopo che solo in via extrafiscale perseguivano il fine della tutela ambientale.

---

[55] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.
[56] OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Parigi, 1989.
[57] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

Si arrivò solo successivamente ad una diversa concezione del tributo ambientale, grazie alle elaborazioni realizzate dall'Unione europea. La nozione di tributo ambientale sviluppatasi in questa sede, infatti, si distaccò lentamente da quella dell'OCSE e dell'ambito internazionale in generale. Il percorso fu graduale, dall'inclusione del principio "chi inquina paga" di derivazione internazionale negli anni Settanta, passò qualche anno prima che l'Atto Unico Europeo prevedesse la necessità di strumenti fiscali per l'ambiente. Tuttavia, questo sollecitava l'armonizzazione con un progetto al fine di unificare in senso stretto il mercato, tralasciando e rinviando ad un momento successivo il rafforzamento dell'intervento in campo ambientale.

Fu grazie alla sollecitazione proveniente dai paesi del nord Europa che crebbe l'attenzione su questo tema. Essi, infatti, avevano già inserito nel proprio ordinamento tributi di questa specie ed esercitavano pressione sull'Unione affinché prendesse provvedimenti in merito.

Con il Consiglio dei Ministri dell'Ambiente, tenutosi nel 1991, venne riconosciuto il ruolo della tassazione ambientale di incorporare tutti i costi sociali e ambientali nelle attività economiche. In questi anni appariva ormai evidente che una politica fiscale ambientale basata solo sul sistema di regolamentazione diretta fosse insufficiente, erano necessari ulteriori strumenti per contrastare l'emissione di gas serra. Inoltre, era stato osservato che fino ad allora i tributi ambientali non avevano raggiunto alcun risultato concreto e se non quello negativo di rallentare il dinamismo dell'industria.

Nel 1990, in seguito al consiglio europeo di Dublino, venne evidenziato che una normativa, in modo particolare in materia fiscale, può essere veramente efficace solo se questa viene applicata da tutti gli Stati membri, che devono, inoltre, impegnarsi a fare in modo che venga rispettata.

Si riscontrava, però, un'oggettiva difficoltà di accordo sulla realizzazione di un tributo ambientale. Si decise, dunque, di sollecitare i singoli Stati membri ad introdurre autonomamente dei tributi ambientali nell'ambito della loro politica fiscale interna.

Con l'incorporazione di Svezia e Finlandia, avvenuta nel 1995, la Comunità sollecitò ulteriormente la Commissione ad attivarsi, poiché occorreva adeguare la propria normativa a quella dei nuovi membri, che avevano già posto in essere in modo autonomo riforme generali della fiscalità in senso ambientale.

Anche grazie a questa pressione, nel 1997 la Commissione elaborò la Comunicazione "*Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico"*[58]. Oltre ad una sollecitazione all'uso da parte degli Stati membri di questi strumenti, questo documento ribadiva che ad essi spetta l'esclusiva competenza nella loro introduzione e allo stesso tempo contribuiva alla delineazione dei principi base della definizione di tributo ambientale. La Commissione in questa sede dava un'importante nozione sul prelievo ecologico. Lo identificava come quel prelievo la cui base imponibile comporta sull'ambiente degli effetti definiti chiaramente negativi.

Inoltre, la Commissione[59] aveva fornito una serie di indicazioni che sono sintetizzabili in cinque punti fondamentali:

1. qualora venga riscontrato che un prelievo produce degli effetti chiaramente favorevoli per l'ambiente, occorre tener conto di queste positività quando si valutano gli effetti su altre politiche;
2. l'inserimento negli ordinamenti nazionali di questo tipo di prelievi non deve causare una discriminazione per i beni provenienti dagli altri Stati membri;
3. questa tipologia di tributo deve rispettare i principi fondamentali del diritto derivato in tema di imposizione indiretta;
4. vi deve essere conformità tra le agevolazioni e le norme sugli aiuti di Stato;
5. gli Stati membri devono in ogni caso rispettare le norme sull'informazione rivolta alla Commissione per le attività riguardanti gli aiuti di Stato, le norme tecniche e il recepimento delle direttive.

Un tributo può essere classificato come ambientale se vi si possono individuare una serie di indicatori:

- azione incentivante, quando il tributo agisce come un incentivo economico per migliorare l'ambiente;
- dichiarato scopo, ovvero la ratio politica del tributo è quella di migliorare l'ambiente;
- imponibile, ossia la base imponibile sulla quale il tributo viene calcolato deve avere un impatto negativo sull'ambiente.

---

[58] COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico*, in https://eur-lex.europa.eu/, 1997.

[59] COMMISSIONE, *Comunicazione Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico*, 29 gennaio 1997.

È bene sottolineare che i primi due indicatori non sono oggettivi. Infatti, possono anche essere definiti fattori esteriori e dipendono molto dalla collettività di riferimento, dalle sue aspettative e dai suoi valori. Solamente l'imponibile può essere considerato efficace, poiché esiste una prova scientifica che provochi effetti negativi sull'ambiente. È un'unità fisica non discutibile[60].

Per quanto riguarda il presupposto, il tributo ambientale sorge in seguito all'utilizzazione impropria dell'ambiente, al consumo di una risorsa naturale o di una fonte di energia ovvero nella produzione di emissioni inquinanti. In base a questa considerazione si possono identificare due tipologie di tributi: quelli che hanno per imponibile un'unità fisica di un inquinante specifico e quelli il cui imponibile si sostanzia in una risorsa, un bene o un prodotto correlato con deterioramento ambientale o danno solo in senso generale.

Se si considera, invece, l'associazione ad un flusso di ritorno di beni e servizi la classificazione prevede: i tributi, intesi come pagamenti non associati ad alcun flusso e tariffe quando, al contrario, è possibile identificare un'associazione.

Il percorso che ha portato la Comunità europea all'elaborazione della nozione di tributo ambientale è stato graduale. Come detto in precedenza, l'Europa ha inizialmente osservato le indicazioni provenienti dall'OCSE e le ha in seguito approfondite autonomamente. Le sollecitazioni provenienti dall'organismo internazionale sono state, quindi, il punto di partenza. La nozione europea ha posto l'accento su due aspetti fondamentali che caratterizzano i suoi tributi ambientali. Il primo si riferisce alla necessità di collocare all'interno del presupposto tributario il bene ambiente, che diventa elemento essenziale e strutturale di questa fattispecie tributaria. Il secondo aspetto evidenzia l'importanza della misurabilità scientifica del danno ambientale, che deve avere la caratteristica di essere chiaramente esprimibile mediante una specifica unità fisica ad esso riferita.

I tributi ambientali possono essere classificati in tre tipologie: tasse sulle emissioni inquinanti, altre tasse che siano analoghe alla tassa sulle emissioni inquinanti e tasse disincentivanti[61].

---

[60] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

[61] D'ANDREA G., La nozione di tributo ambientale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3, 2004.

La prima tipologia si riferisce ai tributi che sono pagati in rapporto all'emissione di sostanze inquinanti. La seconda, invece, ipotizza di utilizzare forme di tassazione esistenti modificandone l'aliquota al fine di conseguire effetti analoghi alle tasse sulle emissioni inquinanti. Le tasse disincentivanti sono forme di tassazione che hanno lo scopo di reperire specifiche risorse per finanziarie interventi di protezione ambientale.

1.3.1. Dal tributo con finalità ambientale al tributo ambientale proprio

Nel corso del tempo, in sede europea, si è assistito ad una vera e propria evoluzione nell'elaborazione della nozione di tributo ambientale. In particolare, si è posta sempre più attenzione sul bisogno di attribuire all'ambiente natura di elemento essenziale e strutturale della fattispecie tributaria e sul fatto che il danno ambientale deve essere scientificamente misurabile ed esprimibile mediante una specifica unità fisica[62].

In origine i tributi ambientali erano considerati strumenti incapaci di tutelare direttamente l'ambiente. Essi erano classificati, in ragione della loro funzione, in incentivanti e redistributivi. Nella prima tipologia rientravano quelle forme di tassazione che volevano scoraggiare le attività inquinanti, il consumo di beni naturali scarsi e la/il produzione/consumo di prodotti dannosi, incentivando attività sostenibili. I tributi ambientali con carattere redistributivo, invece, reperivano le risorse necessarie al finanziamento dei servizi ambientali.

Inizialmente questa seconda tipologia dovette superare un ostacolo posto dal sistema interno. Essi si scontravano con il principio dell'unità di bilancio che prevedeva il divieto di finalizzare il gettito per finanziare una specifica politica. Tutte le entrate fiscali dovevano, infatti, confluire in una cassa perdendo l'originaria connotazione. Questa difficoltà fu in seguito superata grazie all'emanazione di legge ordinarie che stabilivano per specifici tributi determinati vincoli di destinazione.

Entrambe le tipologie di tributo ambientale prevedevano la tutela ambientale solamente come finalità extrafiscale e per questo motivo furono identificati come tributi ambientali di scopo. La salvaguardia ecologica era quindi considerata solamente come una finalità politica e sociale da perseguire in sede extrafiscale. L'extrafiscalità è intesa come il

[62] ALLENA M., *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, in Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali, 2014.

perseguimento di fini diversi da quelli stricto sensu fiscali[63], riscontrabile in ogni tipologia di tributo.

L'Unione europea ha gradualmente cambiato le posizioni assunte nella giustificazione dell'imposizione ambientale e ha teorizzato tributi i cui elementi strutturali siano direttamente correlati all'ambiente. La finalità ambientale non deve esprimersi solo in via extrafiscale ma deve essere il presupposto del tributo ad avere carattere ecologico[64].

Attraverso una nuova interpretazione di capacità contributiva furono riconosciuti, di conseguenza, nuovi indici collegati al godimento e allo sfruttamento del bene ambiente.

Da oggetto di tutela l'ambiente diviene presupposto dell'imposizione. Si riscontra nel danno ambientale causato dai soggetti inquinanti un'espressione di maggior capacità economica rispetto a quegli individui che non lo determinano.

Dal prelievo di carattere ambientale scaturiscono una serie di effetti economici, che verranno analizzati in seguito. In linea teorica i tributi ambientali potrebbero sostituirsi ad altra imposizione esistente, andando a ridurre per esempio la tassazione sul lavoro o sul patrimonio. Dall'altro lato potrebbero, configurandosi come tributi sul consumo, avere un carattere regressivo. Inoltre, potrebbero causare problemi di competitività all'interno dell'Unione europea o nel mercato internazionale.

[63] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.
[64] MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in Finanza locale, 2004.

CAPITOLO 2. LA FISCALITÀ AMBIENTALE IN ITALIA

2.1. Legittimazione dei tributi ambientali

Il testo originale della Costituzione, entrata in vigore nel 1948, non faceva alcun esplicito riferimento all'ambiente poiché, come osservato nel capitolo precedente, nel secondo dopoguerra la sensibilità sul tema era ben differente rispetto a quella che si è sviluppata negli ultimi anni. Infatti, anche in altre carte costituzionali formatesi nello stesso periodo si registra questa omissione.

Ciò non ha, tuttavia, impedito che l'Assemblea Costituente trattasse, attraverso alcuni articoli, materie alle quali oggi è riconosciuta una valenza ambientale[65]. Ne sono un esempio gli articoli n. 32 sulla tutela della salute e n. 44 riguardante lo sfruttamento razionale del suolo.

L'ambiente e in particolare la sua tutela non hanno quindi trovato, per diversi anni, esplicito riferimento nel testo costituzionale. La colpa non è però da attribuire ai padri costituenti, bensì all'incapacità dell'ordinamento di giuridico di attuare una seria riforma dell'impianto costituzionale.

Inizialmente, è stato soltanto grazie all'intervento della dottrina e della giurisprudenza che all'ambiente venne riconosciuto un ruolo di primo piano. Questo avvenne, in primo luogo, grazie ad un'interpretazione estensiva dell'articolo 9 della Costituzione, il quale inserisce la tutela del paesaggio tra i principi fondamentali della Repubblica[66]. Rileva in questo senso la sentenza della Corte costituzionale n. 94 del 1985 che recita testualmente: "*la tutela del paesaggio non può venire realisticamente concepita in termini statici, di assoluta immodificabilità dei valori paesaggistici registrati in un dato momento, ma deve, invece, attuarsi dinamicamente e cioè tenendo conto delle esigenze poste dallo sviluppo socio-economico del paese per quanto la soddisfazione di esse può incidere sul territorio e sull'ambiente*"[67]. Questa pronuncia costituisce una nozione estensiva di paesaggio che va a configurarsi come "forma di paese", che non esaurisce da solo l'intera materia della

[65] ROVITO C., *L'ambiente nella Costituzione italiana tra presente e futuro dopo la bocciatura del referendum costituzionale*, in tuttoambiente.it, 2011.
[66] COSTITUZIONE ITALIANA, art. 9: *"La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione".*
[67] Corte Costituzionale, 1° aprile 1985, n. 94, in giurcost.org.

tutela dell'ambiente. Secondo il Giudice delle leggi, infatti, la tutela del paesaggio costituisce solo un elemento o un momento della tutela dell'ambiente[68]. La Consulta richiese, con la sua pronuncia, un intervento dinamico in materia ambientale. Due anni più tardi, nel 1987, essa si pronunciò nuovamente sul tema e definì la salvaguardia dell'ambiente come "*diritto fondamentale della persona ed interesse fondamentale della collettività"*[69] e sottolineò la necessità di "*creare istituti giuridici per la sua protezione"*[70]. Questo secondo passaggio giustifica l'intervento da parte dello Stato, anche attraverso l'imposizione fiscale, al fine di tutelare l'ambiente.

È solo con la riforma del 2001 che alla tutela dell'ambiente venne riconosciuto un valore costituzionale e venne attribuita una posizione primaria nell'ordinamento[71]. La legge costituzionale n. 3/2001 modificò il titolo V della seconda parte della Costituzione in senso federale. Aveva l'obiettivo di dare maggior potere alle regioni e garantire a questi ed agli altri enti locali maggiore autonomia, anche dal punto di vista fiscale. Prevedeva la sostituzione dell'articolo 117 della Costituzione con un nuovo testo nel quale si enunciavano le materie sulle quali lo Stato avrebbe avuto legislazione esclusiva. Tra queste alla lettera s) figurava: *"tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali"*[72]. Venivano, invece, definite *"materie di legislazione concorrente quelle relative a:*

- *tutela e sicurezza del lavoro;*
- *la tutela della salute;*
- *il governo del territorio;*
- *la valorizzazione dei beni culturali ed ambientali"* [73].

Ciò aveva apparentemente aperto un conflitto di distribuzione delle competenze, ma successivamente è stato risolto grazie agli interventi della Corte Costituzionale, che si è espressa a favore di un intervento coordinato tra Stato e Regione. In particolare, la Consulta ha chiarito che *"…è agevole ricavare una configurazione dell'ambiente come "valore" costituzionalmente protetto, che, in quanto tale, delinea una sorta di materia "trasversale", in ordine alla quale si manifestano competenze diverse, che ben possono essere*

---

68 ROVITO C., *L'ambiente nella Costituzione italiana tra presente e futuro dopo la bocciatura del referendum costituzionale*, in tuttoambiente.it, 2011.
69 Corte Costituzionale, 28 maggio 1987, n. 210, in giurcost.org.
70 Corte Costituzionale, 28 maggio 1987, n. 210, in giurcost.org.
71 DELL'ANNO P., *La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione, in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2019.*
72 Legge costituzionale n. 3/2001.
73 Legge costituzionale n. 3/2001.

regionali, spettando allo Stato le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale…"[74].

Un successivo ed importante intervento è rappresentato dalla legge delega 308/2004, con la quale il parlamento ha incaricato il Governo di riordinare, coordinare e integrare la legislazione in materia di tutela ambientale e misure di diretta applicazione. In particolare, la norma prevedeva la promulgazione di decreti legislativi e, qualora fosse stato necessario, di testi unici riguardanti i seguenti settori e materie:

a) *"gestione dei rifiuti e bonifica dei siti contaminati;*
b) *tutela delle acque dall'inquinamento e gestione delle risorse idriche;*
c) *difesa del suolo e lotta alla desertificazione;*
d) *gestione delle aree protette, conservazione e utilizzo sostenibile degli esemplari di specie protette di flora e di fauna;*
e) *tutela risarcitoria contro i danni all'ambiente;*
f) *procedure per la valutazione di impatto ambientale (VIA), per la valutazione ambientale strategica (VAS) e per l'autorizzazione ambientale integrata (IPPC);*
g) *tutela dell'aria e riduzione delle emissioni in atmosfera."*[75]

Il decreto legislativo che diede attuazione a questa legge delega fu il n. 152/2006 chiamato anche Testo Unico Ambientale (TUA) o Codice dell'Ambiente. Come si può agilmente notare, mentre la legge n. 308/2004 aveva previsto la promulgazione di diversi decreti legislativi, l'allora governo decise di intervenire con un unico decreto. Il TUA originale contava sei sezioni articolate in 318 articoli e 45 allegati: la prima parte conteneva disposizioni comuni e principi generali, la seconda parte faceva riferimento alla lettera f) della precedente legge delega e riguardava, quindi, procedure per VIA, VAS e IPPC, la terza parte raggruppava la tutela delle acque e del suolo, poiché come visto nel capitolo precedente, il legame tra i due comparti ambientali è molto forte, vista la loro reciproca influenza, ed è stato ritenuto opportuno trattarli nella stessa parte del Codice, le ultime tre parti, invece, si riferivano rispettivamente alla lettera a), g) ed e) dell'elenco sopra riportato, cioè rifiuti e bonifiche, emissioni in atmosfera e danno ambientale.

Negli anni successivi alla sua emanazione il TUA ha subito una serie di modifiche e di aggiunte. Esso prevedeva, inoltre, la realizzazione di un numero considerevole di decreti attuativi per rendere operativi ed efficaci i suoi istituti e principi che non sono ancora stati

[74]Corte Costituzionale, 26 luglio 2002, n. 407, in giurcost.org.
[75] Legge 308/2004.

emanati[76]. Importante fu l'intervento governativo del 2008 avvenuto col decreto legislativo n. 4/2008 attraverso il quale venivano recepiti e introdotti nel Codice i principi europei sulla normativa ambientale, visti in precedenza, che diventano di fatto principi dell'ordinamento nazionale. In particolare, il suddetto decreto inserisce dopo l'articolo 3 del TUA gli articoli dal 3bis al 3sexies. Nell'articolo 3bis si trova il testuale riferimento al Trattato dell'Unione Europea dal quale si ricavano i principi presenti nell'art. 174 di precauzione, di azione preventiva, di correzione del danno alla fonte, nonché il principio "chi inquina paga" di estrema importanza per l'ambito della tassazione ambientale. Inoltre, l'articolo 3quater introduce il concetto di sviluppo sostenibile che deve guidare lo svolgimento di ogni attività umana.

Un altro dei principi inseriti nel Codice è quello di sussidiarietà e di leale collaborazione. L'articolo 3quinques si rivolge in modo prevalente al rapporto che intercorre tra Stato e regioni ed afferma che le seconde possono adottare forme di tutela dell'ambiente più stringenti qualora si verifichino determinate condizioni. Non viene fatto nessun riferimento al caso contrario, cioè se le regioni possano derogare in peius le disposizioni di tutela ambientale nazionali.

Negli anni seguenti furono inserite ulteriori modifiche inerenti la gestione dei rifiuti, attraverso il decreto legislativo n. 52/2011, e aggiunte due parti: la Vbis (disposizioni per particolari installazioni) e la VIbis (disciplina sanzionatoria degli illeciti amministrativi e penali in materia di tutela ambientale), quest'ultima attraverso la legge n. 68/2015 (disposizioni in materia di delitto contro l'ambiente).

È in questo contesto che si inseriscono i tributi ambientali in Italia. Nei paragrafi successivi si analizzeranno il problema della compatibilità di questi strumenti fiscali con il testo costituzionale, il ruolo svolto da questa tipologia di tributi nel sistema fiscale decentrato ed un'analisi sulle principali forme di imposizione ambientali in Italia.

[76] MAGLIA S., *Testo Unico Ambientale: cos'è e come si è evoluto*, in tuttoambiente.it, 2018.

2.2. Interpretazione evolutiva degli indici di capacità contributiva

I tributi ambientali, sebbene risultino funzionali al rispetto dei principi costituzionali di tutela della salute, dell'ambiente e del paesaggio, devono al pari della generalità degli altri tributi italiani rispettare il principio di capacità contributiva[77].

Infatti, è richiesto un bilanciamento tra le esigenze di tutela ambientale e i principi dell'ordinamento giuridico italiano: l'ambiente è riconosciuto come un valore fondamentale ai sensi degli artt. 9, 32 e 117 della Costituzione, ma i tributi ad esso collegati devo rispettare anche gli altri principi in essa contenuti.

Il tributo, sia esso con finalità ambientale o ambientale in senso stretto, deve osservare il dettame dell'articolo 53 della Costituzione il quale recita: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*."

In primo luogo, l'articolo afferma il principio della legittimità costituzionale dell'imposizione tributaria. Il concorso da parte dei privati alla spesa pubblica è un aspetto necessario dell'appartenenza alla comunità dei consociati[78]. L'articolo in esame è considerato dalla dottrina e dalla giurisprudenza una sorta di proiezione in campo fiscale dell'art. 2 della Costituzione, che richiama i consociati all'adempimento "dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", e del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3[79], intesa quale uguaglianza sostanziale che impone di "*rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana".*

Il secondo comma dell'articolo 53 rafforza la funzione solidaristica del principio di capacità contributiva, intesa come la capacità economica di concorrere alla spesa pubblica che comporta la necessità di includere nel presupposto dei tributi dei componenti economico-patrimoniali configurabili come flusso (reddito), come stock (patrimonio) o come oggetto di scambio (consumo). Il sistema tributario italiano è, infatti, fondato su "*criteri di progressività"*, richiede cioè che i prelievi aumentino in modo più che proporzionale all'aumentare della ricchezza colpita. Per questo motivo si ritiene che il

---

[77] URICCHIO A. F. *Le politiche ambientali in materia ambientale*, in La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa a cura di Adriano Di Pietro, Cacucci Editore, Bari, 2016.

[78] FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. Perrone – C. Berliri, Diritto tributario e Corte Costituzionale, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006.

[79] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza.

sistema tributario italiano non abbia solamente un compito contributivo ma ne svolga contemporaneamente anche uno redistributivo della ricchezza. Questo comporta che ai contribuenti più abbienti venga richiesto un sacrificio patrimoniale maggiore in valore assoluto rispetto a chi detiene meno ricchezza. Il concetto di capacità contributiva è ritenuto dalla dottrina anche un limite per la potestà tributaria, che è vincolata a chiamare al concorso della spesa pubblica solamente coloro che hanno un'effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa[80].

In questo senso, non è possibile inserire nel sistema fiscale un tributo il cui presupposto non includa elementi patrimoniali suscettibili di valutazione economica, che deve essere intesa come la scambiabilità delle situazioni di cui un soggetto è titolare o ha la disponibilità sul mercato verso corrispettivo[81]. Le situazioni o le cose colpite da tassazione devono esprimere inequivocabilmente gli elementi patrimoniali o fattori di arricchimento del contribuente. I presupposti dei tributi devono essere elementi economico-patrimoniali già esistenti, che siano espressione evidente di ricchezza o reddito, anche solo potenziale. Il legislatore ha individuato degli indici tradizionali di ricchezza che si identificano con il reddito, il patrimonio e il consumo. Secondo la dottrina tradizionale non potevano esistere presupposti aggiuntivi rispetto a quelli appena enunciati. Un'altra parte della dottrina ha, però, permesso una diversa interpretazione del principio. Quest'ultima mira ad orientare la capacità contributiva verso il principio di uguaglianza e i criteri di razionalità e coerenza, può essere interpretata come criterio distributivo. L'ordinamento fiscale deve ripartire il carico pubblico tra i consociati prevedendo equi e ragionevoli criteri distributivi[82]. Secondo questa teoria è possibile includere nel presupposto del tributo non solo componenti economico patrimoniali, ma ulteriori elementi che siano anche solo astrattamente valutabili e misurabili in denaro e che dimostrino l'attitudine a concorrere alle spese pubbliche[83]. Di conseguenza possono essere incluse nella fattispecie tributaria sia situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale sia situazioni differenti che hanno come presupposto l'esercizio di facoltà che consento la fruizione di vantaggi ovvero la soddisfazione di bisogni e interessi[84].

---

[80] DE MITA E., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in Il Fisco, 1999.
[81] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.
[82] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza.
[83] GALLO F.-MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rassegna tributaria, n. 1, 1999.
[84] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012

Spetterà al legislatore adeguarsi alla realtà economica, politica e sociale stabilendo il riparto dell'obbligo contributivo che più ritiene opportuno.
È possibile, quindi, notare come l'interpretazione del principio di capacità contributiva abbia avuto nel tempo un'evoluzione, non solo per adattarsi alla realtà storica ma anche per contrastare o contenere nuove forme di comportamenti elusivi o in ogni caso di abuso di diritto. L'evoluzione avvenuta ha portato la nozione di capacità contributiva ad essere un razionale criterio di riparto dei carichi pubblici, ha consentito di considerare presupposto di imposizione tributaria anche situazioni diverse da quelle tradizionali, che avevano un valore economico-patrimoniale specifico. Ha consentito di comprendere come presupposto situazioni che pur non rispettando i canoni tradizionali appena citati esprimevano un'attitudine a concorrere alle spese pubbliche o perseguire una serie di obiettivi sociali extrafiscali.
L'individuazione della capacità contributiva nei tributi ambientali segue logiche diverse a seconda della tipologia di tributo analizzata: tributo ambientale in senso stretto e tributo con finalità ambientale.
I secondi hanno incontrato meno ostacoli nella loro legittimazione poiché rispettano la nozione propria di tributo dell'ordinamento italiano e si basano sulla capacità contributiva espressa dall'attività esercitata dai soggetti passivi a cui si riferiscono. Seguono l'obiettivo di tutela dell'ambiente solo in via extrafiscale. Negli anni Novanta, seguendo il modello internazionale consigliato dall'OCSE, anche in Italia sono stati introdotti tributi ambientali di scopo, che avevano la finalità di disincentivare le attività maggiormente inquinanti. Secondo la tradizionale interpretazione del principio di capacità contributiva, infatti, l'unico spiraglio per introdurre tributi ambientali era quello di tassare il consumo di prodotti inquinanti o di risorse ambientali scarse. Gli atti ambientalmente dannosi sono considerati come utilizzo di beni di lusso suscettibile di valutazione economica che è in grado di far emergere una maggiore capacità contributiva[85].
Gli ecotributi in senso stretto hanno trovato, inizialmente, maggiori difficoltà di applicazione poiché non rispettavano il principio di capacità contributiva tradizionalmente inteso. Secondo interpretazione più recente che intende la capacità contributiva come criterio di riparto equo e ragionevole collegato ad una manifestazione

[85] MARCHETTI F., *Considerazioni preliminare per un sistema di tassazione ambientale*, in Marchetti F. (a cura di), La tassazione ambientale, Roma, 1995.

diretta o mediata di capacità contributiva, è possibile individuare il presupposto in fatti e situazioni socialmente rilevanti espressivi di potenzialità economica a cui collegare l'unità fisica che incide negativamente sull'ambiente, ovvero nel comportamento umano che ad esso reca danno[86]. Il godimento di risorse naturali scarse e l'inquinamento mettono l'inquinatore in una situazione di vantaggio individuale a discapito dell'intera collettività. È proprio l'utilizzo di queste risorse scarse che viene considerato come manifestazione di capacità contributiva. L'imposizione ambientale colpisce quindi nuovi indici ed utilizza presupposti impositivi socialmente rilevanti[87]. Grazie a questa nuova interpretazione del testo costituzionale, questo tipo di tributo può essere considerato compatibile con il dettame dell'art. 53 della Costituzione.

Affinché si possa parlare di tributo ambientale, il danno provocato dall'inquinatore deve essere reversibile e sopportabile, nel caso in cui questo fosse assoluto, nel senso che i suoi effetti non siano sostenibili e sanabili, il prelievo effettuato avrebbe natura sanzionatoria. Non rientrerebbe quindi tra i prelievi preordinati a realizzare il concorso dei consociati alla spesa pubblica.

Un'attività che causa un danno all'ambiente reversibile e sopportabile, genera diseconomie esterne. Queste fanno sorgere in capo alla stessa una certa capacità contributiva. Qualora questo tipo di attività sia svolta da un'impresa tale capacità si sostanzia nella capacità delle risorse naturali scarse e limitate utilizzate di incidere sui suoi costi e ricavi. In particolare, incederanno negativamente sui costi e positivamente sui ricavi, generando un vantaggio in capo all'impresa nei confronti di chi svolge la medesima attività in maniera più sostenibile.

Questo spiega perché, prioritariamente, il tributo ambientale proprio è stato inserito come un'imposta indiretta sui consumi di beni ambientali. Successivamente questo aspetto è stato perfezionato: il presupposto non si sarebbe più sostanziato meramente nel consumo generico del bene scarso ma nel consumo produttivo di danno ambientale. L'imposta ambientale così ideata non si limita a disincentivare il consumo del bene inquinante in favore di prodotto a minore impatto ambientale, ma assume l'effetto inquinante come parametro di sua stessa commisurazione[88]. Il presupposto passa da consumo del bene scarso a consumo generante inquinamento. La valutazione economica

[86] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.
[87] URICCHIO A. F., *Le politiche ambientali in materia ambientale*, in La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa a cura di Adriano Di Pietro, Cacucci Editore, Bari, 2016.
[88] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

del presupposto non si riferisce più soltanto al consumo del bene ambientale scarso, considerato in precedenza anche come bene di lusso, ma al consumo in ragione dell'effetto inquinante prodotto. Per questo motivo verranno tassati in maniera maggiore i consumi più inquinanti rispetto a quelli che lo sono meno. L'ambiente non è più riconosciuto soltanto come un valore fondamentale da tutelare in via extrafiscale ma viene fatto rientrare nella fattispecie tributaria e si realizzeranno indicatori di capacità contributiva attinenti alle abitudini e ai comportamenti che lo influenzano, che andranno ad affiancare gli indicatori tradizionali.

Nonostante il tributo ambientale proprio sia il modello di tributo ambientale europeo e sia considerato compatibile con l'ordinamento fiscale italiano grazie all'evoluzione dell'interpretazione del principio di capacità contributiva, esso non ha ancora avuto una forte diffusione. Al contrario, il numero dei tributi ambientali incentivanti, cioè quelli che perseguono l'obiettivo di tutela ambientale in via extrafiscale, è considerevole. Una delle motivazioni sottostanti a questo maggiore successo è il fatto che questa seconda tipologia di tributi si inserisce meglio nella logica del consenso che permea il sistema tributario. Il fisco negli ultimi anni si è dimostrato sempre più attento al consenso dei contribuenti. Questi si dimostrano maggiormente disposti ad accettare tipologie di imposizione basati sui principi dello scambio, della controprestazione e del beneficio. In questo senso i tributi con finalità ambientale sono maggiormente accettati rispetto agli altri perché, per esempio, se un'imposta mira a reperire fondi atti a finanziare l'attività di riparazione del danno ambientale, l'inquinatore collega il prelievo al servizio di risanamento ed è maggiormente disposto al pagamento, poiché in una certa maniera beneficerà anche lui stesso di questo intervento. Il principio del beneficio si bassa, infatti, sull'ipotesi che lo Stato faccia pagare i cittadini in proporzione al vantaggio che traggono dai beni e servizi da esso offerti. Questo assunto può apparire in contrasto con quanto stabilito dall'art. 53 della Costituzione, precedentemente analizzato, che chiama ogni consociato a contribuire alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva. In realtà i due principi possono combinarsi nella costruzione di uno stesso tributo.

Infatti, nonostante i tributi possano essere distinti in commutativi, se si basano prevalentemente sul principio del beneficio, e contributivi, qualora osservino in via prevalente il principio di capacità contributiva, esiste una categoria intermedia di tributi definiti paracommutativi.

Questi sono quelli per i quali, nel contesto storico-politico attuale, si evidenzia un rinnovato interesse, poiché sono ritenuti meno gravosi, efficienti e semplici dal punto di vista della gestione e dei controlli[89].

Tuttavia, nella quasi totalità dei settori economici l'orientamento ambientale sta diventando una caratteristica sostanziale degli operatori e dei beni e servizi offerti sul mercato. Di conseguenza il diritto tributario non può rimanere inerte di fronte a questi nuovi scenari. Dovrebbe riuscire ad identificare i soggetti virtuosi ed affiancare al principio "chi inquina paga" l'assunto "chi non inquina non paga o paga quanto gli spetta"[90]. L'assunzione della natura ecosostenibile degli operatori o dei beni e servizi quale caratteristica soggettiva tale da consentire una differenziazione tra i soggetti passivi in virtù della loro diversa relazione con il bene ambiente sarebbe una interessante ed ambiziosa evoluzione della fiscalità. La Corte costituzionale, attraverso la sentenza del 9 febbraio 2015 n. 10, ha fornito importanti indicazioni sul rispetto del principio contenuto nell'articolo 53 della Costituzione ed ha ribadito che non tutte le modulazioni del sistema impositivo costituiscono una violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza se supportate da "*adeguata giustificazione*". Alla luce di questa pronuncia si possono ritenere ammissibili trattamenti fiscali ad hoc per alcuni generi di soggetti che manifestino, "*in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato*", "*una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori*".

La finalità del tributo in questo modo cambierebbe: potrebbe non essere più extra fiscale nel caso in cui si scegliesse di abbandonare la valorizzazione del deterioramento dell'ambiente per passare a quella della conservazione, della tutela e dello sviluppo[91].

Se si potesse quindi applicare un'imposizione differente ed inferiore alle imprese cosiddette verdi, queste potrebbero offrire ai consumatori i loro beni e servizi ad un prezzo inferiore rispetto a quelli delle imprese inquinanti, guadagnando quote di mercato. Quest'ultima ipotesi potrebbe comportare, almeno inizialmente, una riduzione di gettito, ma è importante considerare che la conservazione dell'ambiente è un valore tutelabile e può avere un costo. La minor imposizione per le imprese verdi però potrebbe incentivare

---

[89] ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

[90] FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno… fiscalmente più verde?,* in Rivista trimestrale di diritto tributario, G. Giappichelli editore, Torino, Fascicolo 4, 2016.

[91] FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno… fiscalmente più verde?,* in Rivista trimestrale di diritto tributario, G. Giappichelli editore, Torino, Fascicolo 4, 2016.

la nascita di nuove imprese, nuovi settori e di conseguenza nuovi posti di lavoro che andrebbero col tempo a colmare l'iniziale e potenziale riduzione del gettito.
Secondo la nuova interpretazione della capacità contributiva viene riconosciuto al prelievo natura di strumento duttile a disposizione dello Stato[92].

2.3. Fiscalità decentrata e tassazione ambientale

Come visto nel capitolo precedente, negli ultimi cinquant'anni la politica ambientale ha assunto sempre maggiore rilievo in ambito internazionale, europeo e nazionale. La fiscalità è diventata gradualmente uno strumento idoneo per perseguire l'obiettivo di tutela dell'ambiente. A livello nazionale questa tipologia di intervento ha incontrato diversi ostacoli. Il rispetto del principio di capacità contributiva appena affrontato ne rappresenta un esempio. Un'altra difficoltà con cui i tributi ambientali hanno dovuto confrontarsi è stata la ripartizione delle competenze e dei poteri di intervento tra Stato e gli enti territoriali. La loro disciplina è stata, infatti, molto condizionata. I beni ambientali sono naturalmente legati al territorio ed una loro valorizzazione o protezione deve essere connessa con la possibilità di realizzare politiche ambientali territoriali differenziate[93].
La riforma del Titolo V del 2001, che si riferisce alle regioni a statuto ordinario, aveva, tra gli altri, l'obiettivo di attuare un maggiore decentramento fiscale. Tuttavia, attribuiva allo Stato la legislazione esclusiva in materia di "tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali". Dalla fine dello scorso secolo è cresciuto fortemente l'interesse per la diffusione di diverse forme di finanziamento a livello di governi locali per realizzare le richieste di maggior autonomia. Questo ha alimentato il dibattito sulla corretta redistribuzione delle entrate tra i diversi livelli[94]. In questo senso i tributi ambientali, oltre ad essere utilizzati come strumento di politica ambientale, possono essere considerati anche strumenti di gettito e per questo potrebbero avere un ruolo di primo piano nella realizzazione dell'autonomia finanziaria degli enti decentrati.
Per la realizzazione di riforme fiscali verdi a livello locale è necessario fare un duplice passaggio: da una parte è necessario passare dall'imposizione tradizionale a quella ambientale e dall'altra dalla tassazione centrale a quella locale.

---

[92] GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in Rassegna Tributaria, 2015, p. 771 ss.
[93] MICELI R., *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, fascicolo 1, 2016.
[94] ZATTI A., *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 1, De Jure, 2011.

Gli enti locali hanno dimostrato nel tempo evidenti difficoltà nell'individuare fonti di entrata che possano realizzare la loro autonomia finanziaria prevista dall'articolo 119 della Costituzione. L'individuazione di tributi ambientali locali potrebbe essere la soluzione a questo problema. Le entrate degli enti territoriali sono spesso state inferiori rispetto alle spese da essi sostenute, per questo motivo lo Stato è costretto ad intervenire con trasferimenti intergovernativi correttivi e perequativi. Il gap fiscale verticale, inteso come la differenza tra le spese proprie e le entrate proprie escludendo quindi i trasferimenti appena citati, è stato ridotto a partire dagli anni Novanta con l'inserimento di nuovi tributi il cui gettito era destinato a finanziare regione e comuni. In particolare, per le regioni a statuto ordinario vennero inserite, tra le altre, l'IRAP, le addizionali sull'IRPEF e la compartecipazione ad un'accisa sulla benzina e al gettito IVA. Per i comuni, invece, una fonte considerevole di entrate è stata l'ISI (imposta straordinaria immobiliare), sostituita in seguito dall'ICI e dall'IMU (oggi compresa nell'imposta unica comunale) e un'addizionale sull'IRPEF[95].

Nel 2011 due decreti potenziarono la discrezionalità di regioni e comuni a livello fiscale. In particolare, il decreto legislativo n. 68/2011, che aveva ad oggetto disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, ha introdotto per questi enti importanti novità nella gestione delle aliquote IRAP, delle sue deduzioni e la conseguente possibilità di sostituire il suo gettito attraverso l'utilizzo di tributi propri o propri/derivati che possono essere legati anche all'ambiente. Per i comuni, invece, il decreto legge n. 201/2011, riguardante disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici, stabilì un'opportunità del tutto simile a quella appena vista per le regioni, questa volta con riferimento all'IMU.

L'interazione tra fiscalità decentrata e imposizione ambientale risulta motivato da tre importanti ragioni:

- il crescente interesse per questa tipologia di imposizione non solo allo scopo di disincentivare comportamenti che ledono l'ambiente e le sue risorse, ma anche come nuovo strumento di gettito, che non ha necessariamente destinazione vincolata.

[95]In https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/

- gli enti locali, anche in seguito alla riforma del 2001, hanno incontrato diverse difficoltà nell'ideazione di tributi locali propri e possono trovare nei tributi ambientali un'opportunità.
- gli enti territoriali hanno visto accrescere il loro potere decisionale in merito alla gestione e alla valorizzazione dell'ambiente. Basti pensare agli interventi a tutela della qualità della vita, il monitoraggio e la riduzione del traffico e dell'inquinamento, pianificazione e trasformazione del territorio. Per questo motivo la leva fiscale ambientale rispetterebbe il cosiddetto principio di continenza (desumibile dalla legge n. 42/2009), secondo il quale alle regioni appartiene la potestà legislativa per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative[96].

Per un'analisi più efficace dei tributi ambientali applicabili a livello decentrato occorre suddividerli in tre tipologie: tributi di tipo disincentivante, tributi con prevalente funzione fiscale ed entrate paracommutative con effetti ambientali.

Il primo gruppo, come visto, comprende quei tributi finalizzati a modificare il comportamento degli inquinatori. Per la loro applicazione occorre, in primis, indentificare il fenomeno che si deve disincentivare e se i suoi impatti si limitano al territorio locale o si espando oltre esso. Se fosse applicata un'imposta locale su fenomeni impattanti a livello nazionale o, addirittura, internazionale si andrebbe incontro ad una serie di problematiche, primo fra tutti un problema di concorrenza con i territori limitrofi che non applicassero un tributo simile. In base a questo, è bene precisare che il modo migliore per disincentivare economicamente un'attività che ha un impatto nazionale o internazionale è quello di colpirla con una tassazione di livello corrispondente. È proprio per questo motivo che per diminuire la presenza di anidride carbonica nell'atmosfera e contenere, di conseguenza, i cambiamenti climatici si sono cercati negli anni diversi accordi internazionali.

Un altro limite dei tributi ambientali pigouviani è il fatto che non assicurano nel tempo un gettito stabile, poiché considerata la loro natura disincentivante se applicati in modo efficiente dovrebbero essere una fonte di entrata a gettito decrescente. Non adatta quindi a garantire agli enti territoriali entrate costanti se non venisse nel tempo implementata, per esempio con l'aumento delle aliquote o delle basi imponibili.

---

[96] DEL FEDERICO L., *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art.119*, in astrid-online.it, 2008.

Infine, sono da considerare i costi per la gestione locale del tributo, poiché la sua applicazione può risultare amministrativamente complessa e costosa, ottenendo un gettito fiscale netto scarso[97].

Un'interessante applicazione di questa tipologia di tributo è quella che ha per oggetto l'insediamento di importanti attività o la presenza di grandi infrastrutture, come discariche, aeroporti, cave e miniere. Sebbene, in questi casi, interverranno anche governi di livello superiore con l'individuazione di specifiche imposte ambientali, non è da trascurare l'opportunità che hanno le collettività coinvolte di trattenere parte dei proventi da esse derivanti al fine di rendere più facile l'accettazione della costruzione di tali opere considerevolmente impattanti.

La seconda tipologia di tributi enunciata riguarda i tributi con prevalente funzione fiscale, che sono utilizzate in via maggioritaria per il reperimento di risorse finanziarie ma hanno un effetto considerevole di regolazione ambientale. Fanno parte di questa categoria le accise su elettricità e gas e le imposte sul possesso di veicoli, rientranti entrambe nei tributi propri derivati, cioè disciplinati dalla legge statale. Possiedono di conseguenza un'omogeneità nel territorio nazionale, ma agli enti locali è concessa una differenziazione che in alcuni casi può essere accentuata. L'idea di una politica ambientale multilivello si concretizza con la tassazione a livello locale dei consumi energetici e dei veicoli. Allo Stato e agli enti sovranazionali spetta la definizione di obiettivi minimi, mentre gli enti locali hanno il compito di agire per il loro raggiungimento[98]. Se queste tipologie di interventi fossero valorizzate, oltre a garantire un maggior effetto disincentivante e un maggiore rispetto dell'ambiente, assicurerebbero una fonte di gettito tale da poter sostituire accise e addizionali sui tributi nazionali garantendo considerevoli entrate per il raggiungimento dell'autonomia fiscale locale.

La terza tipologia, contributi speciali ed entrate paracommutative con effetti ambientali, riguarda una serie di entrate che si fondano fortemente sul principio del beneficio. Tra questi rientrano i tributi sulla mobilità, le imposte su occupazioni di spazi pubblici, i contributi di costruzione e i tributi sul turismo.

La legge delega n. 42/2009 stabilisce alla lettera d) dell'art. 12 che ai comuni rispetto ai tributi locali è riconosciuta "*la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari*

---

[97] ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 3, in De Jure, 2012.

[98] ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 3, in De Jure, 2012.

scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana"[99]. Secondo una sua interpretazione, questa legge consente ai comuni l'ideazione di particolari tributi che risultano esclusi dalla perequazione orizzontale, ammette la presenza di fonti fiscali diverse in diverse aree del paese qualora queste si possano riferire alle situazioni enunciate nel suddetto articolo.

I tributi paracommutativi ambientali garantirebbero maggiori risorse alle realtà locali che dimostrano maggiori bisogni o presentano forti diseconomie. Garantirebbero ai comuni una maggiore flessibilità di manovra e una possibilità di concreta autonomia senza però generare eccessive distorsioni.

Alla luce di questa breve analisi è possibile affermare che l'imposizione ambientale rappresenta per gli enti locali un'opportunità da non sottovalutare. Può assicurare risorse utili a compensare gli effetti negativi generati da attività o infrastrutture ad alto impatto ambientale, garantendo allo stesso tempo un effetto disincentivante. Le imposte ambientali possono, inoltre, essere una fonte di gettito considerevole per gli enti locali, qualora venissero applicate su basi imponibili ampie e relativamente stabili, per assicurare una fonte di finanziamento ai servizi offerti dagli stessi. Infine, come visto per l'ultima tipologia di tributi analizzata, assicurerebbero flessibilità e capacità di adattamento alle specifiche esigenze locali, essendo fonte di equilibrio tra le entrate ottenute e i costi e benefici dei servizi resi alla collettività[100].

Tuttavia, una sentenza della Corte costituzionale del 2015 è intervenuta sul tema definendo alcuni principi generali che sembrano rendere più difficoltosa la realizzazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali. La sentenza n. 58/2015, infatti, affronta il tema del rapporto tra federalismo fiscale e la materia ambiente, in particolare fa riferimento al potere attribuito alle Regioni a statuto ordinario di introdurre tributi ambientali nell'esercizio della potestà generale di istituzione di tributi propri[101]. L'oggetto di tale sentenza era un contributo sui rifiuti istituito dalla Regione Piemonte ed è stato chiarito dalla Corte che il tema dei rifiuti riguarda la materia ambientale. Considerato il fatto che l'articolo 117 della Costituzione attribuisce potestà normativa esclusiva allo Stato in

[99] Legge delega n. 42/2009.

[100] ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 3, in De Jure, 2012.

[101] MICELI R., *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, fascicolo 1, 2016.

materia di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, la sentenza ha chiarito che le Regioni non hanno il potere di istituire tributi riguardanti tale materia. Per questo la norma impositiva in questione è stata dichiarata illegittima. Da questa pronuncia deriverebbe l'impossibilità delle Regioni di istituire tributi ambientali propri di ogni tipo. Questo rappresenta un forte limite al raggiungimento dell'autonomia fiscale decentrata attraverso l'imposizione ambientale, impedendo, di fatto, l'acquisizione dei vantaggi che ne deriverebbero e che sono stati analizzati in questo paragrafo.

Le precisazioni della Corte costituzionale hanno sottolineato la competenza esclusiva dello Stato nella materia ambiente ed in seguito a questa pronuncia le Regioni potranno regolare la materia ambientale solamente nel momento in cui si presenta in relazione con interessi che siano riconducibili a materie a loro attribuite[102]. Potranno quindi istituire tributi ambientali e realizzare, di conseguenza, politiche fiscali differenziate solamente se i loro presupposti, nel rispetto del principio di continenza, rientrino nelle materie stabilite dal comma 3 dell'art. 117:

- la tutela della salute;
- il governo del territorio;
- la produzione, il trasporto e distribuzione nazionale di energia;
- la valorizzazione dei beni culturali e ambientali.

2.4. I numeri della tassazione ambientale in Italia

Le entrate fiscali totali in Italia sono state nel 2018 di 738,8 miliardi di euro[103]. Nelle statistiche fornite dall'Eurostat i tributi vengono classificati in cinque diverse categorie riguardanti:

- redditi, profitti e plusvalenze;
- contributi sociali;
- proprietà;
- consumo di beni e servizi;
- residuali.

Il grafico sottostante mostra l'andamento delle entrate fiscali in valore assoluto ed in milioni di euro dal 1965 al 2018 partendo dai dati disponibili.

[102] MICELI R., *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, fascicolo 1, 2016.
[103] In https://ec.europa.eu/eurostat/home?

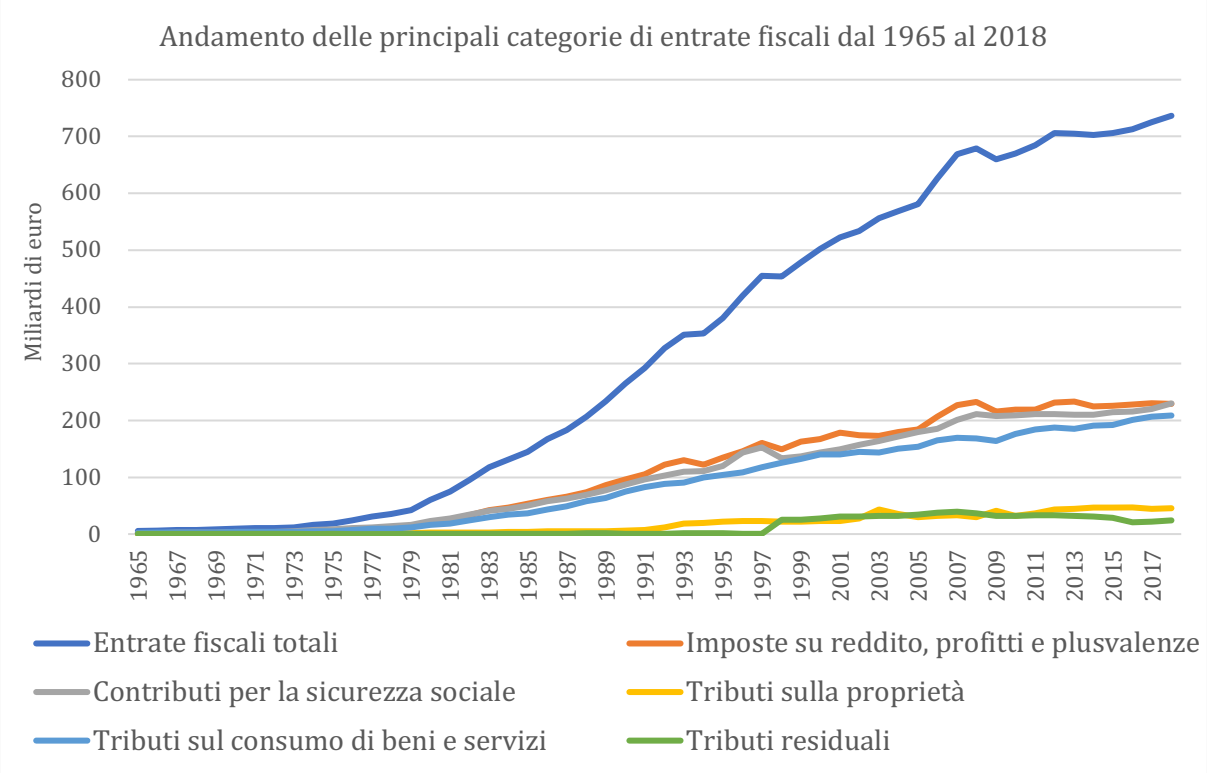

Grafico 1: Rielaborazione grafica dati OECD. Fonte: www.oecd.org

È possibile osservare che le entrate fiscali sono, in valore assoluto, sensibilmente aumentate nei decenni presi in considerazione. Si è registrato un forte aumento a partire da metà degli anni Settanta delle tre principali categorie che ancor oggi rappresentano le tre maggiori voci di entrata. Infatti, le imposte sui redditi, profitti e plusvalenze, i contributi per la sicurezza sociale e quelli sul consumo di beni e servizi sono cresciuti di pari passo nel corso degli anni. Nel 2018 le entrate provenienti da questa tipologia di tributi sono state, rispettivamente, pari a circa 229, 230 e 209 miliardi di euro che rappresentano il 31%, il 31,2 % e il 29% delle entrate fiscali totali. È opportuno sottolineare che per la prima volta nell'arco temporale considerato i contributi per la sicurezza sociale sono stati, se pur di poco, superiori alle imposte su redditi, profitti e plusvalenze.

La maggior parte dei tributi ambientali in Italia rientra tra i tributi sul consumo di beni e servizi. La statistica ufficiale internazionale, attraverso l'adozione di una serie di linee guida, identifica l'imposta ambientale come un prelievo obbligatorio unilaterale operato dall'amministrazione pubblica la cui base impositiva si identifica come una grandezza che

ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente[104]. L'Istat distingue le imposte ambientali in tre categorie:

- imposte sull'energia
- imposte sul trasporto
- imposte sull'inquinamento.

I tributi più rilevanti e che garantiscono la maggior fonte di entrata appartenenti alla prima tipologia sono l'imposta sugli oli minerali e derivati, l'imposta sull'energia elettrica e oneri di sistema delle fonti rinnovabili e l'imposta sul gas metano. Per la seconda categoria, invece, le principali sono l'imposta di pubblico registro automobilistico, l'imposta sulle assicurazioni Rc auto e le tasse automobilistiche a carico delle imprese e delle famiglie. Per le imposte sull'inquinamento, infine, le più importanti sono il tributo per il deposito di rifiuti solidi in discarica e il tributo provinciale per la tutela dell'ambiente.

È opportuno ora osservare come le imposte ambientali siano variate nel corso degli ultimi anni. Il grafico seguente mostra l'andamento del gettito in valore assoluto ed in miliardi di euro del totale delle imposte ambientali e delle sue tre categorie.

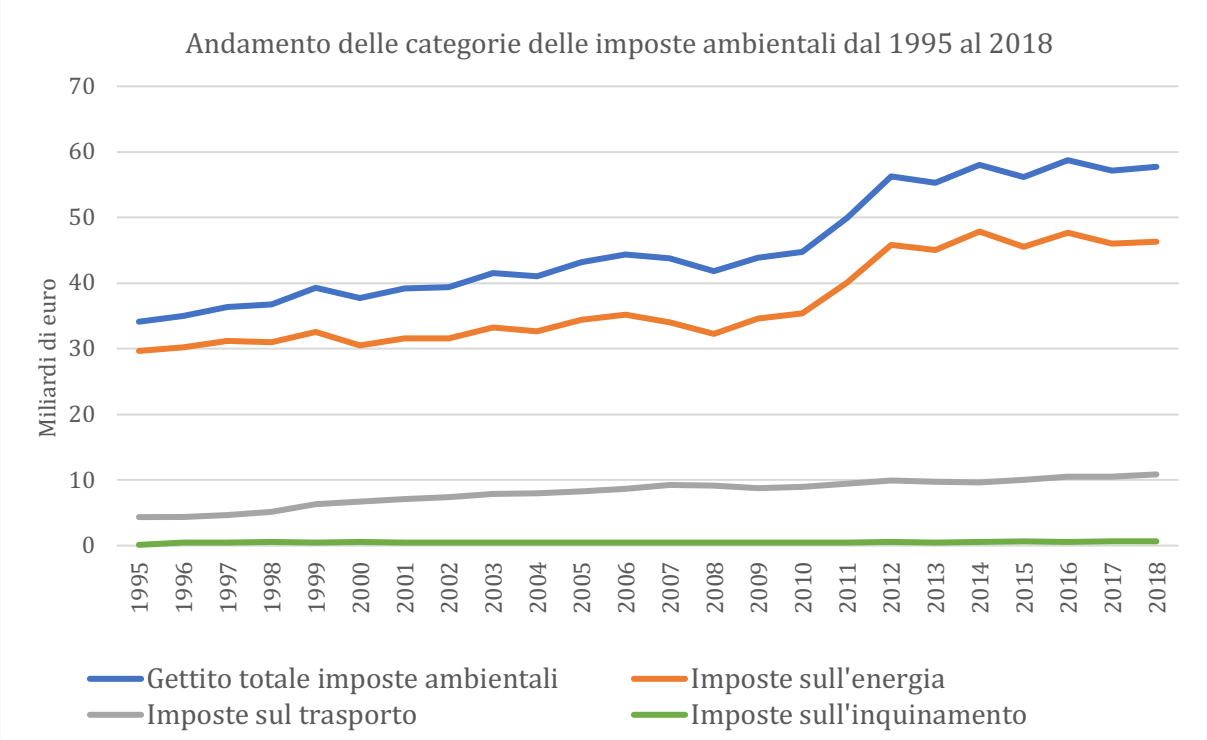

Grafico 2: Rielaborazione grafica dati Istat. Fonte: https://www.istat.it/it/conti-nazionali

[104] ISTITUTO NAZIONALE DI STATISTICA, *Le imposte ambientali in Italia. Anni 1990-2005*, Roma, 2007.

Si nota che il totale di questa tipologia di entrate è, in valore assoluto, aumentato nel periodo considerato. In particolare, il gettito totale dei tributi ambientali è passato da 34 miliardi di euro nel 1995 a 57,7 miliardi di euro nel 2018, registrando così un incremento di quasi 70% in 23 anni. La sua composizione si è leggermente modificata nel corso del tempo. Pur restando il valore delle imposte sull'energia la stragrande maggioranza del totale dei tributi ambientali, questo è cresciuto più lentamente rispetto alle altre due tipologie. Nel 1995 le imposte sull'energia ammontavano a 29,6 miliardi di euro mentre nel 2018 sono state di 46,3 miliardi, con un aumento nel periodo considerato pari al 56%. Le entrate derivanti dalle imposte sul trasporto, invece, sono molto più che raddoppiate passando da 4,3 miliardi di euro a 10,8. Infine, nonostante le entrate riscosse attraverso le imposte sull'inquinamento siano più che quadruplicate, passando da 114 a 619 milioni di euro, il loro contributo rimane esiguo rispetto al totale dei tributi ambientali.

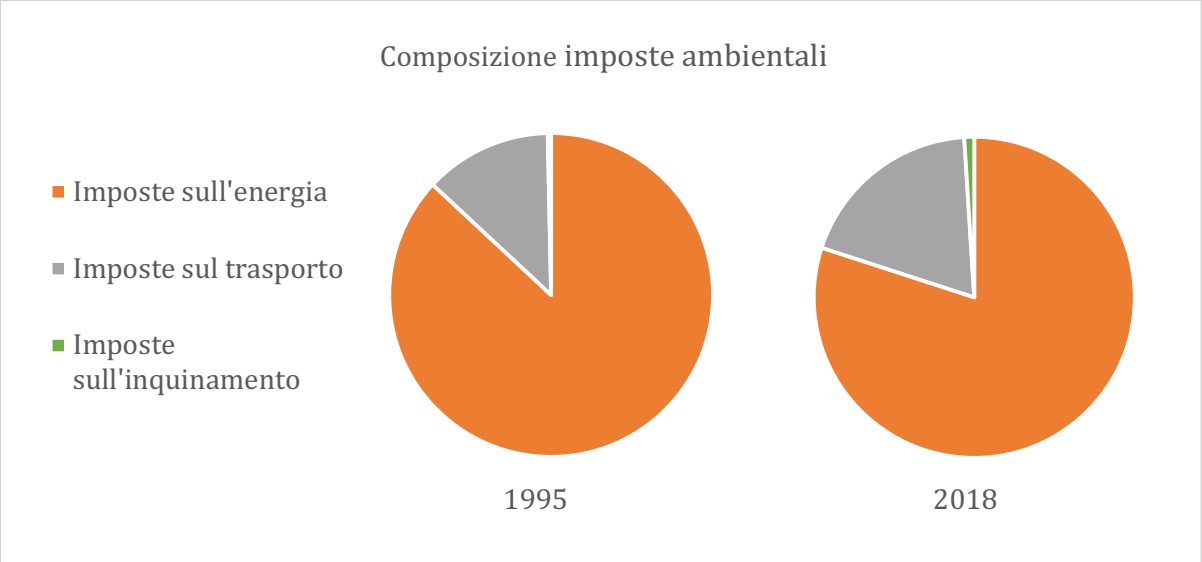

Grafico 3: Rielaborazione grafica dati Istat. Fonte: https://www.istat.it/it/conti-nazionali

I due grafici a torta mostrano la composizione delle imposte ambientali nel 1995 e nel 2018. È possibile osservare che, come accennato in precedenza, le imposte sull'energia continuano a costituire la maggior parte del gettito. Rappresentavano l'87% delle entrate ambientali nel 1995 e l'80% nel 2018. È cresciuta l'importanza delle imposte sul trasporto che sono passate dal 13% al 19%. L'impatto delle imposte sull'inquinamento rimane per ora trascurabile, in quanto si attesta intorno all'1%. Quest'ultima tipologia d'imposta è, però, da tenere sotto osservazione visto il considerevole tasso di crescita che ha avuto nell'ultimo ventennio.

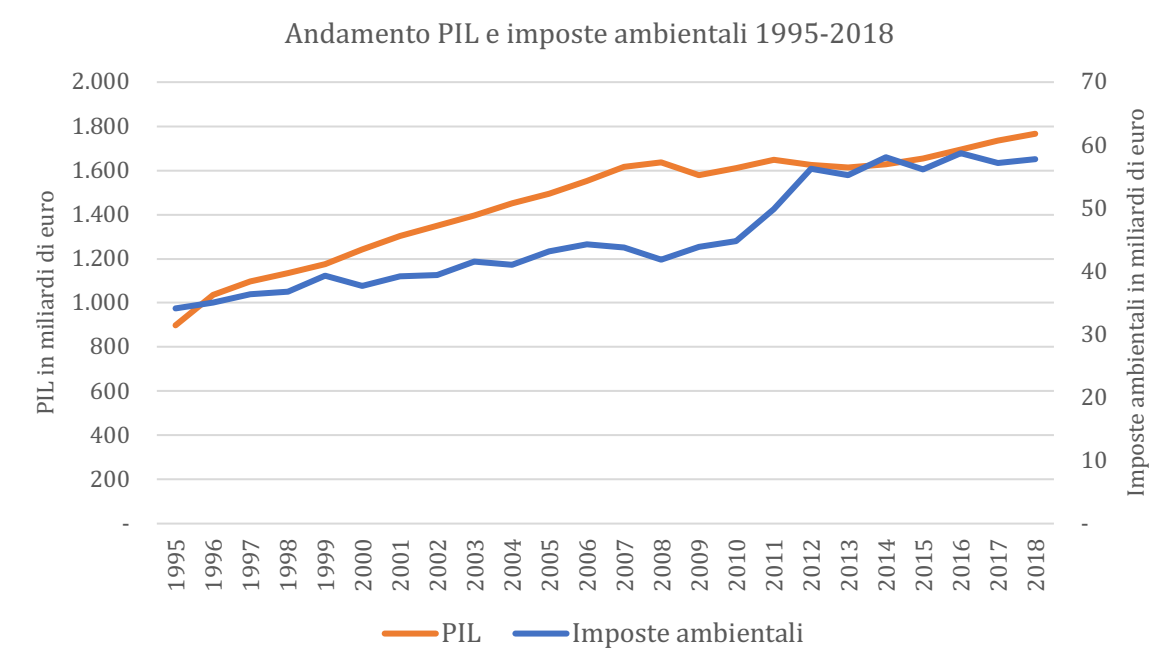

Grafico 4: Rielaborazione grafica dati Istat, Eurostat ed OECD. Fonte: https://www.istat.it/it/conti-nazionali; https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=National_accounts_and_GDP/it; www.oecd.org.

Il grafico soprastante mostra l'andamento del prodotto interno lordo italiano e delle imposte ambientali dal 1995 al 2018. I dati sono espressi in miliardi di euro.

Per quanto riguarda il PIL è possibile notare come, a seguito della crisi finanziaria del 2008, questo sia sceso per poi registrare una leggera ripresa nei due anni successivi. Successivamente però, a causa della crisi del debito sovrano ha avuto un'altra flessione. Negli ultimi anni, infine, si è registrata una leggera crescita.

Le imposte ambientali, invece, hanno registrato una crescita complessiva di circa 10 miliardi di euro dal 1995 al 2010. Nei due anni successivi si è registrato un brusco aumento che ha portato il totale delle entrate derivanti da queste tipologie di tributo da 44,7 miliardi nel 2010 a 56,2 nel 2012. È opportuno osservare che non tutte le imposte ambientali sono cresciute in tale modo in questo biennio. La crescita è stata guidata esclusivamente dall'imposta sull'energia elettrica e dagli oneri di sistema delle fonti rinnovabili. Negli anni successivi a quelli appena analizzati, infine, l'andamento è stato altalenante, con momenti di aumento delle entrate seguiti da periodi di riduzione.

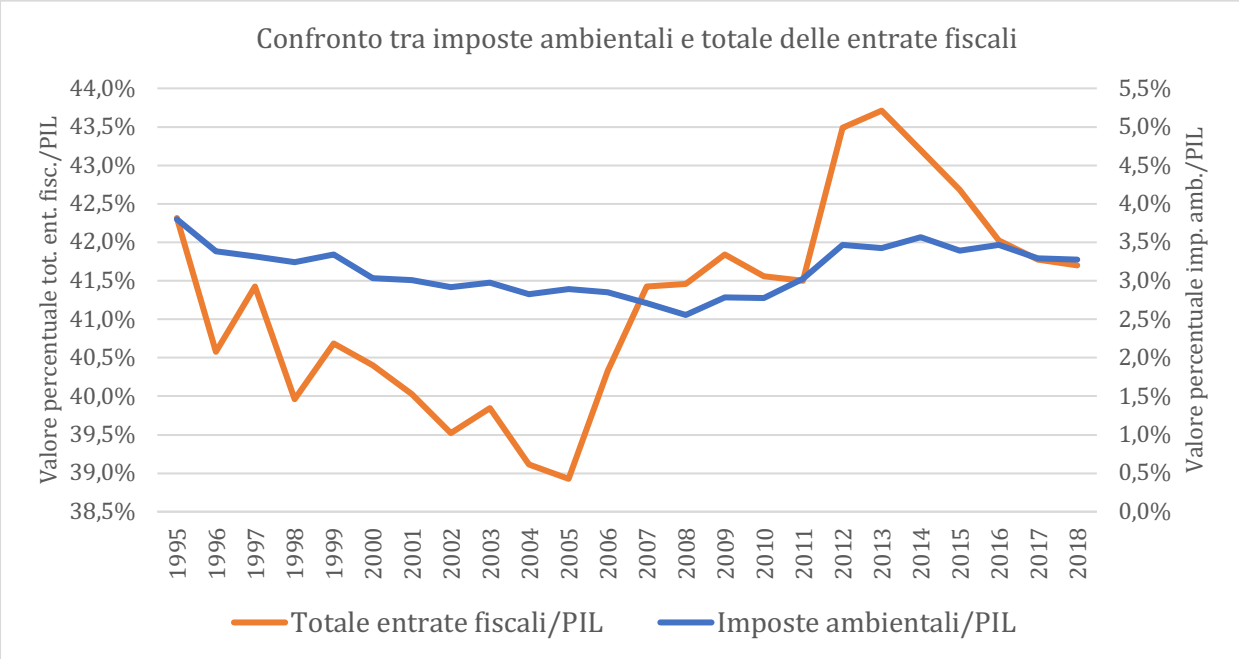

Grafico 5: Rielaborazione grafica dati Istat, Eurostat ed OECD. Fonte: https://www.istat.it/it/conti-nazionali; https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=National_accounts_and_GDP/it; www.oecd.org.

Il presente grafico confronta il rapporto tra il totale delle entrate fiscali ed il prodotto interno lordo con il rapporto tra il totale delle imposte ambientali e il prodotto interno lordo dal 1995 al 2018. Le prime rappresentano nell'ultimo anno analizzato il 41,7% del PIL, mentre i tributi ambientali sono il 3,3%. È possibile osservare che le variazioni che ha subito il primo rapporto sono molto più significative rispetto a quelle subite dal secondo. Nel periodo analizzato il rapporto tra il totale dei tributi e il PIL ha subito forti oscillazioni anche da un anno all'altro, per esempio, dal 2011 al 2012 le entrate fiscali sono passate dall'essere il 41,5% del prodotto interno lordo al 43,5%, con un aumento del 2% nel corso di un solo anno. Nel corso degli anni presi in considerazione, la pressione fiscale così misurata ha raggiunto il suo punto minimo nel 2005 (38,9%) ed ha registrato il suo massimo nel 2013 (43,7%).

Il rapporto tra imposte ambientali e prodotto interno lordo, invece, mostra un andamento molto più stabile. Questo, infatti, non ha subito forti variazioni nel periodo analizzato. Ha registrato il suo massimo nel 1995 dove si attestava intorno al 3,8% e ha raggiunto il suo punto minimo nel 2008 quando le imposte ambientali ammontavano al 2,6% del PIL. La stabilità di questo dato può significare che le imposte ambientali non hanno ancora un'importanza fondamentale per il fisco italiano. Gli scarsi scostamenti nel corso degli ultimi anni possono indicare che questo strumento economico non è, ad oggi, utilizzato

con forza dalle istituzioni. Sono ad esso preferite le forme di imposizioni che possono essere definite più tradizionali.

Tuttavia, considerata la sempre maggiore sensibilità alle tematiche ambientali, da parte dell'opinione pubblica e di conseguenza dei governi, è probabile che nel corso dei prossimi anni le imposte ambientali assumano una rilevanza sempre maggiore. In quest'ipotesi la composizione delle entrate fiscali italiane potrebbe subire variazioni considerevoli. Nello scenario più plausibile, tenendo in considerazione la già persistente pressione fiscale, il gettito dei tributi ambientali potrebbe andare in parte a sostituire quello proveniente dalle altre tipologie di imposizione. Una maggiore considerazione del tributo ambientale nella pianificazione del gettito potrebbe innescare una serie di effetti economici che verranno analizzati nel capitolo successivo.

2.4.1. Le imposte sull'energia: le accise

Le imposte sull'energia, come visto in precedenza, rappresentano la maggior parte delle entrate provenienti da tributi ambientali. Nel 2018 esse costituivano l'80% del totale delle entrate ambientali.

Analizzando ora la composizione delle imposte sull'energia si può notare come queste siano principalmente composte da quattro differenti tipologie:

- imposta sugli oli minerali e derivati;
- imposta sull'energia elettrica e oneri di sistema sulle fonti rinnovabili;
- imposta usi gas incondensabili;
- proventi da utilizzo dei permessi di emissione.

Il grafico sottostante mostra la composizione del gettito derivante dalle imposte sull'energia nel 2018. È possibile notare come più della metà dello stesso sia garantito dalle imposte sugli oli minerali e derivati. Le imposte sull'energia elettrica e oneri di sistema sulle fonti rinnovabili, invece, rappresentano più del 30% del gettito.

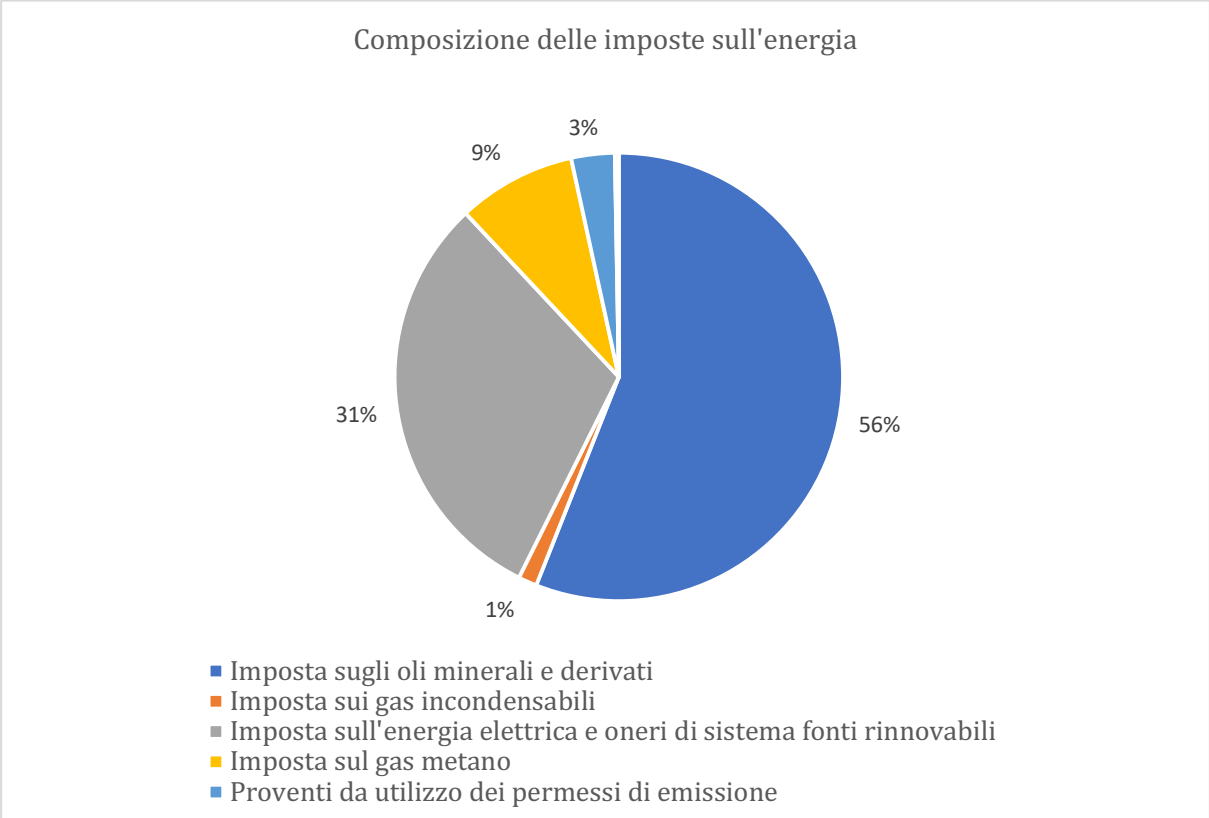

Grafico 6: Rielaborazione grafica dati Istat. Fonte: https://www.istat.it/it/conti-nazionali

La maggior parte delle imposte sull'energia sono rappresentate da accise. Per accisa si intende un'imposta istituita dallo Stato che garantisce un prelievo sulla fabbricazione o sul consumo di un determinato prodotto, nonché sulla sua importazione nel territorio dello Stato[105].

In ambito comunitario il regime generale dell'accisa venne stabilito attraverso una direttiva nel 1992 con lo scopo di armonizzare le diverse tipologie di tributi su determinati prodotti presenti negli ordinamenti dei vari Paesi membri. Essi potevano costituire un ostacolo alla libera circolazione e al libero scambio dei beni all'interno del territorio dell'Unione. In Italia fin dalla sua unità nel 1861 esistevano alcuni tipi di imposte sulla fabbricazione. La tassa sulla birra, sulle acque gassate e la tassa sul macinato sono alcuni esempi[106]. Esse costituirono un importante strumento finanziario detenuto dallo Stato. Questo poteva essere utilizzato a fronte di impellenti e proprie esigenze economiche di carattere eccezionale che potevano sorgere anche a causa di conflitti internazionali o catastrofi naturali. Come l'Italia, anche gli altri Stati comunitari avevano

[105] In www.finanze.gov.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/
[106] SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Ipsoa Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2014.

ideato nel corso della loro storia una serie di imposizioni su specifici prodotti e questo creava una tassazione eterogenea all'interno dell'Unione che risultava un forte limite per la crescita del mercato comune.

Per questo motivo fu emanata la direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 che stabilì il regime dei prodotti sottoposti ad accise ed altre imposte indirette gravanti sul consumo ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto. I prodotti sui quali la direttiva fu applicabile furono gli oli minerali, l'alcool e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati. Le accise su questa tipologia di prodotti possono essere definite armonizzate[107]. È opportuno sottolineare dunque che a differenza dell'IVA questa tipologia di imposizione sul consumo non si applica alla generalità dei beni commercializzati ma solamente a quelli individuati dalla legge. L'Unione Europea decise di formulare delle imposte comuni su questa tipologia di prodotti poiché il loro consumo può arrecare danno all'ambiente e alla salute degli individui.

L'approvazione della legge n. 427 del 29 ottobre 1993 aveva lo scopo di adeguare la disciplina interna a quelli degli altri Paesi europei dando così attuazione alla regolamentazione comunitaria. In seguito, nel 1995, fu promulgato il Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative attraverso il decreto legislativo n. 504 del 26 ottobre, anche detto Testo unico delle accise. Esso aveva lo scopo di raggruppare in un unico documento le varie norme esistenti inerenti alle accise favorendo un maggior ordine e chiarezza dell'ordinamento giuridico.

Un successivo intervento da parte dell'Unione avvenne nel 2003 attraverso la direttiva 2003/96/CE che aveva l'obiettivo di inglobare tra le accise comunitarie l'imposta sull'elettricità ed i prodotti energetici ristrutturate[108].

L'Italia ha recepito questa direttiva solamente nel 2007 con l'emanazione del decreto legislativo n. 26 del 2 febbraio che modificava ed integrava il suddetto Testo Unico. Tra le più importanti modifiche apportate vi fu l'inserimento del titolo II riguardante l'energia elettrica. Uno dei motivi che favorì l'ideazione di un'accisa comunitaria su questa tipologia di energia fu il fatto che la sua produzione attraverso lo sfruttamento dei combustibili

---

[107] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 525.

[108] SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Ipsoa Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2014.

fossili o il nucleare e di conseguenza il suo consumo hanno un impatto negativo sull'ambiente immediato o potenziale.

Il presupposto delle accise ha carattere complesso poiché è costituito dal coordinamento tra fabbricazione del prodotto e sua immissione al consumo. L'articolo 2 del testo unico, infatti, individua il presupposto di questa tipologia di tributi nella fabbricazione o importazione dei prodotti, mentre la sua esigibilità si realizza solamente dell'immissione in consumo nel territorio dello Stato. L'arco temporale compreso tra il sorgere dell'obbligazione tributario e il momento in cui il tributo diventa esigibile viene definito regime fiscale sospensivo. Fino a che non avviene quest'ultimo passaggio le merci soggette ad accisa possono circolare liberamente tra gli Stati membri rimanendo in un regime fiscale sospensivo e subiranno l'imposizione del tributo solamente nel loro Paese di destinazione cioè in quello Stato membro in cui verranno immesse in consumo[109].

Per quel che riguarda, invece, l'importazione è necessario applicare sovrimposte di confine nello Stato membro in cui avviene l'immissione al consumo in misura tale da garantire le medesime condizioni di mercato tra le merci d'importazione e le merci comunitarie assoggettate ad accisa.

L'articolo 2 del testo unico individua i soggetti passivi dell'imposta identificando come obbligati al pagamento dell'accisa:

a) "il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta";
b) "il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa";
c) "relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione".

Secondo il testo unico quindi i soggetti passivi rientrano in una delle tre categorie appena enunciate. Il deposito fiscale presente nella lettera a è l'impianto nel quale vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime sospensivo, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria, tra le quali rientra l'azione di continua vigilanza quali installazione di contatori e misuratori, e al quale deve

[109] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 526.

essere rilasciata un'apposita licenza fiscale. Il soggetto titolare e responsabile della gestione di questo deposito prende il nome di depositario autorizzato, in quanto riceve l'autorizzazione dall'Agenzia delle Dogane a compiere le attività enunciate[110].

Il secondo soggetto passivo individuato dall'articolo al punto b è il destinatario registrato, che può essere una persona fisica od una persona giuridica, la quale senza essere titolare di un deposito fiscale viene autorizzato dall'Agenzia delle Dogane a ricevere merci sottoposte ad accisa circolanti in regime sospensivo. L'autorizzazione può essere di tipo ripetitivo oppure occasionale.

Infine, l'ultima tipologia di soggetto passivo riguarda i casi di importazione di merci soggette ad accisa nel territorio comunitario. In questo caso il soggetto passivo è quello individuato come debitore dell'obbligazione doganale.

Per le accise si verifica spesso il processo di traslazione economica in avanti, in quanto i soggetti passivi trasferiscono sul consumatore finale l'onere dell'imposta. Il meccanismo impositivo è solitamente poco visibile poiché l'accisa è conglobata nel prezzo del bene. Tuttavia, l'analisi di questo processo è utile solamente al fine di verificare su chi grava economicamente il tributo e la traslazione rimane irrilevante dal punto di vista del diritto: questo tipo di imposta si qualifica come imposta sulle vendite o sugli atti di immissione al consumo e non come un'imposta sul consumo[111].

L'articolo 3 del testo unico sulle accise definisce i metodi di accertamento, liquidazione e pagamento di questi tributi prevedendo che i prodotti da sottoporre ad aliquota debbano essere accertati per quantità e qualità. Le merci sono classificate attraverso codici basati sulla nomenclatura combinata (NC) europea, istituita dal regolamento n. 2658/87/CEE e che viene periodicamente aggiornata.

Secondo il comma tre del suddetto articolo, la liquidazione dell'accisa avviene applicando alla quantità di prodotto l'aliquota vigente al momento dell'immissione al consumo. Dalle risultanze di contatori o misuratori e/o dei registri carico e scarico emergono le quantità o il valore dei prodotti immessi in consumo e da queste viene determinata la base imponibile[112]. Le singole aliquote d'imposta vigenti nel settore delle accise, determinate da diversi provvedimenti normativi che si sono susseguiti nel corso degli anni, vengono

---

[110] SORRENTINO B., PASCA E., *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità. Normativa nazionale e comunitaria*, Giuffrè editore, Milano, 2008.

[111] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 527.

[112] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 528.

riepilogate in un documento pubblicato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che viene periodicamente aggiornato.
Il pagamento dell'accisa avviene di regola entro il 16 del mese successivo a quello in cui i prodotti tassati sono stati immessi in consumo.

2.4.1.a. Le accise sugli oli minerali e derivati

Gli articoli dal 21 al 26 del testo unico delle accise disciplinano gli oli minerali e i loro derivati. Al comma due dell'articolo 21 vengono riportati i prodotti energetici cosiddetti "tradizionali" per i quali è fissato un livello minimo di tassazione. L'elenco presente nel testo normativo comprende gli oli minerali comunemente utilizzati come carburante per motori o come combustibile per il riscaldamento a cui sono stati aggiunti altri prodotti quali carbone, lignite e il coke di carbon fossile[113].
Per i prodotti energetici esclusi dall'elenco non è quindi previsto specificamente un livello minimo di accisa. Tuttavia, il terzo comma dell'articolo 21 prevede che per i prodotti energetici non inclusi ma comunque destinati ad essere utilizzati come carburante per motori o come combustibili per riscaldamento, si applica il cosiddetto criterio di equivalenza: i prodotti in esame sono tassati con la stessa aliquota vigente per il carburate o il combustibile equivalente per cui è previsto un livello di accisa.
La nozione di equivalenza del prodotto deve essere interpretata, secondo i giudici comunitari, sotto il profilo della sostituibilità o dell'intercambiabilità dei prodotti energetici in esame. Per cui se un prodotto energetico non riportato espressamente nell'elenco presente nel testo unico assolve la stessa funzione di uno elencato verrà applicata la stessa aliquota di quest'ultimo.
Quando, invece, un determinato prodotto non presenta la possibilità di essere sostituito occorre verificare, caso per caso, il carburate per motori o il combustibile per il riscaldamento che, a seconda della sua destinazione e delle sue proprietà, sia il più simile possibile al prodotto in questione.
È opportuno sottolineare che, per una corretta applicazione del criterio di equivalenza, è necessario tenere conto anche del criterio di utilizzazione secondo il quale si considera la destinazione dei prodotti. Infatti, ad un prodotto utilizzato come carburante per motori o come combustibile per il riscaldamento deve essere applicata un'aliquota prevista,

[113] MANCUSO F., *Giurisprudenza delle imposte. Prodotti sottoposti a imposta*, in Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sulle accise e imposte di fabbricazione, 2015, pag. 86 e ss.

rispettivamente, per un altro carburante per motori o combustibile per il riscaldamento[114]. Questo meccanismo ha il fine di tutelare il buon funzionamento del mercato europeo ed evitare la creazione di distorsioni della concorrenza tra prodotti utilizzati per gli stessi fini.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, come detto in precedenza, pubblica ogni anno nel proprio sito internet un documento riepilogativo sulle accise in vigore nel territorio dello Stato italiano e provvede al suo aggiornamento periodico. La tabella sottostante riporta le aliquote delle principali accise in vigore per gli oli minerali in Italia negli anni 2009 e 2020. Riporta poi la variazione percentuale subita nel corso degli anni considerati.

Prodotti	Aliquote di imposta anno 2009	Aliquote di imposta anno 2020	Variazione percentuale
Benzina uso carburazione	564 € per mille l	728,40 € per mille l	+29,1 %
Gasolio uso carburazione	423 € per mille l	617,40 € per mille l	+50,0 %
Gasolio uso combustione per riscaldamento	403,21391 € per mille l	403,21391 € per mille l	+0%

Tabella 1: Rielaborazione dati Agenzia delle dogane e dei Monopoli. Fonte: https://www.adm.gov.it/portale/

La tabella riporta le aliquote di benzina e gasolio, che rappresentano ancor oggi i due principali prodotti energetici utilizzati come carburante per motori, e l'aliquota d'imposta del gasolio utilizzato come combustibile per il riscaldamento. È possibile notare che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in questo caso, riporta l'ammontare dell'imposta gravante su ogni mille litri del prodotto energetico preso in considerazione.

Negli ultimi undici anni si osserva un aumento considerevole delle aliquote di imposta gravanti sui due prodotti utilizzati come carburante per motori, mentre è rimasta invariata nel periodo preso in esame l'imposta sul gasolio utilizzato per il riscaldamento.

[114] MANCUSO F., *Giurisprudenza delle imposte. Prodotti sottoposti a imposta*, in Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sulle accise e imposte di fabbricazione, 2015, pag. 88.

2.4.1.b. Le accise sul gas naturale

L'articolo che chiude le disposizioni del testo unico delle accise dedicate ai prodotti energetici è il numero 26, che ha ad oggetto il gas naturale. Il primo comma specifica che il gas naturale è sottoposto ad accisa in tutte e tre le possibilità di utilizzo identificate:

- combustione per usi civili;
- combustione per usi industriali;
- autotrazione.

A differenza di quanto visto nel paragrafo precedente per il gasolio, al gas naturale impiegato come combustibile per il riscaldamento vengono applicate differenti aliquote di imposta sulla base della sua differente destinazione: usi civili od usi industriali. La tabella sottostante riporta le aliquote delle accise in vigore sul gas naturale in Italia negli anni 2009 e 2020. Riporta poi la loro variazione percentuale avvenuta negli undici anni presi in esame.

Utilizzi			**Aliquote di imposta anno 2009**	**Aliquote di imposta anno 2020**	**Variazione percentuale**
Carburazione			€ 0,00291 al m^3	€ 0,00331 al m^3	+13,7 %
Combustione per usi industriali			€ 0,012498 al m^3	€ 0,012498 al m^3	+0%
Combustione per usi civili	**Consumi**	$x \leq 120$ m^3	€ 0,044 al m^3	€ 0,044 al m^3	+0%
		120 $m^3 < x \leq 480$ m^3	€ 0,175 al m^3	€ 0,175 al m^3	
		480 $m^3 < x \leq 1560$ m^3	€ 0,17 al m^3	€ 0,17 al m^3	
		$x > 1560$ m^3	€ 0,186 al m^3	€ 0,186 al m^3	

Tabella 2: Rielaborazione dati Agenzia delle dogane e dei Monopoli. Fonte: https://www.adm.gov.it/portale/

Le aliquote di imposta sul gas naturale sono definite per ogni metro cubo di prodotto. L'unità di misura si differenzia da quella sugli oli minerali vista la diversa composizione dei prodotti. Si nota come dal 2009 ad oggi l'imposta gravante sul gas naturale ad uso carburazione è aumentata di dodici punti percentuali, mentre per quelle gravanti sul prodotto utilizzato come combustibile per il riscaldamento è rimasta invariata.

Si osserva sull'utilizzazione come combustibile per usi civili del gas grava un'imposta a scaglioni in base alla quantità di prodotto consumato.

2.4.1.c. Le accise sull'energia elettrica

Il decreto legislativo numero 26 del 2 febbraio 2007 ha recepito la direttiva 2003/96/CE che aveva, tra gli altri, l'obiettivo di introdurre una specifica tassazione armonizzata sull'energia elettrica. A seguito di questo intervento è stato, quindi, inserito nel testo unico delle accise un titolo interamente dedicato (Titolo II) a questa tipologia di energia, trasformando, di fatto, l'imposta sull'energia da tributo nazionale ad accisa armonizzata[115].

L'articolo 52 del testo unico dispone che l'energia elettrica è sottoposta ad accisa nel momento in cui è fornita ai consumatori finali ovvero al momento del consumo di quella prodotta per uso proprio. La Corte di Cassazione con la sentenza n 23530 del 12 settembre 2008 ha affermato che l'imposta sull'energia elettrica deve essere commisurata al suo consumo effettivo e identifica, attraverso la sentenza n. 24687 del 23 novembre 2011, l'officina di energia elettrica e il contatore quali normali strumenti della misurazione dei suoi consumi.

Secondo l'articolo 53 del testo unico il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica è identificato nel fornitore del prodotto al consumatore finale. Il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solamente tra il fornitore di energia elettrica e l'Amministrazione finanziaria. Come visto in precedenza quindi, il venditore può traslare economicamente sul consumatore l'onere del tributo ma questo fenomeno è, di fatto, meramente economico e non ha alcuna conseguenza sul titolare dell'obbligazione tributaria che rimane il fornitore.

Esistono, inoltre, accise che, pur gravando sugli oli minerali, derivati e sul gas naturale, sorgono qualora questi siano utilizzati per la produzione di energia elettrica. Per questo motivo la tabella seguente, oltre a riportare le aliquote d'imposta gravanti sull'energia elettrica negli anni 2009 e 2020 con la variazione percentuale, contiene anche le aliquote dei prodotti energetici utilizzati come combustibile per la produzione della stessa. Per questo motivo sono presenti due parti: una dedicata al consumo di energia elettrica ed una alla sua produzione. La prima parte è inerente alle aliquote di imposta gravanti sul

[115] MANCUSO F., *Giurisprudenza delle imposte. Prodotti sottoposti a imposta*, in Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sulle accise e imposte di fabbricazione, 2015, pag. 114.

consumo che sono espresse come ammontare dell'imposta per ogni kilowattora (kWh). Esistono due tipi di imposizione che si applicano a seconda del luogo in cui il consumo avviene. Per i consumi che avvengono nelle abitazioni si applica un'imposta fissa per kWh che deve essere moltiplicata per la quantità di energia utilizzata. Per i locali e i luoghi diversi dalle abitazioni, invece, l'imposta è da applicare a scaglioni sulla base della quantità di energia elettrica consumata, in seguito al decreto legge n.16 del 2 marzo 2012 che è stato successivamente convertito in legge n. 44 del 26 aprile 2012. Prima di questo intervento normativo anche per questi consumi esisteva un'unica aliquota.

CONSUMO		**Aliquote di imposta anno 2009**	**Aliquote di imposta anno 2020**	**Variazione percentuale**
Per abitazioni		€ 0,0047 per kWh	€ 0,0227 per kWh	+ 383,0 %
Per locali e luoghi diversi dalle abitazioni	x ≤ 200.000 kWh	€ 0,0031 per kWh	€ 0,00125 per kWh	+ 303,2 %
	200.000 kWh< x ≤1.200.000 kWh	€ 0,0031 per kWh	€ 0,0075 per kWh	+ 101,6 %*
	x > 1.200.000 kWh	€ 0,0031 per kWh	€ 7320	+18,1 %**
PRODUZIONE		**Aliquote di imposta anno 2009**	**Aliquote di imposta anno 2020**	**Variazione percentuale**
con uso di gasolio		€ 12,72601 per mille l	€ 12,8 per mille l	+ 0,6 %
con uso di oli minerali greggi o naturali		€ 15,33154 per mille l	€ 15,4 per mille l	+ 0,4 %
con uso di carbone, lignite, coke		€2,60 per mille kg	€ 11,8 per mille kg	+ 353,8 %
con uso di gas naturali		0,4493 per mille m^3	€ 0,45 per mille m^3	+ 0,2 %

**Questa variazione è calcolata nell'ipotesi in cui si fossero stati consumati 1.000.000 kWh in entrambi gli anni considerati.*

***Questa percentuale è calcolata ipotizzando un consumo di 2.000.000 di kWh nei due anni presi in esame. Esistendo oggi un'imposta fissa di € 7320 per consumi superiori a 1.200.000 kWh, la variazione percentuale di quest'ultimo punto è inversamente proporzionale rispetto al consumo.*

Tabella 3: Rielaborazione dati Agenzia delle dogane e dei Monopoli. Fonte: https://www.adm.gov.it/portale/

La tabella mostra come dal 2009 al 2020 l'aliquota d'imposta gravante sul consumo di energia elettrica nelle abitazioni sia quasi quadruplicata. Analogamente, anche per i consumi in luoghi diversi le aliquote sono aumentate considerevolmente. Tuttavia, per i consumi superiori ai 200.000 kWh non è possibile identificare un aumento percentuali fisso, poiché occorre verificare caso per caso, sulla base della quantità consumata, quanto sia stata la variazione. È opportuno evidenziare che l'ultimo scaglione prevede un'imposta fissa, per cui oltre una certa quantità (precisamente per i consumi al di sopra dei 2.361.291 kWh) l'ammontare dell'aliquota pagata da un soggetto dopo il 2012 risulterebbe inferiore a quello dovuto per il consumo della stessa quantità avvenuto prima di quella data.

Questo forte incremento delle aliquote spiega in parte perché, come analizzato in precedenza, l'aumento del gettito delle imposte ambientali sia stato guidato dai tributi sull'energia elettrica.

La seconda parte della tabella, invece, riporta le aliquote vigenti negli anni 2009 e 2020 gravanti su alcuni prodotti utilizzati per la produzione di energia elettrica. È possibile osservare che le aliquote inerenti a oli minerali greggi e naturali, gasolio e gas naturale sono rimaste sostanzialmente invariate negli ultimi undici anni. Registrano solamente un leggero aumento che rimane per tutte queste tipologie inferiore ad un punto percentuale. Invece, l'aliquota dell'accisa gravante sul carbone, lignite e coke è aumentata considerevolmente e l'imposta gravante su mille kilogrammi di questi prodotti nel 2020 è più che tripla rispetto alla stessa nel 2009.

Alla luce di quanto appena analizzato, è possibile sostenere che le aliquote delle accise, negli ultimi undici anni sono tendenzialmente in aumento. Come visto dal grafico a torta sulla composizione delle imposte sull'energia, nel 2018 le accise rappresentavano la stragrande maggioranza del gettito derivante da questa tipologia di tributi.

Nel caso degli oli minerali e derivati, l'aumento delle aliquote di imposta è stato un motivo per cui il gettito proveniente da questa tipologia di tributi è variato in maniera lieve negli ultimi anni rispetto alla variazione del consumo dei prodotti stessi.

Il grafico seguente è stato elaborato partendo dai dati sul consumo di prodotti petroliferi pubblicati dal Ministero dello Sviluppo economico e confronta il loro andamento nel periodo tra il 2002 e il 2018 con quello del gettito proveniente dagli oli minerali e derivati.

L'asse sinistro si riferisce ai milioni di tonnellate di prodotti petroliferi consumati in Italia, mentre quello di destra esprime in milioni di euro il gettito proveniente dall'imposta sul consumo di oli minerali e derivati.

È possibile notare come negli anni presi in esame il consumo di petrolio e suoi derivati sia passato da più di 93 milioni di tonnellate a poco più di 60, registrando una diminuzione del circa 35%. Al contrario il gettito delle imposte è aumentato di quasi 3 miliardi di euro, passando da poco più di 23 miliardi a 25,9 e registrando un aumento del 12%.

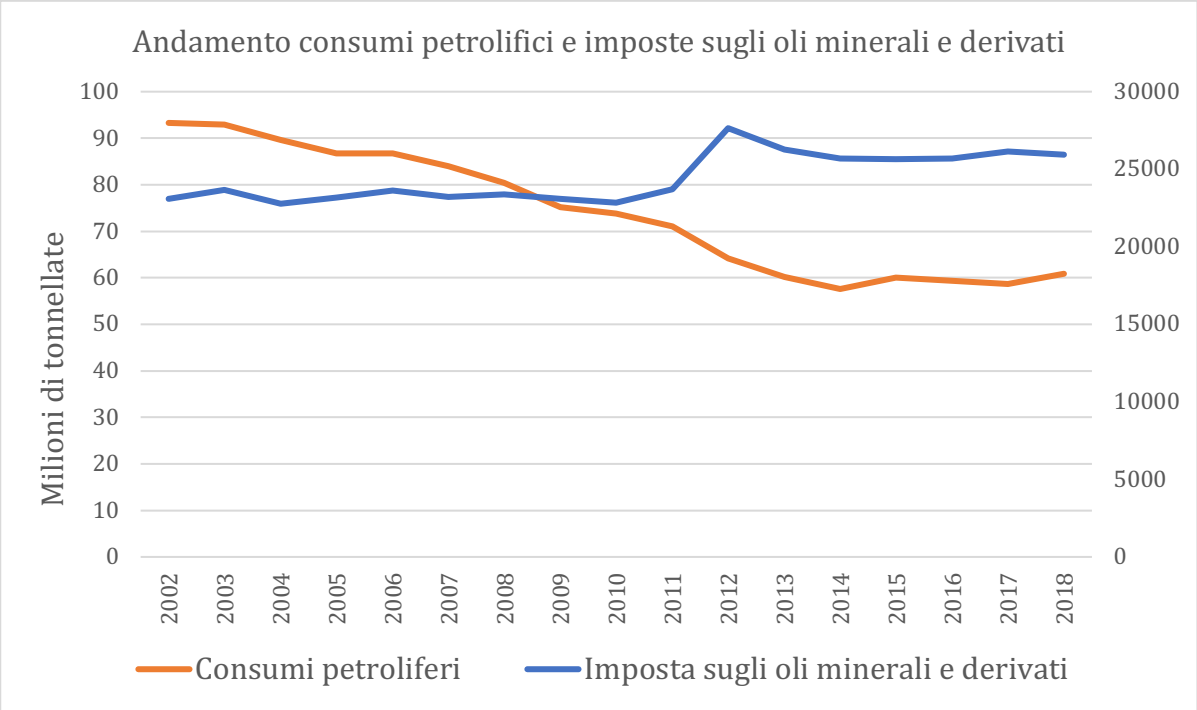

Grafico 7: Rielaborazione grafica dati Istat e Ministero dello sviluppo economico. Fonti: https://www.mise.gov.it/; https://www.istat.it/it/conti-nazionali.

Una considerazione simile può essere fatta analizzando il consumo dell'energia elettrica nello stesso periodo e l'andamento del gettito delle imposte gravanti su di esso. Il grafico mostra il consumo di energia elettrica in Italia espresso in giga wattora dal 2002 al 2018, che risulta essere, nonostante alcune leggere variazioni, complessivamente costante. Al contrario il gettito derivante dalle imposte sull'energia elettrica è fortemente aumentato nel periodo considerato, passando dal 3,2 miliardi di euro nel 2002 a 14,2 nel 2018. Risulta essere più che quadruplicato.

Come visto nella tabella precedente le aliquote delle accise riferite al consumo di energia sono fortemente aumentate nel corso degli ultimi anni, sia per il consumo domestico che per il consumo in locali diversi dalle abitazioni. Questo incremento ha fatto in modo che il

gettito dell'imposta ambientale in questione sia sempre più considerevole nonostante i consumi tendenzialmente costanti.

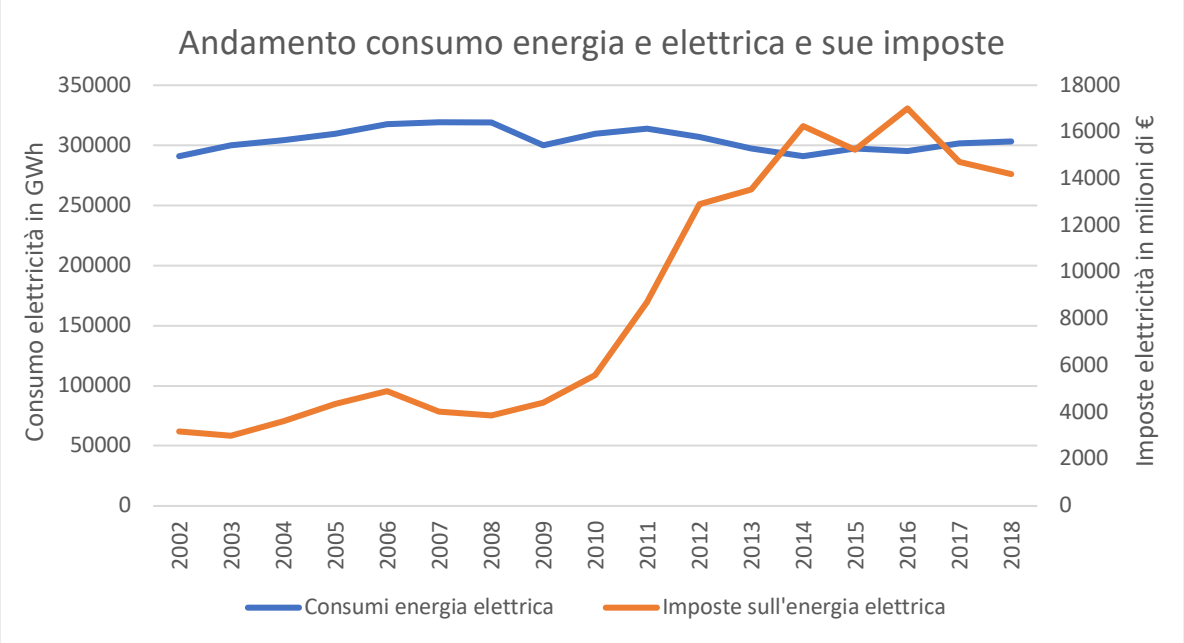

Grafico 8: Rielaborazione grafica dati Istat e Terna. Fonti: https://www.terna.it/; https://www.istat.it/it/conti-nazionali.

L'aumento delle aliquote sulle accise registrato negli ultimi anni ha l'obiettivo, oltre quello dell'approvvigionamento di risorse finanziare, di scoraggiare il consumo di prodotti il cui consumo provoca un danno ambientale. Infatti, la gamma di prodotti per i quali l'Unione europea prevede un'accisa sono prodotti che provocano effetti negativi sulla salute degli individui, sull'ambiente o ad entrambi.

L'incremento delle aliquote sulle accise è motivato dalla crescente volontà europea e italiana di tutelare il bene ambiente. Per questo motivo si è resa più forte la tassazione sugli oli minerali, sul gas naturale e, in modo particolare, sul carbone. Le emissioni derivanti dalla combustione di questi prodotti impattano negativamente sia sotto il profilo della salute che sotto il profilo dell'ambiente, per l'emissione dei gas serra, principale causa del riscaldamento climatico.

Le imposte gravanti sul consumo di questa tipologia di beni hanno, inoltre, lo scopo di spingere i cittadini a trovare delle alternative più sostenibili atte a compiere stessa funzione e/o a rendere più efficiente il loro consumo evitando il più possibile ogni tipo di spreco e incentivando il risparmio.

L'aumento delle accise sul consumo di energia elettrica segue gli stessi obiettivi, poiché questa è in buona parte prodotta attraverso l'utilizzo dei combustibili fossili. L'aumento delle imposte sul consumo mira al raggiungimento di un maggior efficientamento

energetico, mentre l'imposta che colpisce i beni utilizzati alla sua produzione ha lo scopo di favorire il maggior sfruttamento delle fonti rinnovabili quali l'energia eolica, idroelettrica e solare.

Il testo della legge n. 160 del 27 dicembre 2019 sul bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale del triennio 2020-2022 esplicita i motivi della maggiorazione delle accise. In particolare, il comma 631 dell'articolo 1 dice:

"*Al fine di applicare ai prodotti energetici, impiegati nella produzione di energia elettrica, aliquote di accisa specifiche finalizzate a proteggere l'ambiente dall'emissione di gas responsabili dell'effetto serra e di polveri sottili, al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono apportate le seguenti modifiche:*

a) all'articolo 21, il comma 9 è sostituito dai seguenti:

9. I prodotti energetici di cui al comma 1, qualora utilizzati per la produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica con impianti obbligati alla denuncia prevista dalle disposizioni che disciplinano l'accisa sull'energia elettrica, sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale, con l'applicazione delle aliquote stabilite per tale impiego nell'allegato I;".

CAPITOLO 3. FISCALITÀ AMBIENTALE NELL'UNIONE EUROPEA

3.1. I tributi ambientali nei Paesi membri

Nel corso degli ultimi anni l'Unione Europea ha emanato una serie di Direttive sul tema della fiscalità ambientale, promuovendo l'adozione di varie forme impositive per perseguire obiettivi di politica ambientale.

Come visto nel primo capitolo, questo tipo di percorso è stato intrapreso anche grazie al recepimento da parte dell'Unione delle raccomandazioni provenienti dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico. In particolare, il diritto comunitario ha fatto proprio il principio "chi inquina paga" o "Polluter Pay Principle" (PPP), con il fine di ridurre e disincentivare le attività che hanno un effetto negativo sul bene ambiente e favorire lo sviluppo di quelle sostenibili. Questo fondamento è stato inserito nel Trattato di funzionamento dell'Unione all'interno dell'articolo 191 e si pone alla base della tutela ambientale comunitaria[116].

Il recepimento delle Direttive suddette non è stato uniforme tra gli Stati membri, in quanto sono state adottate misure fiscali differenti. Questo ha generato la mancanza di un quadro unitario, poiché molto raramente i Paesi hanno cercato una coordinazione sull'introduzione delle diverse forme di tributi ambientali nazionali. Ciononostante, esiste la possibilità di individuare alcuni elementi comuni che rappresentano la base del processo di armonizzazione della fiscalità ambientale all'interno dell'Unione[117]:

- l'oggetto dei tributi ambientali;
- le modalità di tassazione;
- la destinazione del budget dei tributi ambientali.

L'oggetto rappresenta il primo elemento poiché, sebbene esistano delle differenze strutturali, questa tipologia di tributi è stata applicata a categorie omogenee da parte degli Stati membri. Infatti, le principali forme di imposizione verde europee hanno per oggetto i prodotti energetici, l'elettricità, il veicoli, il trasporto su strada, i rifiuti, il consumo di

[116] RENNA M., *I principi in materia di tutela dell'ambiente*, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

[117] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 33 e ss.

risorse scarse e le attività inquinanti in sé (emissioni ed immissioni di sostanze dannose per l'ambiente in aria, nell'acqua e nel suolo).

Il secondo punto dell'elenco identifica le modalità di tassazione quale elemento comune per i tributi ambientali europei in quanto, soprattutto per l'imposizione sui prodotti energetici e sull'elettricità viste anche nel capitolo precedente, nella maggioranza dei casi le basi imponibili sono strutturate sulla quantità di consumo. È possibile sostenere che in tributi siffatti la finalità ambientale viene perseguita solamente indirettamente ed in via extrafiscale[118]. Le funzioni svolte da questo tipo di tassazione possono, quindi, essere due: funzione di tutela ambientale, anche se non in maniera diretta, e funzione di gettito, considerato che garantiscono una fonte di entrata non trascurabile ai governi europei che li hanno adottati negli ultimi anni.

Infine, la destinazione delle entrate ricavate dall'imposizione verde rappresenta l'ultimo elemento comune tra i Paesi appartenenti all'Unione, poiché per la maggioranza dei tributi e degli Stati non sono stati introdotti vincoli di bilancio che destinino obbligatoriamente il gettito in modo esclusivo per il raggiungimento di obiettivi di politica ambientale. Infatti, le entrate vengono, seppur in parte, utilizzate per finanziare le casse erariali e sostenere la spesa pubblica in diversi campi. L'ideazione dei tributi ambientali è fortemente connessa al risanamento degli effetti negativi generati sull'ambiente dalle attività inquinanti e per questo motivo il loro gettito dovrebbe, in linea teorica, essere diretto all'internalizzazione delle diseconomie esterne, al finanziamento di politiche ambientali per la riduzione dell'inquinamento ed al sostegno di progetti per la realizzazione di uno sviluppo sostenibile[119]. Nella loro concreta applicazione, però, il budget è solo parzialmente devoluto a questi fini. Tuttavia, questo non rappresenta un aspetto necessariamente negativo. La creazione di queste nuove fonti di gettito potrebbe consentire la riduzione della pressione fiscale su quelle considerate tradizionali, generando effetti economici potenzialmente positivi che verranno in seguito analizzati.

Ad oggi, i tributi ambientali garantiscono delle entrate relativamente poco elevate rispetto alla totalità del gettito fiscale, sebbene esistano alcune differente tra Stati membri. Questo rappresenta un limite alla loro affermazione e alla loro considerazione come una valida alternativa a forme di imposizione già esistenti e consolidate.

---

[118] MARCHETTI F., *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in Finanza locale, 2004.

[119] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 36.

Un'altra difficoltà da tenere in considerazione è rappresentata dalla natura stessa di questa imposizione. Il suo obiettivo è quello di disincentivare e, di conseguenza, ridurre le attività inquinanti. Per questo motivo se una determinata imposizione risulta efficace gli individui con il tempo abbandoneranno l'attività in questione e preferiranno adottare un comportamento non soggetto al tributo ambientale. L'efficacia di quest'ultimo è, quindi, inversamente proporzionale al livello del suo gettito. Affinché questa forma di imposizione garantisca una costante fonte di entrata e possa quindi sostituirne almeno in parte una esistente, essa deve essere in costante evoluzione. Possono essere individuate due alternative: la prima è la riduzione del peso del fattore inquinante nel presupposto del tributo, mentre la seconda è l'individuazione di nuovi comportamenti inquinanti su cui trasferire l'imposizione. Quest'ultima opzione andrebbe a colpire nel tempo diverse attività inquinanti che verrebbero gradualmente sostituite da comportamenti virtuosi in senso ambientale garantendo una transizione verso un sistema economico sempre più sostenibile[120].

Pur considerando questi tre elementi comuni occorre osservare che non esiste oggi una vera e propria fiscalità ambientale europea. L'obiettivo da perseguire per il futuro prossimo sarà quello di aumentare l'armonizzazione dei tributi tra i Paesi dell'Unione tenendo presente che visto l'impatto globale delle emissioni di gas serra occorre sempre più affrontare il tema dal punto di vista internazionale operando un coordinamento tra diversi Stati. Tanti più saranno i Paesi coinvolti, maggiore sarà l'efficacia potenziale delle politiche ambientali. Di seguito si analizzeranno le direttive europee sui prodotti energetici e l'elettricità, sulla tassazione dei trasporti terrestri e sul settore dell'aviazione civile, ponendo l'attenzione su come queste siano state attuate.

3.1.1. I prodotti energetici e l'elettricità

L'Unione Europea adottò nel 1992 la direttiva n. 12 che aveva il fine di armonizzare le imposizioni sui prodotti energetici già esistenti nei diversi Stati comunitari stabilendone un livello minimo di tassazione. Questo consentì di rendere maggiormente omogenei i tributi esistenti e favorire la crescita del mercato comune.

Al fine di perseguire scopi analoghi, nel 2003 fu adottata la direttiva n. 96 con la volontà di estendere il processo di armonizzazione all'imposizione sull'energia elettrica.

---

[120] URICCHIO A. F., *Le politiche tributarie in materia ambientale*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 472.

Le finalità di questi due atti possono essere così riassunte:

- armonizzare le tassazioni dei paesi membri sui prodotti energetici e sull'elettricità attraverso l'inserimento di un livello minimo di tassazione obbligatoriamente recepito da tutti i Paesi membri;
- tenere in considerazione il diverso uso dei prodotti energetici e dell'energia elettrica diversificando i livelli minimi di tassazione in sua funzione, differenziando anche tra l'uso commerciale e non commerciale;
- applicare un livello di tassazione più basso per l'utilizzo a scopo imprenditoriale ai combustibili per il riscaldamento e all'elettricità ed analogamente ai carburanti per motori utilizzati nelle attività del settore primario;
- favorire lo sviluppo delle fonti energetiche rinnovabili prevedendo riduzioni di imposta od esenzioni per l'elettricità derivanti da fonti alternative ed ecosostenibili[121].

Ad oggi è possibile sostenere che tutti gli Stati membri, pur con tempistiche diverse, hanno recepito queste direttive. In molti Paesi esistevano già alcuni tributi che prevedevano un'imposizione sui prodotti energetici e sull'elettricità. Per alcuni il livello previsto era superiore a quello minimo stabilito dalle direttive, altri invece si sono dovuti conformare in seguito al recepimento degli atti. È possibile sostenere che il livello di armonizzazione sotto questo punto di vista è ad oggi quasi totale[122].

Le direttive, come accennato, prevedono di diversificare i livelli di tassazione in funzione dell'uso che viene fatto del prodotto energetico o dell'elettricità. In particolare, per i carburanti utilizzati per fini industriali o commerciali e come combustibili per il riscaldamento è stato previsto un livello minimo di tassazione inferiore rispetto all'uso dello stesso prodotto come carburante per veicoli. L'utilizzo che subisce l'imposizione maggiore è, infatti, l'uso dei prodotti come fonte di propulsione privata[123].

Un'altra diversificazione di livello minimo di imposta fa riferimento al diverso quantitativo di prodotto o di elettricità utilizzato. Un esempio dell'attuazione di questo concetto si può vedere nelle tabelle 2 e 3 del capitolo precedente in cui è possibile notare come le imposizioni sul gas naturale, usato come combustibile per uso civile, e sull'energia

---

[121] VERRIGNI C., *Le accise nel mercato unico europeo*, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 2007, 251.

[122] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 525.

[123] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 39.

elettrica, consumata nei locali diversi dalle abitazioni, variano a seconda del quantitativo consumato. Nel secondo caso è possibile ulteriormente osservare come le aliquote siano decrescenti all'aumentare del quantitativo consumato. Questa è una scelta effettuate per non far gravare eccessivamente l'onere dell'imposizione su determinate tipologie di imprese che consumano importanti quantitativi di energia, considerando che questo potrebbe influire negativamente sulla loro competitività.

Un ulteriore aspetto importante che sarebbe da tenere in considerazione nello stabilire le aliquote di imposizione sui prodotti energetici è il loro fattore inquinante, tassando maggiormente quel combustibile o quel carburante che ha un effetto peggiore sull'ambiente rispetto ad un altro, in conformità con quanto stabilito dal principio "chi inquina paga".

All'interno dell'Unione Europea la maggior parte dei Paesi membri ha applicato quest'ultimo assunto, tassando in misura maggiore le benzine rispetto al diesel, in virtù del loro maggiore fattore inquinante ed all'interno della categoria benzine vengono colpite da un livello di imposizione maggiore le benzine a più alto contenuto di piombo[124]. Anche l'Italia applica un aliquota di imposta superiore sulla benzina rispetto al gasolio come riportato nella Tabella 1 del capitolo precedente.

Sotto questo profilo, però, gli Stati membri si sono adeguati al dato minimo previsto dagli atti comunitari e la differenziazione delle aliquote in ragione del fattore inquinante risulta, ad oggi, scarsamente applicata ed è possibile riscontrare un livello di armonizzazione inferiore rispetto agli aspetti riportati poco sopra. La diversificazione delle aliquote in funzione del loro fattore inquinante, però, sarebbe uno strumento efficace per ridurre l'emissione di sostanze che danneggiano l'ambiente. I tributi così creati perseguirebbero una finalità puramente ambientale. Tuttavia, all'interno dell'Unione sembra sia in questo caso prevalsa la necessità di incrementare il gettito proveniente dalla tassazione ambientale trascurando, in parte, il fine di tutela ambientale dei tributi[125].

Un altro elemento che ha limitato la diffusione negli Stati membri di imposizione diversificata sulla base del fattore inquinante dei prodotti possono essere stati gli effetti

---

[124] URICCHIO A. F., *Le politiche tributarie in materia ambientale*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 492.

[125] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 236 e ss.

economici che una simile tassazione potrebbe causare. In particolare, la competitività delle imprese sottoposte ad aliquote maggiori potrebbe venire intaccata dall'inserimento di aliquote più stringenti. Questo problema è una delle maggiori difficoltà nella diffusione e nel consolidamento dell'imposizione ambientale e verrà analizzato nel prossimo capitolo.

3.1.2. La tassazione sui trasporti

L'Unione Europea dalla fine degli anni Novanta ha deciso di applicare il principio "chi inquina paga" anche al settore dei trasporti intervenendo con la Direttiva 1999/62/CE relativa alla tassazione degli autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'utilizzo di infrastrutture, che è stata successivamente integrata e modificata dalle Direttive 2006/38/CE e 2011/76/CE. Oltre al suddetto principio, questi atti avevano la finalità di far pagare l'utilizzo di determinate infrastrutture per far ricadere sugli utilizzatori i costi di realizzazione e manutenzione[126], in particolar modo delle autostrade e della rete stradale transeuropea.

La prima Direttiva rendeva applicabili al settore dei trasporti quattro diversi tipi di oneri:

- tassa sugli autoveicoli, identificate dall'articolo 3;
- pedaggio, inteso come "*il pagamento di una somma determinata per un autoveicolo che effettua un tragitto ben definito*[127]" su una delle infrastrutture identificate dall'articolo 7 della Direttiva (sostanzialmente autostrade e rete stradale transeuropea;
- diritto d'utenza, cioè "*il pagamento di una somma determinata che dà il diritto all'utilizzo da parte di un autoveicolo, per una determinata durata*[128]", di una delle infrastrutture identificate dalla normativa;
- oneri per infrastrutture, cioè quelli prelevati per il recupero dei costi di costruzione e manutenzione dell'opera utilizzata.

---

[126] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 289 e ss.

[127] DIRETTIVA 1999/62/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 17 giugno 1999 relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture.

[128] DIRETTIVA 1999/62/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 17 giugno 1999 relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture.

La Direttiva prevede le aliquote minime da applicare obbligatoriamente a determinate categorie di autoveicoli identificate dal suo allegato uno per il calcolo della tassa, ma non è vincolante per quanto riguarda i pedaggi e i diritti d'utenza per i quali enuncia solamente le condizioni che si devono rispettare nel caso in cui uno Stato membro decida di applicare tali oneri.

Per quanto riguarda queste ultime due forme di imposizione, la normativa prevede che si possano calcolare gli oneri per i costi esterni sulla base dell'inquinamento atmosferico dovuto al traffico e che si debba variare gli oneri per le infrastrutture sulla base delle emissioni dell'autoveicolo, obbligo che può venir meno quando ricorrano le circostanze espressamente previste.

Le tre direttive adottate dall'Unione possono essere definite recepite solo in parte. In molti Stati membri, che hanno adottato i pedaggi e i diritti d'utenza, non sono state applicate le disposizioni relative alla modulazione dell'onere sulla base dell'inquinamento prodotto dall'autoveicolo. In questo modo il costo di costruzione e manutenzione delle infrastrutture non è ripartito in base al danno causato all'ambiente come prevedrebbe la direttiva ma viene indistintamente ripartito tra i loro utilizzatori a prescindere dal loro fattore di inquinamento.

A differenza di quanto visto per le entrate generate dai tributi sui prodotti energetici e sull'elettricità, il gettito derivante dalla tassazione sui trasporti viene destinato a beneficio del settore.

Per quanto riguarda, invece, le tasse d'immatricolazione, la volontà della Commissione Europea è quella di commisurarle, ristrutturando la base imponibile, alle emissioni di diossido di carbonio del veicolo[129]. Buona parte dei Paesi europei ha dichiarato di aver adottato diverse misure fiscali al fine di perseguire questo obiettivo[130]. Essi hanno introdotto una serie di tributi sui veicoli che si applicano o al momento dell'immatricolazione o per il loro possesso, ma alcuni Stati prevedono che entrambe le imposizioni possono essere applicate sullo stesso veicolo.

Questi interventi fiscali possono essere in forma:

---

[129] DIRETTIVA 1999/62/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 17 giugno 1999 relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture.

[130] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 48.

- diretta, quando si applicano aliquote differenziate sulla base del tasso di emissione di anidride carbonica del veicolo o in ragione alla sua potenza. I prelievi possono riguardare sia l'immatricolazione che il possesso, ma sono più applicati nella prima ipotesi. Per ridurre sensibilmente il livello di emissioni, però, sarebbe più efficace che le imposte diversificate rispetto all'inquinamento prodotto dal veicolo riguardassero il suo possesso, poiché non avrebbero un carattere eccezionale ma avrebbero una scadenza costante nel tempo;
- indiretta, quando sono previste esenzioni, agevolazioni o riduzioni fiscali in ragione del livello di emissioni di anidride carbonica.

Sebbene in questo campo l'attuazione delle Direttive non sia integrale, i Paesi membri si sono dimostrati sensibili sul tema ed hanno introdotto nei loro ordinamenti una serie di imposizioni volte a diversificare la tassazione tenendo conto delle emissioni inquinanti dei veicoli.

Un esempio di imposta diretta sul possesso commisurata al fattore inquinante del veicolo ed applicata in Italia è il bollo auto o tassa automobilistica. È un tributo gestito dalle Regioni e dalle Provincie autonome di Trento e Bolzano (ad eccezione di Sardegna e Friuli Venezia Giulia per le quali la tassa è gestita dall'Agenzia delle Entrate) che vede obbligato al pagamento il proprietario del veicolo risultante dal pubblico registro automobilistico al momento della scadenza del termine utile al pagamento[131].

Per quanto riguarda gli interventi indiretti, invece, un'esemplificazione può essere l'incentivo alla mobilità sostenibile introdotto nel nostro Paese dalla legge di bilancio 2019. Questo ecobonus è una misura che offre contributi per l'acquisto di veicoli e emissioni ridotte ed è promossa dal Ministero dello Sviluppo economico[132]. Il contributo è previsto per l'acquisto di veicoli che producano emissioni non superiori a 70 g/km di CO2. Spetta un incentivo maggiore qualora, in contemporanea con l'acquisizione, si preveda la rottamazione di un automobile appartenente alle categorie ambientali più basse.

Nell'iter di conversione in legge del decreto legge n.34 del 19 maggio 2020 (c.d. Decreto Rilancio) è stato presentato un emendamento che prevede il potenziamento

[131] In https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/pagamenti/bollo+auto/scheda+info+bollo+auto+2010

[132] In https://ecobonus.mise.gov.it/

dell'ecobonus sull'auto. La variazione prevede l'aumento degli incentivi di 4000 € in caso di rottamazione e di 2000 € in caso questa non avvenga. I parametri di inquinamento dei nuovi veicoli e le classi ambientali dei veicoli da rottamare per ricevere il contributo sono rimasti invariati.

3.1.3. Le quote di emissione di gas serra nel settore dell'aviazione

La Direttiva comunitaria 2003/87/CE istituì un sistema per lo scambio di quote di emissione dei gas a effetto serra nella Comunità, al fine di ridurre le dispersioni nell'atmosfera secondo criteri di validità in termini di costi ed efficienza economica. Con questo atto fu istituito il primo sistema di scambio di quote di emissione di gas serra nel mondo, che aveva lo scopo di ridurre in maniera economicamente efficiente i gas serra attraverso l'attribuzione di un prezzo all'emissione di CO2. Per quota, infatti, si intende il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente[133] per un periodo definito. È stata utilizzata questa dicitura poiché la volontà era quella di ridurre l'emissione, non solo dell'anidride carbonica, ma di tutti i gas che avessero un effetto negativo sull'ambiente ed in particolare favorissero il riscaldamento climatico.
Una condizione fondamentale che questi dovevano possedere è quella della loro possibile misurazione con un elevato grado di precisione.
La direttiva identificava i settori nei quali era necessaria l'autorizzazione da parte dello Stato all'emissione di gas serra, rilasciata alle imprese che godevano di una serie di caratteristiche, tra le quali la loro capacità di controllare e comunicare le emissioni. Lo Stato membro aveva il compito di stabilire il tetto massimo di emissione e le modalità di assegnazione delle quote. Per il triennio compreso tra gli inizi del 2005 e del 2008 il 95% dei diritti di emissione è stato assegnato a titolo gratuito, mentre per il quinquennio con inizio 1° gennaio 2008 le quote assegnate gratuitamente furono il 90%. La direttiva stabiliva che era compito dei Paesi membri garantire la possibilità dello scambio delle quote tra le persone all'interno della Comunità europea[134].
A modifica ed integrazione della direttiva in esame fu emanata la n. 2009/29/CE, che aveva lo scopo di rafforzarla e implementarla con lo scopo di conseguire l'obiettivo della sostenibilità ambientale, "*al fine di contribuire ai livelli di abbattimento ritenuti necessari,*

[133] DIRETTIVA 2003/87/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 13 ottobre 2003 che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità.
[134] In https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#tab-0-0

dal punto di vista scientifico, per evitare cambiamenti climatici pericolosi"[135]. Infatti, l'obbligo di detenere autorizzazione per l'emissione di gas serra fu esteso a diversi settori, tra i quali il trasporto aereo.

La direttiva normava anche il quantitativo di quote emesse dagli Stati membri e stabiliva che a partire dal 2013 esse dovessero diminuire ogni anno in maniera lineare di un fattore pari al 1,74%. A partire da tale data, inoltre, i Paesi europei dovevano mettere all'asta tutte le quote non assegnate gratuitamente. I proventi derivanti da tale operazione sono gestiti dai singoli Stati membri che hanno però l'obbligo di destinarli, almeno per il 50%, al perseguimento di almeno uno tra gli scopi indicati dalla direttiva:

- ridurre le emissioni dei gas a effetto serra, anche contribuendo al Fondo globale per l'efficienza energetica e le energie rinnovabili;
- favorire l'adattamento agli impatti dei cambiamenti climatici e finanziare attività di ricerca e sviluppo e progetti dimostrativi volti all'abbattimento delle emissioni e all'adattamento ai cambiamenti climatici;
- sviluppare le energie rinnovabili;
- favorire misure atte ad evitare la deforestazione e ad accrescere la riforestazione nei paesi in via di sviluppo;
- incentivare la cattura e lo stoccaggio geologico ambientalmente sicuri di CO2
- incoraggiare il passaggio a modalità di trasporto pubblico a basse emissioni;
- finanziare la ricerca e lo sviluppo dell'efficienza energetica e delle tecnologie pulite nei settori che rientrano nella presente direttiva;
- favorire misure intese ad aumentare l'efficienza energetica e l'isolamento delle abitazioni o a fornire un sostegno finanziario per affrontare le problematiche sociali dei nuclei a reddito medio-basso;
- coprire le spese amministrative connesse alla gestione del sistema comunitario[136].

Il gettito delle entrate ricavate è dunque parzialmente vincolato.

Il mercato del carbonio europeo si è evoluto gradualmente. La sua crescita può essere divisa in quattro fasi[137]. La prima sviluppatasi nel triennio 2005-2007 si può definire di

[135] DIRETTIVA 2009/29/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 23 aprile 2009 che modifica la direttiva 2003/87/CE al fine di perfezionare ed estendere il sistema comunitario per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra.

[136] DIRETTIVA 2009/29/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 23 aprile 2009 che modifica la direttiva 2003/87/CE al fine di perfezionare ed estendere il sistema comunitario per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra.

[137] In https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#tab-0-0

prova poiché è stata testata l'efficacia del progetto. I diritti di emissione sono stati obbligatori solo per i produttori di energia e per le aziende a forte impatto energetico, ma in questa fase sono stati assegnati per la loro quasi totalità gratuitamente. Era prevista una sanzione di 40 euro per tonnellata per chi risultava inadempiente. Questo primo periodo è risultato utile al fine di testare il libero scambio di quote all'interno dell'Unione Europea e le infrastrutture necessarie alla misurazione, comunicazione e verifica delle emissioni. Furono, però, emesse quote per un quantitativo troppo elevato che superava le emissioni ed ha causato un calo del loro prezzo fino ad azzerarlo.

Dal 2008 al 2012 si è sviluppata la seconda fase che prevedeva una riduzione dell'assegnazione delle quote gratuite fino al 90% ed un aumento della sanzione a 100€ a tonnellata emessa da un soggetto inadempiente. Al progetto si unirono Islanda, Norvegia e Liechtenstein. Fu reso obbligatorio il possesso di quote anche nel settore dell'aviazione. Furono ridotti il numero di quote con lo scopo di adeguarle alle emissioni, ma la crisi economica del 2008 ha causato una diminuzione di quest'ultime generando conseguentemente una riduzione del prezzo delle quote.

Con l'inizio della "fase tre", nel 2013, il tetto massimo di emissioni ha iniziato ad essere stabilito dall'Unione a livello centrale e non affidato singolarmente ai singoli Paesi. Questo limite è diminuito del 1,74% ogni anno della quantità media delle quote emesse negli anni della fase precedente. Il metodo predefinito per l'assegnazione delle quote è stato la loro vendita all'asta e non più l'assegnazione gratuita. Sono aumentati i gas per i quali è necessario detenere il diritto di emissione e sono incrementati anche i settori a cui l'obbligo è stato esteso[138].

Il 2021 darà inizio alla "fase 4", il programma è stato ulteriormente potenziato al fine di contribuire al raggiungimento degli obiettivi stabiliti dall'accordo di Parigi e contenere il riscaldamento climatico globale al di sotto della soglia dei 2° C.

Il ritmo di riduzione delle quote in circolazione verrà quindi aumentato al 2,2% annuo e si incentiveranno e aiuteranno i settori e le imprese alla transizione verso un sistema più sostenibile, anche attraverso l'utilizzo delle risorse ricavate dalla vendita delle quote.

Le direttive citate, alla luce della formazione e del funzionamento del mercato delle emissioni, possono essere definite applicate[139].

---

[138] In https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#tab-0-0

[139] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 49.

3.2. Il grado di armonizzazione dei tributi ambientali nell'Unione Europea

Il paragrafo precedente aveva lo scopo di analizzare il grado di attuazione di alcune delle più importanti direttive europee nel campo della fiscalità ambientale. Ora si riporteranno alcuni elementi comuni che caratterizzano l'imposizione ambientale nei Paesi membri e che prescindono dall'attuazione delle direttive.

Possono essere individuati cinque punti fortemente condivisi nel territorio dell'UE:

- l'oggetto dei tributi;
- l'applicazione del Polluter Pay Principle;
- la struttura delle basi imponibili e delle aliquote;
- la traslazione sul consumatore e la differente incidenza su famiglie ed imprese;
- le finalità ambientali perseguite attraverso l'utilizzo delle forme di imposizione tradizionali.

3.2.1. L'oggetto dei tributi ambientali e il loro ambito

Tutti gli Stati membri hanno all'interno del loro ordinamento giuridico tributi che sono collegati alle diseconomie ambientali causate dall'inquinamento o ad eventi che potrebbero causare un danno all'ambiente. Lo scopo di queste forme di imposizione è quello di internalizzare il costo dell'inquinamento, per questo motivo, affinché l'imposizione risulti efficiente, è necessario un corretto bilanciamento tra il valore economico dei danni causati all'ambiente da una determinata attività e l'ammontare delle entrate che la fiscalità riesce a prelevare da essa. La valutazione degli effetti economici causati dall'inquinamento, però, non è spesso facilmente calcolabile, poiché è complicato isolare gli effetti economici generati dal solo danno ambientale rispetto a quelli provocati da altri fattori. Per questo motivo risulterebbe necessario destinare il gettito a istituzioni pubbliche che si occupino della cura e tutela dell'ambiente e che siano in grado di quantificare l'effetto economico delle diseconomie causate dagli eventi inquinati[140].

Come si è visto in precedenza, però, il gettito delle imposte ambientali è raramente destinato in maniera obbligatoria e spesso viene utilizzato per finanziare la generalità delle spese pubbliche.

[140] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 52.

Negli ordinamenti giuridici europei si riscontrano due possibili concezioni di tributi ambientali. La prima sono tributi non puramente ambientali ma che sono stati adattati a perseguire lo scopo della protezione dell'ecosistema, mentre la seconda tipologia è rappresentata da quelle imposizioni che al contrario sono state introdotte per perseguire specificatamente quelle finalità. Il primo tipo di imposizione fiscale riguarda, normalmente, le imposte sul consumo di determinati prodotti o fonti di energia e in generale garantiscono la maggior parte del gettito derivante dalla fiscalità verde.
In questo caso la correlazione tra valore economico delle diseconomie riscontrate nei suddetti tipi di consumo e gettito derivante dalle imposte che li colpiscono risulta difficile e può essere definita indiretta. È possibile sostenere che nella maggior parte degli Stati europei i tributi ambientali vedono la loro applicazione sui beni il cui consumo provoca inquinamento e questi garantiscono la maggiore fonte di entrata dei tributi ambientali, come visto per il caso dell'Italia e delle accise sui prodotti energetici e dell'elettricità[141].
Nell'UE dunque i tributi ambientali si applicano maggiormente sul consumo dei beni inquinanti, mentre, non è ancora adeguatamente perseguito lo scopo di limitare l'utilizzo dei beni il cui consumo ne riduce la disponibilità. Un esempio che risulta però marginale rispetto alla totalità delle imposizioni verdi è la tassazione volta a tutelare le disponibilità di acqua dolce. Questo consumo non è di certo inquinante ma lo sperpero di questa risorsa potrebbe causare gravi danni alle prossime generazioni.

3.2.2. Il Polluter Pay Principle

Il diritto ad un ambiente salubre viene riconosciuto, anche se in maniera differente, nelle Carte fondamentali dei diversi Paesi membri. Questo porta di conseguenza gli ordinamenti interni a perseguire l'obiettivo della tutela ambientale. Il Polluter Pay Principle è il principio suggerito dall'OCSE[142] e inserito dall'Unione nel suo Trattato di funzionamento e può essere ritenuto più specifico rispetto al diritto di ambiente salubre in quanto collega all'attività inquinante una prestazione patrimoniale[143]. Esiste quindi un nesso di causalità poiché la prestazione imposta è diretta a riparare i danni realizzati dagli effetti inquinanti dell'attività stessa. Al fine dell'attuazione del principio è necessario,

[141] In https://www.istat.it/it/conti-nazionali
[142] OECD, The Polluter Pays Principle, Parigi, 1975.
[143] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 12 e ss.

come visto nel paragrafo precedente, correlare le diseconomie ambientali al gettito prelevato. Questo tipo di collegamento non è semplicemente realizzabile poiché, spesso, risulta difficile determinare il valore economico delle diseconomie ed inoltre perché l'imposizione ambientale può essere vista quale fonte alternativa di gettito perdendo di vista, in parte, la vera e propria finalità del tributo e perseguendo lo scopo di fonte di entrata.

Il PPP è un principio specifico che mira a correlare l'importo del tributo all'effettivo valore delle diseconomie ambientali. Il diritto ad un ambiente salubre, al contrario, è più generale e non richiede un nesso di causalità. Questo spiega l'esistenza di forme di imposizione ambientali in senso lato che non rispettano pienamente i dettami del principio "chi inquina paga". Questo legittima e giustifica l'utilizzo di tributi che non hanno alcuna correlazione con l'ambiente come strumenti per il perseguimento di obiettivi ad esso legati[144].

Alla luce di questa lettura il Polluter Pay Principle può essere ritenuto solamente uno dei possibili strumenti adottati dai Paesi membri al fine di realizzare il precetto contenuto nelle Carte fondamentali di diritto ad un ambiente salubre.

3.2.3. Le basi imponibili e le aliquote dei tributi ambientali europei

Su questi due elementi essenziali dei tributi ambientali si riscontra una forte diversificazione nell'applicazione nei vari Paesi europei. Non sono, però, gli unici aspetti in cui è possibile rilevare una disomogeneità perché gli Stati prevedono anche differenti destinazione del gettito e modalità di accertamento e riscossione. Tuttavia, mentre queste ultime differenze possono venire giustificate dalle diversa struttura giuridica ed amministrativa dei Paesi, l'eterogeneità delle basi imponibile e delle aliquote può essere motivata da tre principali ragioni.

In primo luogo, vista l'utilizzo dei tributi ambientali anche come fonte alternativa di gettito le diverse esigenze dei singoli Stati possono portare a diverse determinazioni di questi due elementi essenziali. Pertanto, alcuni ordinamenti nazionali prevedranno basi imponibili più ampie o maggiorate ed aliquote più elevate qualora avessero più necessità di aumentare le loro entrate rispetto ad altri.

---

[144] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 57 e ss.

Una seconda ragione è il fatto che alcune forme di imposizione sono state ritenute da alcuni Paesi un limite allo sviluppo di determinata attività di produzione e commerciali. Questo spiega perché in alcuni Stati le aliquote sono tenute a livelli più bassi quando i prodotti a cui esse fanno riferimento sono utilizzati a fini commerciali o industriali. Ne sono un esempio quelle applicate in Italia sul gas ad uso industriale e sulle elettricità utilizzata nei locali diversi dalle abitazioni, visibili rispettivamente nelle tabelle 2 e 3 del capitolo precedente.

Infine, possono riscontrarsi diverse basi imponibili ed aliquote poiché i principi e le direttive comunitarie non escludono ai singoli Paesi di introdurre all'interno dei loro ordinamenti imposizioni ambientali autonome rispetto agli altri che perseguano specifiche loro esigenze.

Nonostante si riscontrino delle differenze tra questi due elementi essenziali, spiegate in buona parte dalle considerazioni appena effettuate, è possibile attuare una minima classificazione dei tributi ambientali europei individuando alcuni fattori comuni. I paragrafi che seguiranno illustreranno gli aspetti condivisi di alcune delle imposizioni ambientali europee.

3.2.3.a. I prodotti energetici

La base imponibile di questa categoria di tributi è solitamente stabilita in ragione della quantità del prodotto immesso al consumo e della sua composizione, cioè, come visto, in base al fattore inquinante delle sostanze che vengono emesse in seguito al suo utilizzo.

Le aliquote, invece, si diversificano in funzione della destinazione del prodotto tassato, prevedendo aliquote normalmente inferiori se l'utilizzo è commerciale o industriale, della tipologia di utilizzo, l'utilizzo come carburante per motori e come combustibile per il riscaldamento vengono tassati in maniera diverse, ed anche esse della composizione del prodotto consumato[145].

3.2.3.b. L'energia elettrica

La base imponibile, in base alle direttive comunitarie, è basata sul quantitativo consumato espresso in kwh o alternativamente al quantitativo fornito.

---

[145] VERRIGNI C., *Le accise nel mercato unico europeo*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2007, 251.

Le aliquote si differenziano in base alla fonte di produzione cercando di favorire l'utilizzo di elettricità provenienti da fonti rinnovabili, quali impianti eolici, fotovoltaici, idroelettrici e a biomassa. Anche queste aliquote, infine, si differenziano in ragione della destinazione dell'elettricità, cercando di favorire gli utilizzi commerciali e industriali[146].

3.2.3.c. I veicoli

Le basi imponibili della tassazione che colpisce i veicoli possono essere il peso del veicolo, il suo numero di assi, la sua categoria ambientale di appartenenza (EURO) o la sua potenza espressa in cavalli fiscali. Le aliquote variano in funzione degli stessi fattori diventando più pesanti per i veicoli maggiormente inquinanti.

3.2.3.d. L'emissione di sostanze nocive

In alcuni Paesi membri sono state introdotte alcuni imposizioni specifiche riguardanti le emissioni di alcune tipologie di sostanze nocive. Esse colpiscono, solitamente, alcuni tipi di attività industriali altamente inquinanti, l'agricoltura e l'allevamento intensivi. Il loro presupposto è l'esercizio di attività che provocano queste emissioni.

La base imponibile è il quantitativo di sostanze emesse nell'aria, nell'acqua o nel suolo, mentre le aliquote vengono stabilite proporzionalmente in base all'effetto inquinante della sostanza emessa. Tanto più sarà alto il danno causato all'ambiente, tanto maggiore sarà l'aliquota che colpirà tale sostanza[147].

3.2.3.e. La plastica

Questo è un caso in cui il tributo ambientale è applicato a prodotti che singolarmente considerati non sarebbero inquinanti ma generano effetti negativi se vengono accumulati in larga scala. Questo tipo di imposizione mira a limitarne il consumo e favorire prodotti alternativi e maggiormente sostenibili. Colpiscono sia la produzione sia l'immissione in commercio dei contenitori, degli stoviglie monouso, dei sacchi di plastica e degli imballaggi.

La loro base imponibile è solitamente stabilita per unità di prodotto e per capienza del contenitore. Le aliquote variano in ragione delle sostanze di cui sono costituiti i beni

[146] VERRIGNI C., *Le accise nel mercato unico europeo*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2007, 251.

[147] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 62.

soggetti a tassazione. È opportuno evidenziare che simili tributi sono applicati anche al vetro e al cartone quando sono utilizzati come imballaggi.

L'Unione Europea, al fine di promuovere modelli sostenibili di produzione e consumo ed in linea con gli obiettivi di sviluppo sostenibile stabiliti dall'ONU, ha emesso la direttiva 904/2019 CEE il 5 giugno 2019. In particolare, tale atto mira alla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente e a rendere maggiormente armonizzato il trattamento di questa tipologia di rifiuti all'interno dei Paesi membri.

La direttiva ha ad oggetto la riduzione della plastica, in particolar modo dei prodotti monouso, cioè di quei prodotti che non sono stati progettati e immessi nel mercato con la possibilità di essere riutilizzati più volte per lo stesso scopo per il quale sono stati concepiti. Questo perché questa tipologia di beni costituisce la maggior parte dei rifiuti in plastica riversati sull'ambiente e sulle acque marine in particolare. Si stima che circa l'85% dei rifiuti marini siano costituiti da plastica e di questi gli oggetti di plastica monouso rappresentano il 50%[148]. La strategia europea vuole assicurare che entro il 2030 tutti gli imballaggi immessi nel mercato siano riutilizzabili o facilmente riciclabili. Per raggiungere tale obiettivo prevede l'utilizzo di strumenti economici che siano volti alla riduzione delle plastiche monouso.

L'Italia ha introdotto l'imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego (c.d. plastic tax), in seguito al recepimento delle prescrizioni contenute nella suddetta direttiva, attraverso la legge di bilancio 2020. Il tributo è da attuare con provvedimento del direttore dell'Agenzi delle Dogane e dei Monopoli. Esso colpisce i prodotti che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o generi alimentari. Sono esclusi i dispositivi medici ed i manufatti compostabili o adibiti a contenere medicinali[149].

Il comma 640 della legge sopra citata definisce l'aliquota d'imposta fissandola nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei manufatti in plastica con singolo impiego (MACSI). Invece, il comma 637 definisce che i soggetti obbligati al pagamento sono:

- il fabbricante, per i MACSI realizzati nel territorio nazionale;

[148] DIRETTIVA (UE) 2019/904 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 5 giugno 2019 sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente.

[149] SANTACROCE B. e SBANDI E., *Plastic tax: riflessioni tecniche e questioni aperte in attesa delle disposizioni attuative*, Il Fisco, n. 13, Wolters Kluwer, 30 marzo 2020.

- l'importatore, se acquista i manufatti da altri Paesi UE nell'esercizio della sua attività economica e per quelli provenienti da Stati extra UE;
- il cedente qualora i MACSI siano acquistati da un consumatore privato;

L'entrata in vigore dell'imposta è stata inizialmente prevista per il 1° luglio ma, anche in seguito alle reazioni che aveva suscitato nel mondo politico ed imprenditoriale, è stata spostata al 1° gennaio 2021 attraverso l'approvazione del decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020 (DL Rilancio).

3.2.3.f. L'acqua

È possibile individuare due tipologie di imposizione inerenti all'acqua: i tributi sull'inquinamento delle acque e quelli che colpiscono il suo utilizzo ed hanno lo scopo di ridurne lo spreco. Per i primi la base imponibile è commisurata alle quantità di sostanza immesse nell'acqua ed alla loro composizione, mentre le aliquote variano anche esse per la qualità delle sostanze scaricate e per le condizioni ambientali del territorio in cui avviene la loro dispersione[150]. Per la seconda tipologia di tributi, invece, la base imponibile è rappresentata dalla quantità consumata espressa in metri cubi, mentre l'aliquota può variare in funzione del volume consumato, tassando maggiormente i grandi consumatori, ma anche in funzione della sua destinazione (industriale, domestica, commerciale o agricola), della tipologia di acqua e del bacino da cui è stata prelevata.

3.2.3.g. I rifiuti

È una delle forme di imposizione ambientale che si è sviluppata per prima e risulta ad oggi molto articolata. Esistono tributi che colpiscono le emissioni inquinanti generate dal trattamento termico dei rifiuti e quindi li colpiscono solo indirettamente.

Possono invece essere considerati tributi sui rifiuti in senso stretto quelli che colpiscono la loro attività di raccolta, smaltimento e deposito. Le imposizioni sui rifiuti possono prevedere due diversi tipi di base imponibile:

- il peso dei rifiuti;
- il possesso e il valore di un immobile o di un'area suscettibile di produrre rifiuti.

[150] GIAMPIETRO P., *Il trattamento e lo scarico delle acque di falda "assimilate" ai reflui industriali ai sensi del novellato art 243 T.U.A.*, tuttoambiente.it, 2015.

Le aliquote, invece, possono variare nelle ipotesi di raccolta differenzia o riciclo, determinando in questi casi un'imposizione minore[151].

3.2.4 I destinatari dei tributi ambientali

I soggetti economici che sono incisi maggiormente sotto il profilo giuridico da questa tipologia di tributi sono sicuramente le imprese. In alcuni casi, però, anche le famiglie vengono colpite da questa tassazione.

I tributi ambientali possono gravare:

- sulle imprese;
- sulle imprese e sulle famiglie;
- esclusivamente sulle famiglie.

La maggior parte dei tributi ambientali è rivolta esclusivamente alle imprese. Ne sono un esempio i tributi sui prodotti energetici, sulle emissioni, sugli impianti nucleari, sugli imballaggi, sull'elettricità con l'esclusione di alcune tipologie di consumi, sui rifiuti, sull'aviazione civile, sull'inquinamento dell'acqua. Questo accade in seguito all'applicazione del principio "chi inquina paga" e dunque si riconosce il soggetto passivo in colui che esercita l'attività inquinante. Il tipico meccanismo di applicazione di questi tributi è quello delle imposte indirette e ciò consente un facile trasferimento dell'onere economico sul consumatore finale. Si genera quindi una situazione in cui il soggetto che è colpito giuridicamente dal tributo non corrisponde con quello che ne sostiene economicamente il peso[152]. Questa traslazione può essere diretta od indiretta. Nel primo caso il costo del tributo viene addebitato sul consumatore finale, mentre nel secondo tale onere viene inglobato nel prezzo di vendita dei prodotti.

Le forme di imposizione appartenenti alla seconda categoria colpiscono sia le imprese che le famiglie. Alcuni esempi sono i prodotti energetici utilizzati come carburante per veicoli privati o come combustibile per il riscaldamento domestico, i tributi sul consumo di acqua e sui rifiuti.

Infine, vi sono rari tipologie di tributi ambientali che si rivolgono esclusivamente alle famiglie o che più precisamente si rivolgono ad attività private. Rappresentano però delle

[151] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 295 e ss.

[152] FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 525.

forme marginali di tassazione ambientale e possono essere definiti trascurabili[153]. Alcuni esempi sono i tributi sulla caccia, sulla pesca, sull'utilizzo privato di aeromobili o imbarcazioni.

3.2.5. Finalità ambientale delle imposte sul reddito, sul patrimonio e sul consumo

Ogni Stato membro adotta tributi sul reddito e sul patrimonio adatti a perseguire le sue politiche di bilancio e per questo motivo, ad oggi, queste imposizioni non sono armonizzate tra i Paesi europei. Si registra, infatti, una forte disomogeneità e varietà tra questa tipologia di imposte.

Come si è detto, al fine di realizzare il diritto ad un ambiente salubre, riconosciuto dalla maggioranza delle Carte fondamentali europee, il Polluter Pay Principle risulta solo uno degli strumenti adottabili. Questo giustifica l'utilizzo di strumenti fiscali alternativi e non puramente ambientali, quali le imposte sul reddito, sul patrimonio e sul valore aggiunto per il perseguimento dell'obiettivo di tutela ambientale. I principali adattamenti che vengono previsti per perseguire finalità ambientali sono le riduzioni d'imposta, le esenzioni e le agevolazioni. Attraverso queste vengono incentivati l'utilizzo di beni ecosostenibili e lo svolgimento di attività scarsamente dannose per l'ambiente.

Il campo di applicazione di questi strumenti può riguardare sia le imprese che i contribuenti privati.

Tuttavia, prendendo in considerazione le imposte sul reddito, sul patrimonio e sul consumo, solamente queste ultime presentano oggi considerevoli forme di esenzione, agevolazione o riduzione di imposta e ad esse si rivolgono la maggior parte delle direttive riguardanti la fiscalità ambientale. Per un suo futuro sviluppo l'Unione Europea potrebbe perseguire anche l'obiettivo di armonizzare i tributi sul reddito e sul patrimonio visto la loro forte differenza all'interno del suo territorio. Potrebbe, quindi, perfezionare il suo mercato unico creando una maggior omogeneità tra le tassazioni e al tempo stesso potenziare la fiscalità ambientale per cercare di raggiungere l'obiettivo di un sistema economico ecosostenibile.

[153] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 62.

3.3. I numeri della tassazione ambientale nell'Unione Europea

Il gettito dei tributi ambientali nell'Unione Europea in valore assoluto ha registrato una forte crescita negli ultimi anni e nel 2018 ha raggiunto un totale di 381 miliardi di euro all'interno dei 28 Paesi membri, tenendo in considerazione anche il Regno Unito[154].

Le statistiche fornite dall'Eurostat considerano i tributi ambientali suddivisi in tre principali categorie: tributi sull'energia, sul trasporto e sull'inquinamento.

Il grafico seguente mostra l'andamento che hanno avuto le entrate verdi dal 1995 al 2018 nell'UE a Paesi, inoltre, mette in evidenza l'andamento delle sue tre principali componenti.

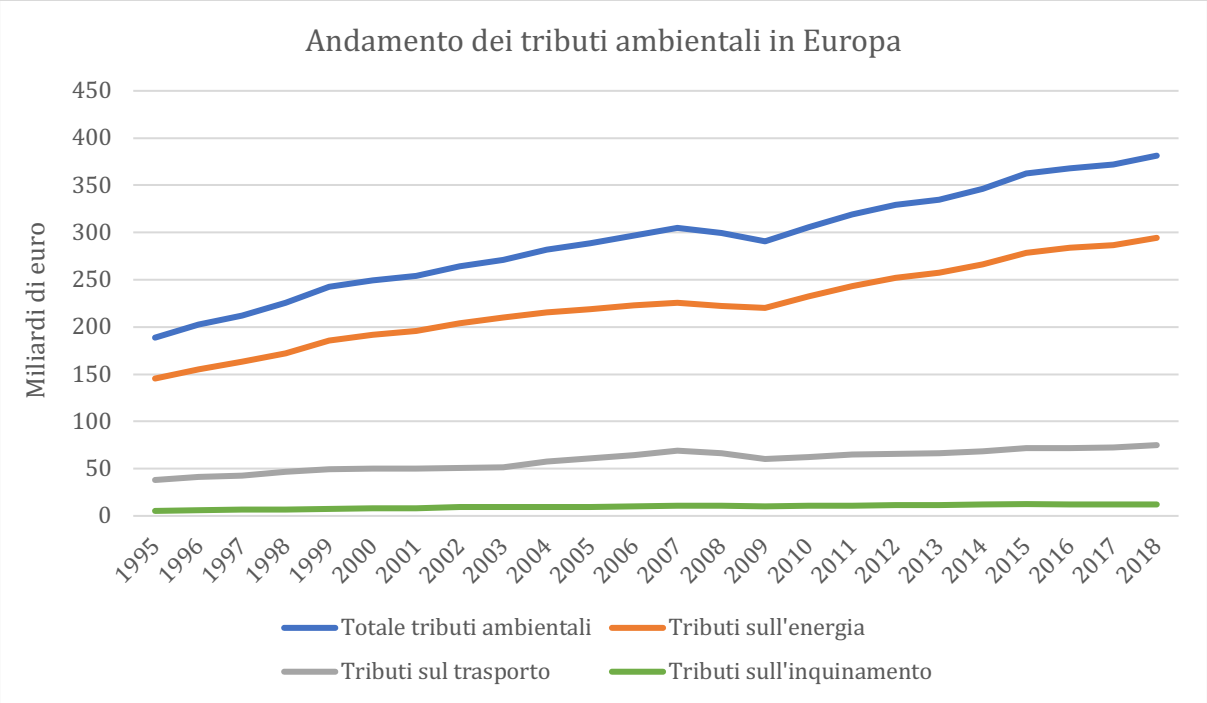

Grafico 9: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

È possibile osservare che nei 23 anni considerati il totale dei tributi ambientali è aumentato di circa 200 miliardi di euro passando da 188 a 381. La crescita è stata guidata, in larga parte, dai tributi sull'energia che nella rielaborazione grafica risultano quasi paralleli al gettito totale. Essi sono passati da 145 miliardi di euro nel 1995 a 294 nel 2018. Una considerevole crescita l'hanno avuta anche i tributi sul trasporto che nel periodo in esame risultano quasi raddoppiati: da 38 miliardi di euro nel 1995 a 74 nel 2018. Il più alto tasso di crescita, però, è stato registrato dal gettito proveniente dai tributi sull'inquinamento che sono molto più che raddoppiati passando da 5,2 miliardi ad inizio

[154] In https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

periodo a 12 miliardi nel 2018. Tuttavia, la loro importanza nel gettito totale è, ad oggi, ancora esigua.

È opportuno notare come le tendenze registrate in questo grafico siano in buona parte simili a quelle osservate nel capitolo precedente con rifermento alle entrate verdi in Italia, questo potrebbe essere un sintomo che il nostro Paese stia seguendo, al pari degli altri, le indicazioni comunitarie nel percorso verso un'economia più sostenibile.

La composizione dei tributi ambientali europei è rimasta sostanzialmente invariata nel periodo in esame. I tributi sull'energia rappresentavano e rappresentano la stragrande maggioranza del gettito ambientale con una percentuale del 77% sul totale. Al secondo posto si posiziona l'imposizione sul trasporto con una percentuale che si aggira intorno al 20%, mentre l'apporto dei tributi sull'inquinamento rimane anche oggi esiguo attestandosi su una percentuale di circa il 3%.

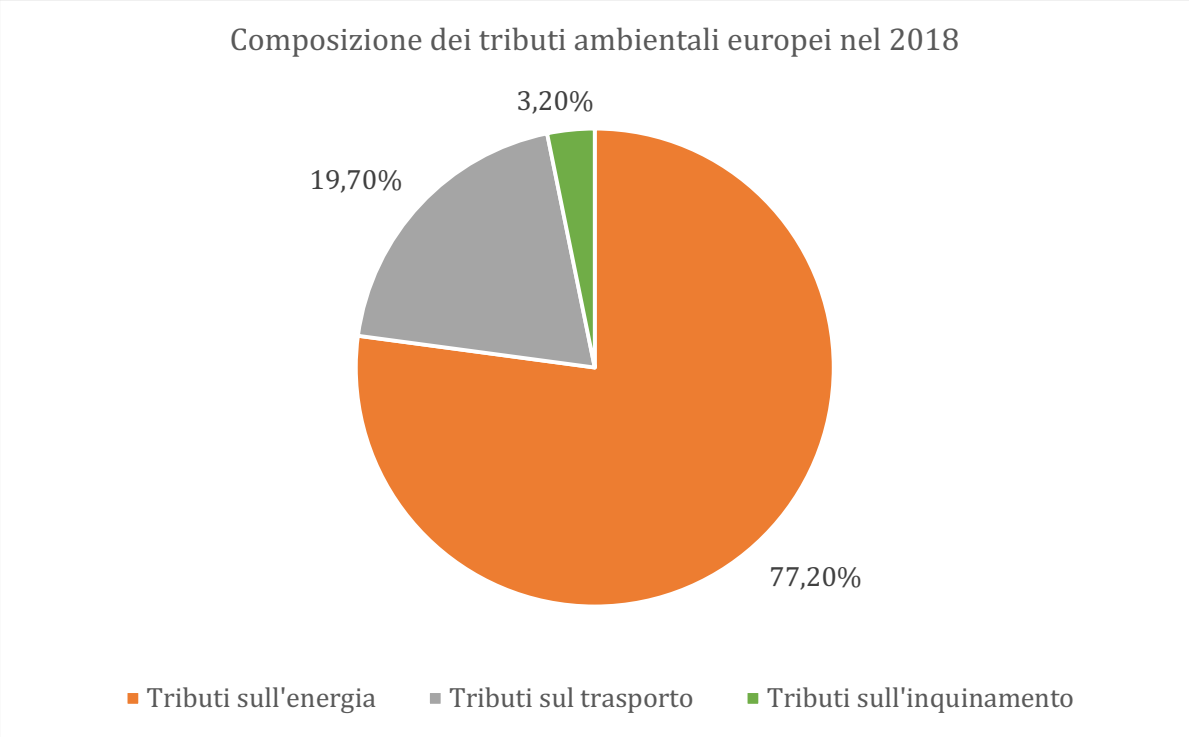

Grafico 10: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

Il grafico successivo mostra come nelle principali economie dell'UE l'imposizione ambientale sia, seppur con diversi tassi di crescita, considerevolmente aumentata.

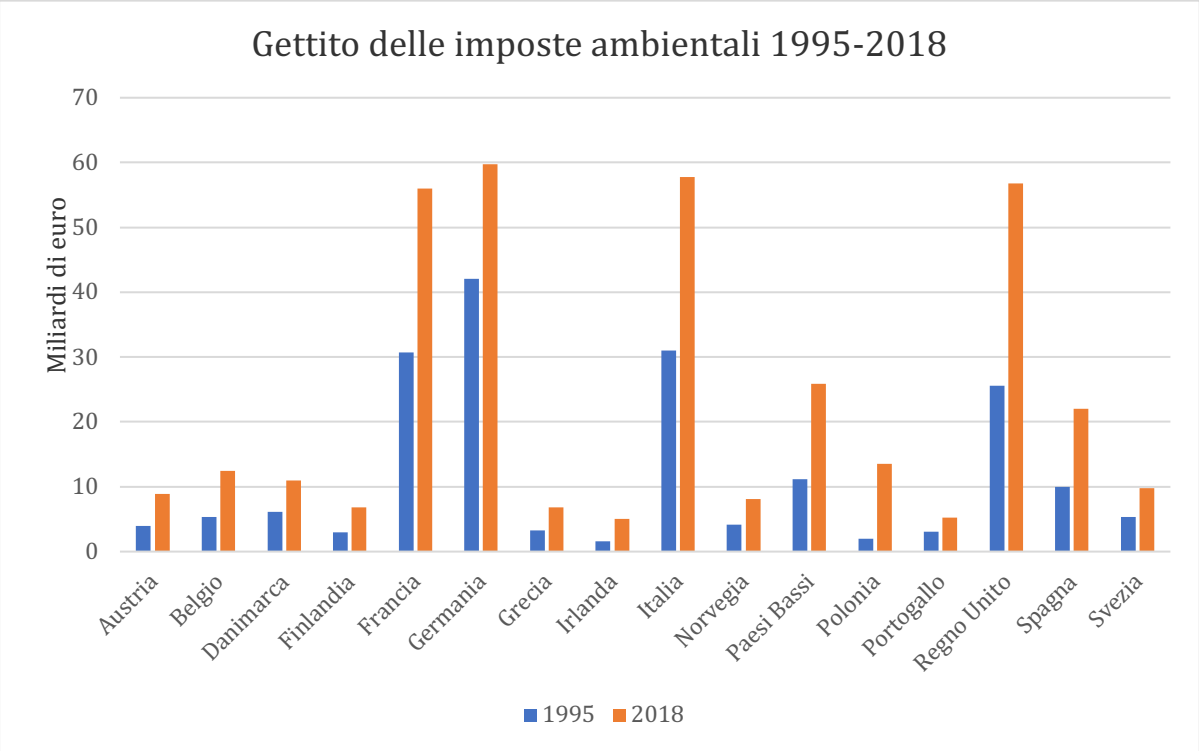

Grafico 11: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

Si può notare che in quasi tutti gli Stati le imposte siano per lo meno raddoppiate. Nel 2018 solamente il gettito di Francia, Germania, Italia e Regno unito risulta pari a circa 230 miliardi di euro e rappresenta più del 60% del totale.

La mappa che segue mette in evidenza quanto appena detto e mostra quali siano i Paesi che in valore assoluto contribuiscono maggiormente alle entrate ambientali europee. Le quattro maggiori economie europee corrispondono ai quattro Stati con il gettito in valore assoluto più elevato. Questo perché presentando i consumi di combustibili fossili ed elettricità più alti ed un settore dei trasporti molto sviluppato hanno basi imponibili molto più elevate rispetti agli altri Paesi.

Gettito dei tributi ambientali in miliardi di euro

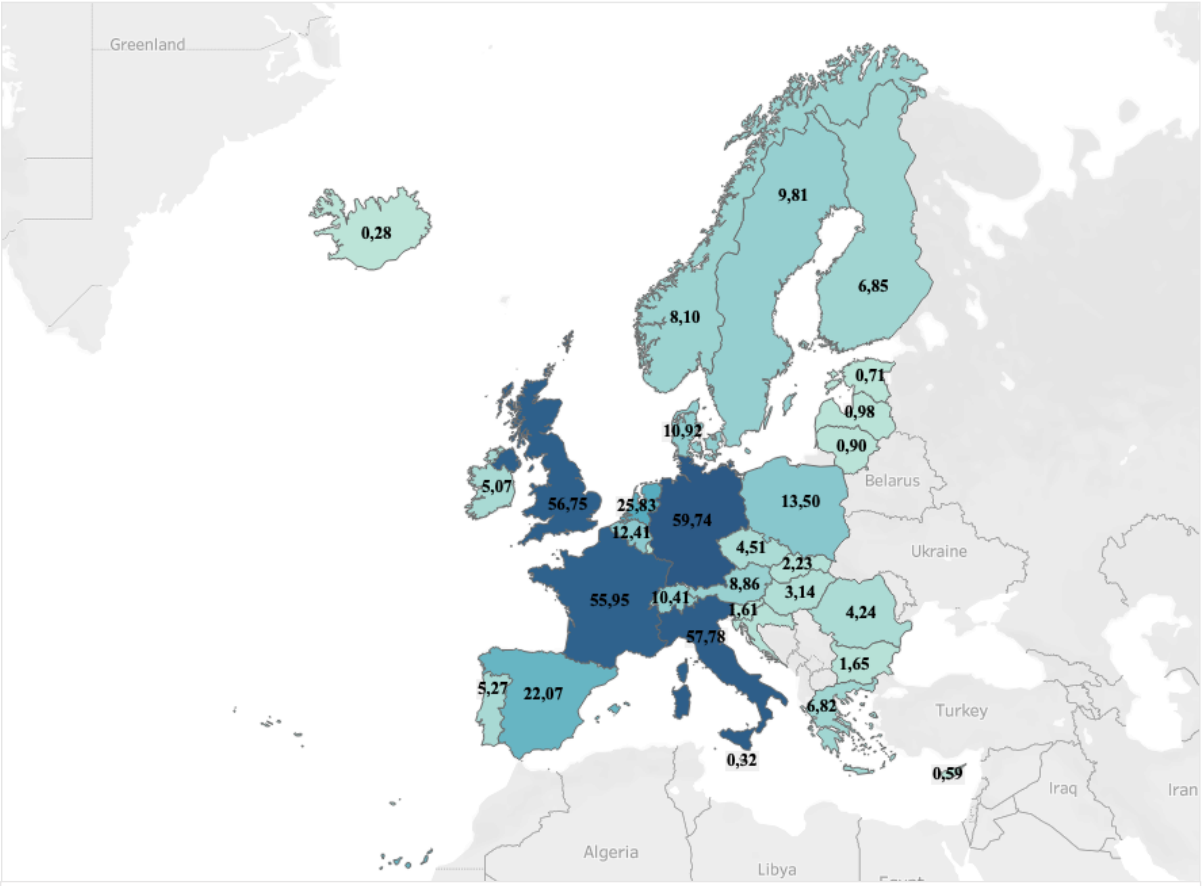

Grafico 12: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes. I dati sono espressi in miliardi di euro e sono riferiti all'anno 2018.

Differente è, invece, l'aspetto che riguarda quanto rappresentino i tributi ambientali sul totale dei tributi europei. Nel 2018 l'imposizione ambientale nell'Europa a 28 componenti si attestava intorno al 5,85% del totale del gettito fiscale e registrava una tendenza alla diminuzione a partire dal 2002. Una simile decrescita si riscontra anche considerando l'Eurozona dove questa percentuale era di 6,34% nel 1995 e del 5,71% nel 2018. Questo sta a significare che nonostante le imposte ambientali siano aumentate in valore assoluto in tutti i Paesi membri nel periodo considerato, il loro incremento non è stato forte tanto quanto l'incremento che hanno subito le altre forme di tassazione. Per questo motivo hanno perso in parte rilievo sul totale delle entrate.

Questa considerazione potrebbe indicare che l'Unione Europea non ha considerato i tributi ambientali pienamente come una fonte alternativa di gettito, ma probabilmente come una sua fonte aggiuntiva ed ha continuato ad aumentare le entrate derivanti dalle fonti tradizionali sia in valore assoluto che in valore relativo sul totale.

Il grafico seguente mostra come nelle principali economie europee sia variato il valore relativo dei tributi ambientali rispetto al totale dei gettiti nazionali.

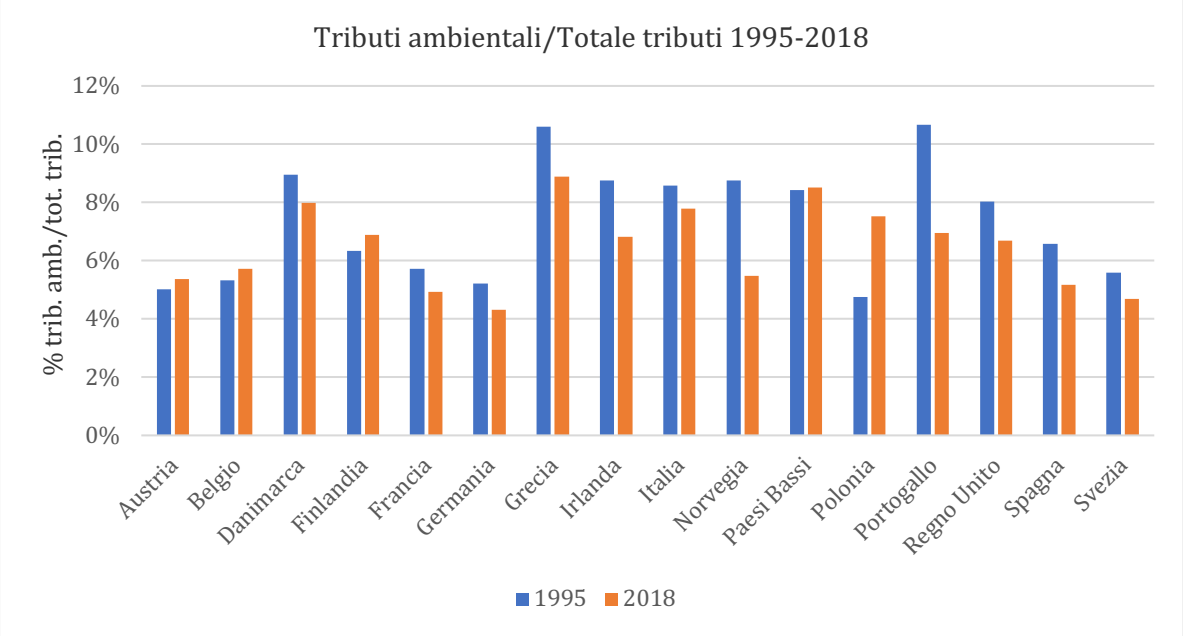

Grafico 13: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

Si osserva una minore uniformità tra gli Stati rispetto all'andamento del gettito in valore assoluto. Infatti, il grafico numero nove mostrava come, seppur con incrementi differenti, il gettito ambientale era aumentato per tutti i Paesi presi in considerazione. Qui, invece, è possibile notare una tendenza alla diminuzione del valore relativo dei tributi ambientali ma che non vale per tutti gli Stati. Austria, Belgio, Finlandia, Paesi Bassi e Polonia sono riusciti ad aumentare l'importanza dell'imposizione verde sul totale.

La mappa seguente mostra quali siano gli Stati che nel 2018 presentano il valore più alto nel rapporto tra tributi ambientali e totale dei tributi nazionali.

Lettonia e Bulgaria si posizionano ben sopra la media europea di 5,85%. Anche l'Italia si supera il livello medio e presenta una percentuale del 7,79%. Tra le più importanti economie che si trovano al di sotto del 5,85% si osservano la Spagna, la Francia e la Germania. Questa mappa presenta dei dati molti differenti rispetto a quella precedente. Gli Stati che contribuiscono in maggiore assoluto al totale delle entrate ambientali non presentano i valori più alti del rapporto tra tributi ambientali e tributi totali. Al contrario, alcuni dei paesi che contribuiscono in minima parte al totale delle entrate si posizionano ai primi posti come valore del suddetto rapporto. Un'altra considerazione che è possibile effettuare è che le percentuali registrate dimostrano che esiste una disomogeneità nella composizione delle entrate fiscali totali dei Paesi europei e che probabilmente

l'alternatività tra fonti di gettito ambientali e le forme tradizionali è stata maggiormente rispettata in alcuni Paesi, mentre in altri i tributi ambientali non sostituiscono le forme tradizionali di imposizione ma si sommano ad esse.

Percentuale dei tributi ambientali sul totale dei tributi

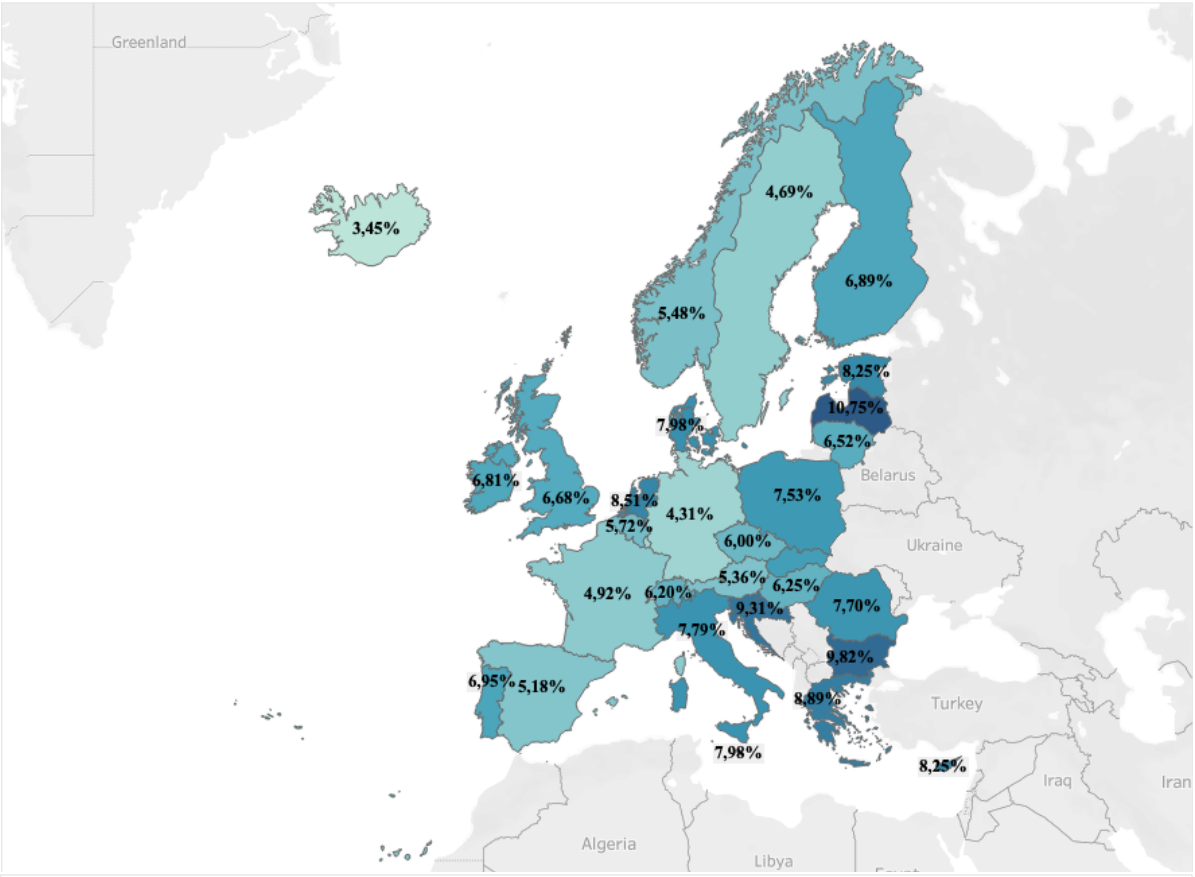

Grafico 14: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

CAPITOLO 4. GLI EFFETTI ECONOMICI DEI TRIBUTI AMBIENTALI

4.1. Il doppio dividendo

A partire dagli anni Novanta l'elevato grado di disoccupazione e i crescenti livelli di inquinamento ambientale furono due temi sui quali la dottrina concentrò la sua attenzione. Tra i Paesi appartenenti all'OCSE, in particolare, iniziò a prendere piede, anche sotto forma di proposte politiche, la possibilità di istituire delle imposte ambientali, al fine di garantire un'alternativa fonte di gettito per le casse erariali e, conseguentemente, ridurre la tassazione che colpiva i presupposti "tradizionali"[155]. Fin da subito, al fine di favorire la formazione di nuovi posti di lavoro, ci si concentrò sull'ipotesi che i tributi ambientali potessero garantire entrate sufficientemente consistenti da consentire la riduzione dell'imposizione sul lavoro ed in particolare la diminuzione dei contributi previdenziali. In questo modo l'effetto creatosi sarebbe stato quello di una diminuzione del costo del lavoro che avrebbe favorito l'inserimento di nuovi occupati nelle imprese. Una simile manovra fiscale avrebbe promosso un miglioramento ambientale e, allo stesso tempo, la riduzione della disoccupazione, generando così un doppio dividendo.

L'introduzione di un'imposta genera normalmente una distorsione nell'allocazione delle risorse. Per esempio, come i tributi sul capitale non favoriscono il risparmio e l'investimento anche l'imposizione sul lavoro è controproducente per aumentare l'occupazione. Le tasse sul lavoro fanno aumentare il suo costo totale scoraggiando le imprese nell'assunzione di nuovi dipendenti. I tributi ambientali potrebbero quindi generare alcune distorsioni positive. Infatti, l'imposizione sulle attività inquinanti andrebbe in primis a scoraggiarle, favorendo comportamenti più virtuosi, e in secondo luogo, nell'ipotesi in cui si sostituissero almeno in parte a quella sul lavoro, migliorerebbero l'allocazione delle risorse, incentivando l'occupazione grazie alla diminuzione dei costi sul lavoro[156].

Sulla possibile riduzione della disoccupazione prodotta dalla tassazione ambientale si sono contrapposti nel tempo diversi studi. Buona parte delle posizioni degli esperti, secondo le quali i tributi ambientali potrebbero causare importanti effetti negativi

---

[155] CRISAFULLI S., *I rapporti tra tassazione ambientale e occupazione (il C.D. doppio dividendo)*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3 2004, pag. 117 e ss.

[156] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 40 e ss.

sull'economia, metteva in luce la possibile perdita di competitività internazionale delle imprese. Questo aspetto verrà affrontato nel prossimo paragrafo.

Bovemberg e De Mooj[157] dimostrarono che il doppio dividendo è possibile raggiungerlo facilmente nel breve periodo, mentre si riscontrano maggiori difficoltà nel suo mantenimento nel lungo termine. È stato ampiamente dimostrato che vi sia una possibilità concreta di raggiungere il dividendo ambientale attraverso l'introduzione dei tributi ambientali. Resta più difficoltoso, invece, ottenere il dividendo occupazionale. Secondo lo studio dei due autori appena citati il raggiungimento del doppio dividendo deve tenere in considerazione il fatto che col passare del tempo, se si è in presenza di un mercato del lavoro scarsamente competitivo, i salari tenderanno ad aumentare e riporteranno il costo del lavoro allo stesso livello che aveva prima della riduzione fiscale. La competitività di questo mercato dipende anche dalla forza dei suoi sindacati. Questa è inversamente proporzionale al potere delle organizzazioni sindacali.

L'OCSE ha pubblicato dalla fine degli anni Ottanta un rassegna dei risultati ottenuti da alcuni suoi Paesi aderenti dai quali si possono trarre alcune conclusioni[158]. In primo luogo, questi dati confermano che la traslazione dell'imposizione dal fattore lavoro al fattore ambiente produce effetti positivi sull'occupazione, che tendono ad essere maggiori se le entrate derivanti dai tributi ambientali vengono utilizzati come alternativa al gettito prodotto dai contributi previdenziali. Uno studio condotto su 38 sperimentazioni distribuite per la maggior parte in Europa e Nord America ha dimostrato che il doppio dividendo è stato raggiunto con maggior efficacia nei casi in cui le entrate ecologiche fossero andate a sostituite quelle previdenziali[159]. L'occupazione ha tratto i benefici maggiori nelle realtà in cui le diverse forme di imposizione ambientale sono state introdotte con gradualità. Inoltre, le imprese possono mantenere la loro competitività a livello internazionale se simultaneamente all'introduzione dei tributi ambientali i Paesi introducono sistemi di compensazione fiscale.

Sono state quindi individuate cinque condizioni necessarie al fine di realizzare il doppio dividendo:

---

[157] BOVEMBERG A. L. e DE MOOJ R. A., *Environmental Policy, Public Finance and the Labor Market in a Second-best World,* International Tax and Public Finance, 1995, pag. 7 e ss.

[158] MAIOCCHI A., *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey, "Environmental and Resource Economics"*, 1996, pag. 375-397.

[159] FREIRE GONZALEZ J., *Environmental taxation and the double dividend hypothesis in CGE modelling literature: A critical review*, Journal of Policy Modeling, gennaio-febbraio 2018, pag. 194-223.

1. il grado di sostituibilità dei fattori produttivi, in modo che all'abbassarsi del costo sul lavoro le imprese siano in grado di incrementare l'uso di questo fattore;
2. il grado di competitività nel mercato del lavoro, come visto in precedenza, più è competitivo questo mercato e maggiore sarà l'aumento dell'occupazione al diminuire del costo del lavoro;
3. la gradualità dell'introduzione della tassazione ambientale;
4. l'esistenza di un consenso sociale;
5. il coordinamento a livello internazionale, in questo modo gli effetti negativi sulla competitività sarebbero contenuti.

Secondo lo studio condotto da Freire Gonzàlez, quindi, il doppio dividendo è raggiungibile e la tassazione ambientale può essere uno strumento adatto all'attenuazione di due importanti problemi economici e sociali che affliggono diversi Paesi: l'inquinamento ambientale e la disoccupazione.

Un caso emblematico è quello della Germania che nel 1999, seguendo le indicazioni provenienti dall'OCSE e dall'Unione Europea, ha incrementato l'imposizione sui prodotti petroliferi e sull'elettricità ed ha contestualmente ridotto il peso dei contributi previdenziali dello 1%. In contemporanea, il governo tedesco ha messo in campo una serie di interventi al fine di tutelare la competitività delle imprese soggette alla maggior imposizione ambientale.

I tributi oltre ad incentivare l'utilizzo di fonti rinnovabili per la produzione di energia elettrica e del trasporto pubblico hanno consentito di prelevare 18,6 milioni di euro. Queste entrate sono state per la maggior parte utilizzate al fine di ridurre l'incidenza dei contributi pensionistici sul costo del lavoro. Una serie di istituti di ricerca economica hanno confermato che la riforma tedesca oltre a produrre degli effetti positivi sull'ambiente è riuscita a generare 250.000 nuovi posti di lavoro[160].

4.1.1. Il caso del mercato dell'anidride solforosa in Cina

Un esempio rilevante della possibile realizzazione di un doppio dividendo riguarda l'istituzione del mercato dell'anidride solforosa in Cina. In seguito alla costante crescita industriale registrata negli ultimi decenni, il Paese asiatico ha dovuto fare i conti con considerevoli problemi ambientali legati all'inquinamento. La qualità dell'aria è stata

[160] CRISAFULLI S., *I rapporti tra tassazione ambientale e occupazione (il C.D. doppio dividendo)*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3 2004, pag. 117 e ss.

fortemente compromessa e questa genera gravi conseguenze sulla salute dei cittadini cinesi in diverse aree della nazione. Tra le principali sostanze inquinanti rilevate si trovano consistenti quantità di anidride solforosa dovute ai forti consumi di combustibili fossili e facente parte delle principali cause delle piogge acide.

Il governo cinese ha così deciso di intervenire al fine di ridurre l'emissione di questa sostanza e migliorare la salubrità dell'aria. Tuttavia, come si è visto nel paragrafo precedente, gli effetti economici generati dall'introduzione di forme di imposizione ambientale non sono ad oggi certi. Il dibattito tra diverse correnti della dottrina è ancora aperto. Alcuni studi sostengono che le conseguenze sull'occupazione dell'introduzione di una regolamentazione ambientale potrebbero essere negative poiché le imposte verdi incrementerebbero i costi di produzione delle imprese che offrirebbero quindi i propri beni sul mercato ad un prezzo più elevato. Questo causerebbe una diminuzione della domanda e di conseguenza avrebbero bisogno di minore manodopera.

Al contrario, altra parte della dottrina sostiene che sia l'ambiente che i lavoratori potrebbero beneficiare di questo tipo di tassazione. La normativa ambientale potrebbe indurre le imprese a richiedere forza lavoro per l'installazione e la manutenzione di attrezzature idonee ad abbattere l'inquinamento, per sviluppare nuove tecnologie sostenibili e per intraprendere attività di gestione ambientale[161]. L'introduzione di un tributo ambientale potrebbe incentivare nelle attività economiche l'innovazione tecnologica che migliorerebbe la loro competitività fornendo quindi possibilità di espansione che richiederebbe maggiore forza lavoro.

La Cina necessitava di introdurre una regolamentazione ambientale per la riduzione dei livelli di anidride solforosa che risultava eccessivamente elevati. Decise di intervenire istituendo un mercato delle autorizzazioni per le emissioni di questa sostanza, con un funzionamento simile a quello delle quote di emissione di anidride carbonica istituito in Europa ed analizzato nel capitolo 3, ma con regole più stringenti. Infatti, fin da subito i permessi di emissione forniti gratuitamente alle imprese dalle istituzioni furono di quantità marginali.

Il programma di scambio delle emissioni venne istituito nel 2007, non coinvolse l'intera nazione ma solamente undici sue province. In primo luogo, il governo centrale stabilì il limite delle quantità di emissione totale consentita. Successivamente si definirono le

---

[161] MORGENSTERN R. D., PIZER W. A., SHIH J. S., *Jobs versus the environment: an industry level-perspective*, Journal of environmental economics and management, Volume 43, n. 3, NW, Washington, 2002.

soglie individuali delle undici aree coinvolte e le imprese iniziarono ad acquisire dalle istituzioni territoriali le loro quote, che potevano in seguito essere scambiate solamente all'interno della loro provincia di appartenenza.

La Cina nel 2005, prima dell'introduzione di questa regolamentazione, risultava essere il maggiore produttore mondiale di anidride solforosa[162] e le misure di regolamentazione risultavano quindi essenziali. A seguito dell'istituzione del mercato le analisi hanno dimostrato che nelle province coinvolte la riduzione delle emissioni di questa sostanza è stata drastica. Il programma ha quindi raggiunto l'obiettivo prefissato di miglioramento della qualità dell'aria attraverso una regolamentazione di mercato.

Ciò che però rende interessante il caso cinese è l'effetto sul mercato del lavoro rilevato nei territori coinvolti[163]. Lo studio condotto da Ren dimostra che il programma di scambio delle quote di emissione ha influito positivamente sul livello occupazionale: le aree soggette alla limitazione hanno avuto un significativo incremento della forza lavoro rispetto agli altri territori.

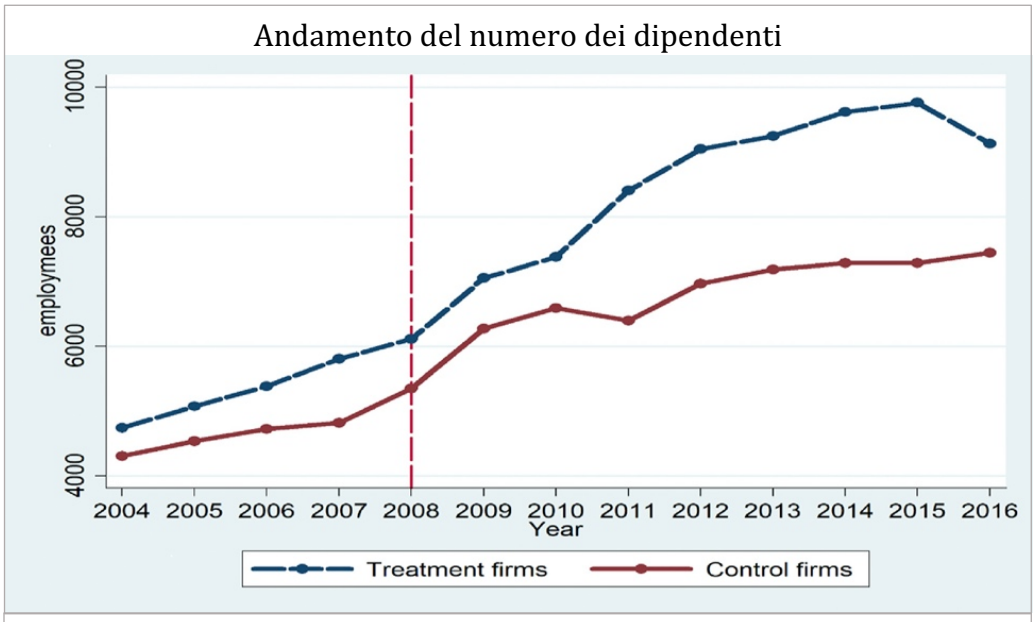

Figura 5. Fonte: REN S., LIU D., LI B., WANG Y., CHEN X., *Does emissions trading affect labor demand? Evidence from the mining and manufacturing industries in China*, Journal of Environmental Management 254, Elsevier Science Direct, 2020.

[162] YANG M., MA T., SUN C., *Evaluating the impact of urban traffic on SO2 emissions in China cities*, Energy Policies, Volume 113, 2018, pag. 20-27.

[163] REN S., LIU D., LI B., WANG Y., CHEN X., *Does emissions trading affect labor demand? Evidence from the mining and manufacturing industries in China*, Journal of Environmental Management 254, Elsevier Science Direct, 2020.

Il grafico riportato mostra come le attività economiche soggette alla limitazione (rappresentate dalla linea blu) abbiano avuto un incremento maggiore di lavoratori rispetto alla totalità delle imprese analizzate (linea rossa).

La regolamentazione introdotta in Cina è stata più stringente e meno generosa di quella introdotta in Europa per l'anidride carbonica. I risultati dimostrano, però, che la prima è stata più efficace poiché ha incentivato maggiormente l'innovazione tecnologica nelle attività economiche. Le imprese, infatti, al fine di ridurre i costi derivanti dall'acquisizione dei permessi hanno cercato strade alternative per la produzione dei loro beni. L'innovazione ha portato a migliorare la loro leadership tecnologica e all'espansione della loro quota di mercato. Le aziende soggette alla limitazione hanno maggiori incentivi ad espandere la loro produzione e perciò aumentano la loro domanda di forza lavoro[164].

Ciò che risulta dallo studio sopracitato è che i governi dovrebbero tenere in maggior considerazione la regolamentazione verde poiché questa può permettere di raggiungere obiettivi significativi sia dal punto di vista ambientale che dal punto di vista economico: migliorando la competitività delle proprie attività industriali e incrementando l'occupazione. Il caso appena analizzato dovrebbe risultare utile per le istituzioni governative di tutti i Paesi sviluppati ed incoraggiarli all'introduzione di simili regolamentazioni.

4.2. L'impatto sulla competitività

I tributi ambientali che gravano sulle imprese generano alcuni effetti sulla competitività che portano a differenti conclusioni a seconda che la si consideri in rifermento al mercato interno o al mercato globale[165].

Come si è visto in precedenza, il peso dell'imposizione ecologica viene normalmente traslato direttamente o indirettamente sul consumatore finale attraverso un aumento dei prezzi dei beni venduti e dei servizi prestati dalle aziende.

Nel mercato interno questo trasferimento può generare l'effetto economico della "traslazione regressiva". Le imprese meno inquinanti e più efficienti dal punto di vista ambientale subiscono una minore incidenza economica dei tributi ecologici. Questo

[164] REN S., LIU D., LI B., WANG Y., CHEN X., *Does emissions trading affect labor demand? Evidence from the mining and manufacturing industries in China*, Journal of Environmental Management 254, Elsevier Science Direct, 2020.

[165] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 75 e ss.

permette loro di offrire sul mercato prodotti a prezzi contenuti, anche in seguito all'introduzione dell'imposizione ambientale.
Al contrario, per le imprese maggiormente inquinanti l'incidenza economica dei tributi risulta maggiore e se dovessero traslare l'intero onere sul consumatore finale dovrebbero aumentare considerevolmente i loro prezzi di vendita. Le scelte dei consumatori si sposterebbero sui beni e servizi offerti dalla prima tipologia di produttori sia perché sono offerti a prezzi inferiori sia per una ragione etica. Invece, la seconda categoria subirebbe una perdita di competitività a meno che non decidesse di addossarsi parte del costo dei tributi in modo tale da non aumentare eccessivamente i suoi prezzi.
Sul mercato interno, quindi, gli effetti economici dell'imposizione ambientale tendono ad essere positivi, poiché favoriscono le imprese maggiormente virtuose dal punto di vista ecologico. Invece, quelle più inquinanti per mantenere un certo livello di competitività preferiscono accollarsi almeno in parte l'onere dei tributi e si realizza così la traslazione regressiva, questo le incentiverà col tempo ad attuare un efficientamento e una conversione verso una produzione più sostenibile.
L'analisi sulla competitività nel mercato internazionale, sia esso comunitario o globale, porta a risultati completamente differenti. Mentre nel mercato interno due imprese operanti nello stesso settore saranno incise dagli stessi tributi verdi, questo non vale quando si considerano due realtà localizzate in Paesi diversi. Se tra differenti Stati esistono livelli di tassazione ambientale distinti, le aziende che sono soggette all'imposizione maggiore dovranno sostenere costi più elevati e contemporaneamente offriranno i loro beni e servizi ad un prezzo più alto. Le imprese soggette ai minori livelli di tassazione ambientale saranno quelle maggiormente competitive e più avvantaggiate nei traffici internazionali.
Gli effetti positivi generati dall'imposizione ecologica nel mercato interno si scontrano con quelli negativi che essa causa nel mercato internazionale se scarsamente armonizzato. Questo è un forte limite alla sua affermazione e spiega perché non ha ancora assunto un ruolo fondamentale negli ordinamenti giuridici dei Paesi a livello globale. Esiste in questo senso un trade-off tra le esigenze ambientali e il bisogno di tutelare la competitività delle aziende.
Tuttavia, gli effetti positivi generati nel mercato interno potrebbero essere riportati su scala internazionale grazie ad una forte operazione di coordinamento e armonizzazione operata sui sistemi fiscali a livello globale. Questo permetterebbe di non incidere

negativamente sulla competitività delle imprese e di affrontare i problemi planetari sull'inquinamento e sul riscaldamento globale in maniera più efficace.

4.2.1. L'incentivo alla sostenibilità aziendale

L'introduzione di un tributo ambientale che colpisce le attività inquinanti delle imprese le spinge indirettamente a migliorare questi comportamenti ambientalmente poco virtuosi. Le aziende, infatti, al fine di ridurre i costi dovuti all'imposizione cercheranno di rendere le loro attività più sostenibili. Questo potrebbe di fatto migliorare la loro competitività non solo rispetto alle aziende che continuano a sostenere l'onere del tributo, ma anche nei confronti delle imprese su cui l'imposizione non grava nonostante l'esercizio della loro attività risulti inquinante.

Nel primo caso le imprese con un'attività sostenibile risultano maggiormente competitive perché i loro costi, non sostenendo l'onere impositivo, risultano minori e quindi riusciranno ad offrire i loro prodotti sul mercato ad un prezzo inferiore rispetto alle altre. Nel secondo caso, invece, la maggiore competitività dipende dal fatto che gli stakeholder riconoscono all'impresa non inquinante un impegno organizzativo maggiore ed una migliore reputazione. La soddisfazione dei suoi clienti risulterà maggiore rispetto a quella di chi acquista i prodotti da aziende inquinanti[166], questo porterà gli individui a preferire l'attività economica sostenibile.

Lo schema sottostante mostra che la dimensione ambientale incide positivamente sulla percezione dell'impegno organizzativo, sulla reputazione aziendale e sulla soddisfazione del cliente. Questi tre fattori vanno ad incrementare la competitività aziendale che, a sua volta, migliora la performance finanziaria dell'impresa.

[166] CANTELE S., ZARDINI A., *Is sustainability a competitive advantage for small business? An empirical analysis of possible mediators in the sustainability-financial performance relationship*, Journal of Cleaner Production, Volume 182, Elsevier Science Direct, 2018, pag. 166-176.

Fattori che influenzano la competitività aziendale

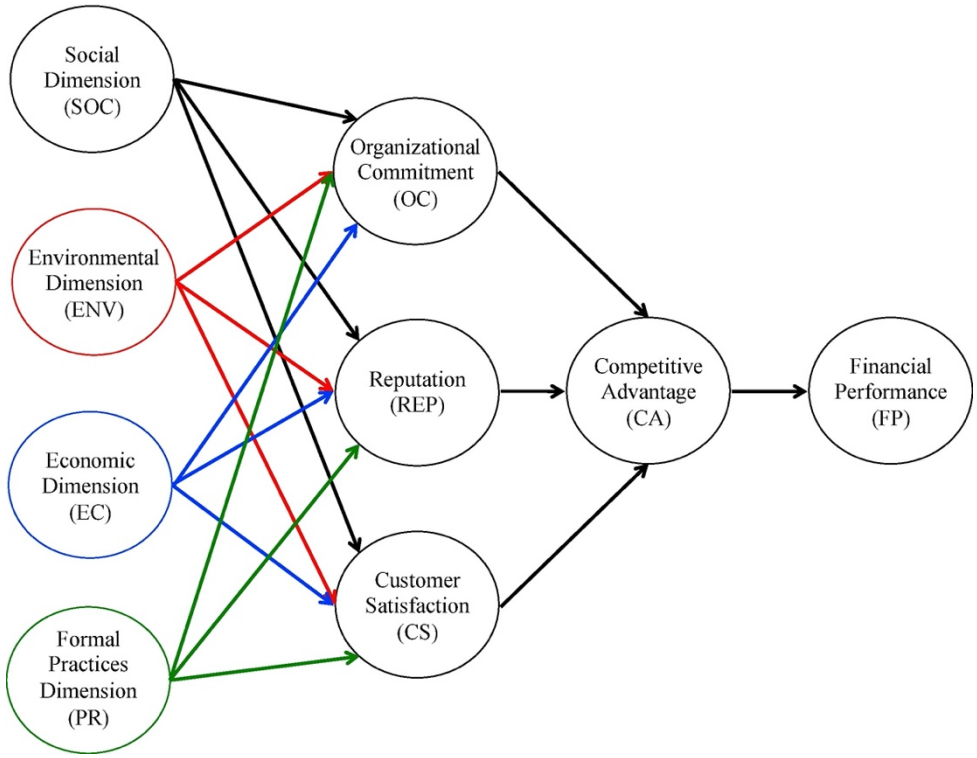

Figura 6. Fonte: CANTELE S., ZARDINI A., *Is sustainability a competitive advantage for small business? An empirical analysis of possible mediators in the sustainability-financial performance relationship*, Journal of Cleaner Production, Volume 182, Elsevier Science Direct, 2018, pag. 166-176.

4.3. Gli effetti distributivi dell'imposizione ambientale

La traslazione del peso economico dei tributi ambientali sul prezzo finale di beni e servizi genera inevitabilmente degli effetti economici sui consumi. Come si è visto, le imprese tendono a trasferire l'onere dell'imposizione ecologica al consumatore finale attraverso l'aumento dei prezzi. In questo modo viene a mancare la corrispondenza tra soggetto giuridicamente inciso dal tributo e colui che ne sostiene economicamente il peso. Questo fenomeno si registra per buona parte dei tributi ambientali, in particolar modo, per le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità, che in Europa garantiscono la maggior parte del gettito fiscale derivante dall'imposizione verde.

La tassazione ambientale è concepita come tassazione indiretta e questo genera l'effetto regressivo tipico. I tributi che si applicano al consumo di determinati beni ed hanno come base imponibile la quantità consumata comportano effetti negativi per i consumatori che appartengono alle fasce meno abbienti della popolazione[167]. La percentuale di reddito che questi soggetti destinano al consumo è molto più elevata rispetto a quella delle fasce più

[167] ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 42.

ricche. Per questo motivo i tributi ambientali incideranno in proporzione di più sui redditi più bassi[168]. Per esempio, due famiglie con diversi redditi ma che consumano lo stesso quantitativo di elettricità, pagheranno il tributo ambientale in egual misura.

Inoltre, spesso sono previste aliquote ridotte per i grandi consumatori di alcuni prodotti, soprattutto al fine di tutelare la competitività delle industrie che utilizzano importanti quantità di energia elettrica e prodotti petroliferi. Questo, però, fa incidere proporzionalmente di più i tributi ambientali sui consumatori di quantità inferiori di prodotto.

Tuttavia, alcuni studi evidenziano che non tutti i tributi ambientali presentano gli stessi effetti regressivi e che esistono delle differenze tra vari Paesi in seguito alla diversa applicazione dell'imposizione ambientale.

Lo studio condotto da Kosonen[169] mostra che alcuni fattori possono mitigare o addirittura eliminare gli effetti regressivi dell'imposizione ambientale e renderla di conseguenza maggiormente appetibile dai governi per l'inserimento nelle riforme fiscali.

In primo luogo, il trasferimento dell'onere del tributo ambientale sul consumatore finale risulta molto più semplice quando si è in presenza di un mercato con domanda rigida e offerta elastica. Le caratteristiche del mercato quindi influenzano in modo considerevole da distribuzione dell'onere economico del tributo tra consumatore e produttore giustificando alcune differenze tra diversi Stati. Un'altra caratteristica del mercato che può essere a favore del consumatore finale è la presenza di beni sostituti non incisi da tassazione. Nell'introduzione di un nuovo tributo ambiente, al fine di contenere l'effetto regressivo, occorre tenere in considerazione l'elasticità di domanda e offerta del bene soggetto alla tassazione e l'eventuale presenza di possibili suoi sostituti.

Inoltre, nella misurazione degli effetti generati dall'imposizione ambientale è necessario porre l'attenzione sulla reattività rispetto al prezzo detenuta dai consumatori. Evidenze empiriche dimostrano che questa è molto più forte nei soggetti con redditi più bassi poiché questi sono in grado di modificare i loro comportamenti in seguito all'aumento del prezzo di un determinato prodotto molto più velocemente rispetto ai consumatori con redditi elevati. Questo può ridurre gli effetti regressivi causati dall'imposizione.

---

[168] PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 79.

[169] KOSONEN K., *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working paper n.42, 2012.

Alcuni Paesi hanno introdotto anche una serie di misure in favore dei soggetti meno abbienti attraverso un utilizzo redistributivo degli introiti generati dalla fiscalità verde. Una redistribuzione del gettito potrebbe essere in grado di neutralizzare l'effetto regressivo. Tra le diverse opportunità di intervento si possono tenere in considerazione compensazioni attraverso agevolazioni fiscali o la previsione di fasce di esenzione basate sul reddito.

Lo studio sopracitato dimostra anche che non tutti i tributi ambientali presentano un uguale effetto regressivo. Vengono analizzati in maniera distinta l'imposizione sul riscaldamento domestico e sull'elettricità rispetto alla tassazione sul trasporto.

La prima, infatti, tende ad avere un impatto più forte sui soggetti a basso reddito. Dividendo la popolazione in base al reddito percepito uno studio di Cambridge Econometrics[170] mostra come un aumento del 10% del prezzo dell'elettricità e del gas causi una perdita di reddito più consistente nelle fasce che corrispondo agli individui con minor reddito.

I tributi ambientali sui trasporti, invece, presentano caratteristiche diverse e possono essere progressivi. In particolare, Kosonen[171] dimostra come in Norvegia, Svezia, Finlandia e Danimarca la loro progressività sia dovuta al fatto che le tasse di immatricolazione siano molto elevate e raggiungano anche il 180% del prezzo dei veicolo, questo fa in modo che gli autoveicoli siano di fatto dei beni di lusso e questo genera un'incidenza percentuale più elevata sui consumatori che presentano un reddito più alto.

A questo punto dell'analisi è interessante osservare i risultati riportati dallo studio condotto per il Servicio National del Consumidor da Alvarez[172]. Questa ricerca ha l'obiettivo di riassumere ed analizzare le conclusioni di una parte della letteratura empirica sulle stime degli effetti distributivi della tassazione ambientale. Gli studi presi in esame sono 68 e contengono 205 analisi delle conseguenze economiche dell'introduzione di tributi ambientali. Questi ultimi in seguito agli studi condotti si sono dimostrati molto eterogenei dal punto di vista degli effetti distributivi generati. Si sono registrati, infatti, casi di regressività, di proporzionalità, di progressività e casistiche i cui effetti sono indeterminati.

---

[170] CAMBRIDGE ECONOMETRICS, *Review of the Energy Taxation Directive: final modeling results. A report for DG TAXUD*, European Commission, 2008.

[171] KOSONEN K., *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working paper n.42, 2012, pag. 8 e ss.

[172] ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

Lo studio dimostra come nelle forme di imposizione analizzate se si mettono a confronto quelle riguardanti il trasporto con quelle inerenti all'energia e all'emissione di gas serra i risultati ottenuti sugli effetti distributivi sono abbastanza simili. Infatti, il valore percentuale delle imposte risultate regressive o progressive è molto simile in queste tipologie di imposizione, come è dimostrato dal grafico sottostante.

Effetti distributivi dei tributi sul trasporto e dell'imposizione sulle emissioni di gas serra e i prodotti energetici

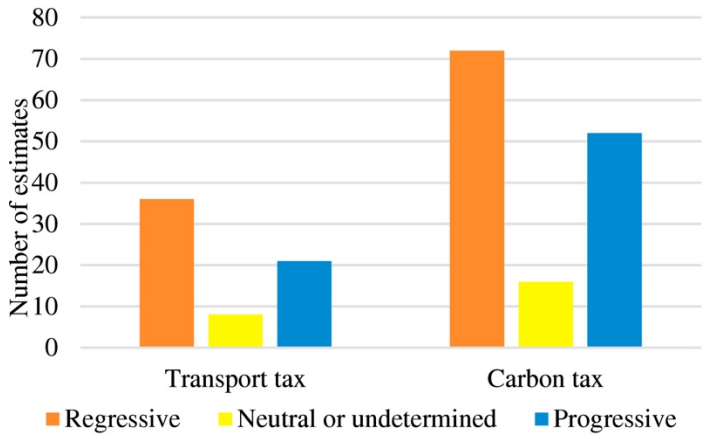

Figura 7. Fonte: ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

La rappresentazione mostra che i casi in cui i tributi sono risultati regressivi sono il 55% del totale per l'imposizione sul trasporto e il 51% per quelli sull'energia e sulle emissioni di gas serra. Mentre sono risultati progressivi, rispettivamente, il 32% e il 37% dei casi analizzati.

Per considerare il corretto effetto distributivo sarebbe opportuno tenere in considerazione la destinazione del gettito derivante dalle diverse forme di imposizione ambientale, poiché, se considerata come parte integrante di questa tipologia di tassazione, potrebbe condurre a conclusioni differenti. Un tributo considerato regressivo potrebbe diventare progressivo se si tiene conto dell'utilizzo delle entrate che esso genera[173].

Nella ricerca sopracitata non tutti gli studi considerati tengono conto dell'utilizzazione del gettito delle imposte ambientali. Ciò che risulta è che nei casi in cui la destinazione delle entrate verdi è stata trascurata il tributo è con più frequenza regressivo, mentre, al contrario, i casi di progressività aumentano quando gli studi considerano l'utilizzazione del gettito. Quest'ultima è stata divisa in due principali categorie:

[173] ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

- riduzione delle imposte sulle società;
- trasferimenti forfettari alle famiglie e diminuzione della tassazione sul lavoro.

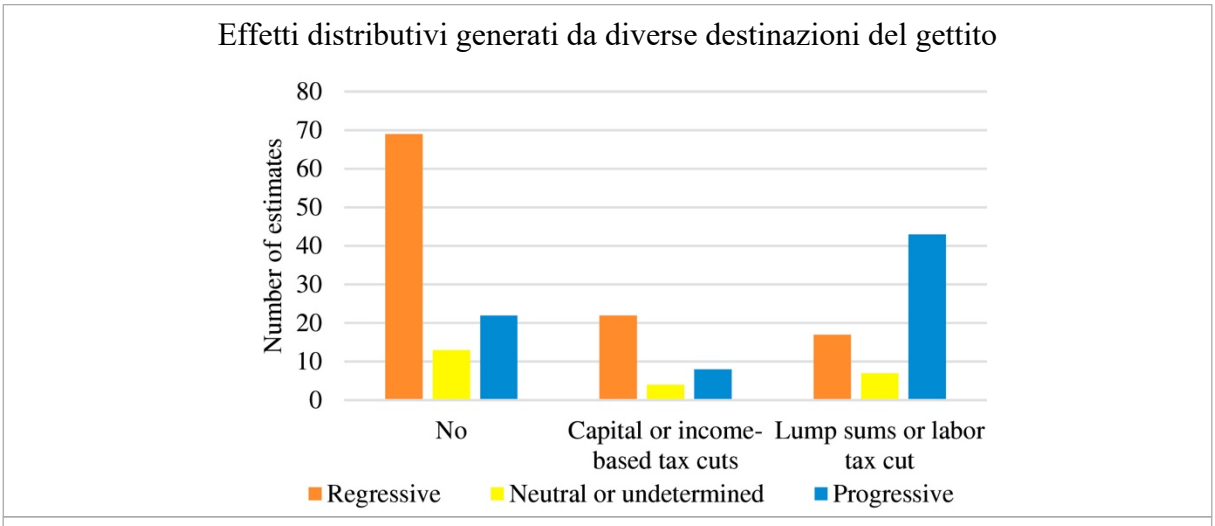

Figura 8. Fonte: ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

Il grafico sopra riportato mette in evidenza la maggior frequenza con cui le imposizioni risultino regressivi nei casi in cui non si consideri la destinazione delle entrate che essere generano. Al contrario quando il gettito viene utilizzato per la riduzione del costo del lavoro o per effettuare trasferimenti alle famiglie la percentuale dei tributi che sono risultati progressivi supera di gran lunga quelli che hanno presentato caratteristiche regressive.

Inoltre, si giunge a risultati differenti analizzando l'effetto distributivo dei tributi a seconda che si consideri l'incidenza sul reddito annuale o sul reddito dell'intero ciclo di vita. Alcune teorie sostengono che sia più opportuno misurare gli effetti economici dell'imposizione tenendo conto del reddito maturato nel corso dell'intera vita, poiché questo riuscirebbe a rappresentare con maggiore precisione il benessere familiare. Infatti, nel corso della vita gli individui possono essere maggiormente propensi al risparmio o al contrario possono avere il desiderio di spendere il reddito accumulato nei periodi precedenti. Per questo avere un quadro d'insieme sull'intero ciclo vitale può essere utile ad inquadrate con maggiore esattezza il grado di benessere di cui gode un singolo individuo o una famiglia. Lo studio condotto da Alvarez dimostra come il grado di regressività diminuisca se si passa da considerare il benessere sulla base del reddito annuale a prendere come riferimento il reddito dell'intera vita. Questo è messo in evidenza dal grafico sottostante: il numero di tributi risultati regressivi nel primo caso è il 58% del totale, mentre nel secondo caso si passa ad avere un valore del 47%.

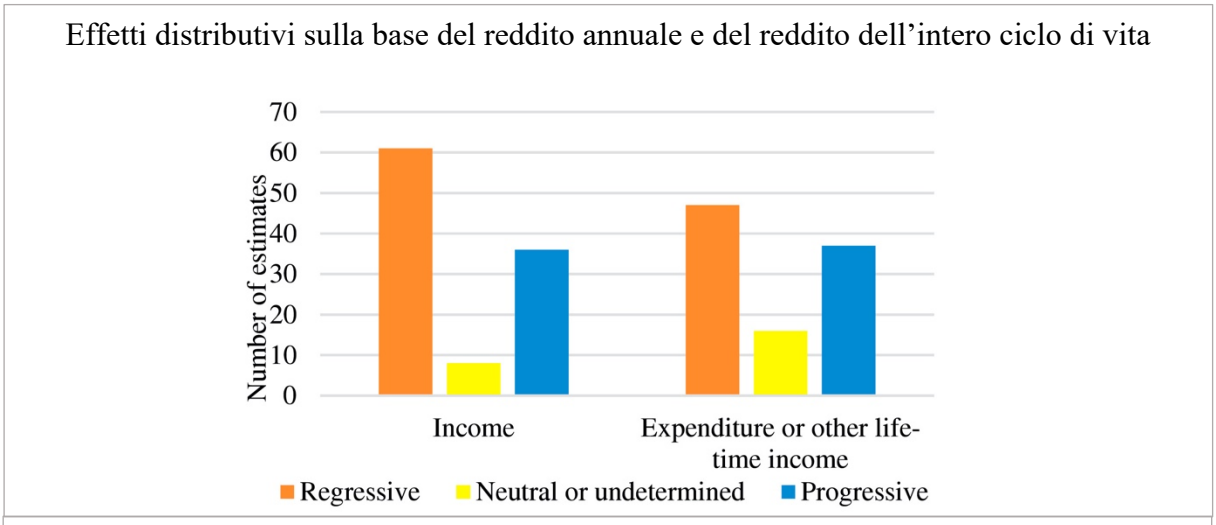

Figura 9. Fonte: ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

Infine, si sono voluti mettere a confronto gli effetti distributivi registrati nei Paesi sviluppati rispetto a quelli rilevati nei Paesi in via di sviluppo. L'analisi prevede anche una divisione dei tributi ambientali in base alla anno della loro introduzione. La tassazione è così divisa in due periodi: 1991-2006 e 2007-2018. Per il primo intervallo, però, come è dimostrato dal grafico sottostante non esiste un'analisi su tributi istituiti in Paesi in via di sviluppo. È possibile, invece, osservare che la progressività dei tributi dei Paesi sviluppati si è registrata con maggiore frequenza nel secondo periodo in esame. Questo può essere indice del fatto che i governi sono risultati più attenti nel considerare gli effetti economici derivanti dall'introduzione della fiscalità ambientale ed hanno mitigato la regressività, nei casi in cui essa si verificava, attraverso l'ideazione di misure adatte.

Per quel che riguarda i Paesi in via di sviluppo si nota come la progressività si sia registrata nella maggior parte degli studi effettuati. Questo può dipendere dal fatto che l'introduzione di alcuni tributi in tali zone, che potrebbero risultare regressivi nelle aree sviluppate, registrano effetti economici che diminuiscono la disuguaglianza. Infatti, se per esempio si ipotizza l'utilizzo di una nuova tassa sui carburanti, sul possesso di veicoli o sull'elettricità potrebbe risultare progressiva nei Paesi in via di sviluppo perché il possesso di un autoveicolo o l'accesso all'energia elettrica sono situazioni che si rilevano negli individui appartenenti alle fasce più ricche della popolazione.

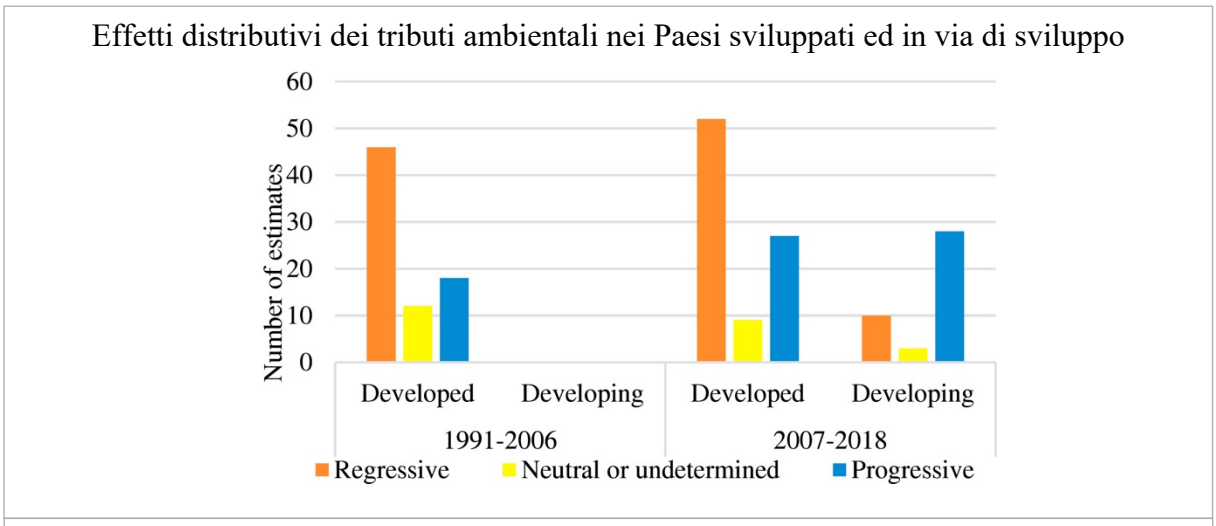

Figura 10. Fonte: ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

Alla luce della disamina di questa ricerca, l'introduzione di un tributo verde può perseguire efficacemente sia un obiettivo di tutela ambientale sia la diminuzione della disuguaglianza. Si è visto come la tendenza regressiva di alcuni tipi di imposizione può essere ridotta o addirittura eliminata dall'ideazione di un piano efficace di riutilizzo del gettito da essa derivante. Considerando le valutazioni effettuate nel primo paragrafo di questo capitolo si potrebbe ambiziosamente includere tra gli scopi dell'utilizzo della tassazione verde anche la diminuzione della disoccupazione perseguendo con un unico strumento adeguatamente congeniato ben tre obiettivi:

1. tutela ambientale;
2. riduzione della disuguaglianza;
3. incremento dell'occupazione.

Considerato il fatto che cambiamenti climatici danneggeranno in maniera sproporzionata gli individui più poveri[174], il potenziamento a livello globale dell'imposizione ambientale risulta una misura essenziale ed urgente.

[174] ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

CONCLUSIONE

La fiscalità verde risulta essere il più efficace strumento economico per perseguire, in primo luogo, obiettivi di politica ambientale. Il bisogno di contrastare i cambiamenti climatici ed il degrado degli ecosistemi è sempre più impellente e deve essere affrontato dai governi internazionali con una sempre maggiore attenzione. Le conseguenze, anche economiche, che questi fenomeni genereranno, se non adeguatamente contrastati, potrebbero essere devastanti per gran parte della popolazione mondiale.

I tributi ambientali negli ultimi decenni sono stati gradualmente introdotti nei Paesi membri dell'Unione Europea, ma a livello mondiale si registrano ancora forti differenze. Considerati i risvolti internazionali che hanno, in particolar modo, gli effetti del riscaldamento globale, occorrerebbe cercare di affrontare questo problema attraverso una forte cooperazione tra tutti i Paesi del mondo. Come si è visto però, questa non si è ancora adeguatamente realizzata. Nonostante da alcuni anni si siano iniziati a registrare fenomeni atmosferici estremi, chiaro segnale dei cambiamenti climatici in atto, persino la conferenza internazionale di Madrid tenutasi nel 2019 può essere dichiarata un fallimento. Infatti, i Paesi partecipanti non sono riusciti a raggiungere un accordo per riuscire a realizzare il rispetto dei parametri stabiliti dalla conferenza di Parigi del 2015, inerenti al contenimento dell'aumento della temperatura media mondiale sotto il limite massimo di 2° C. A poco sono serviti i tentativi di sensibilizzazione delle istituzioni da parte dei movimenti giovanili per l'ambiente nati negli ultimi anni.

In Italia la tassazione ambientale è stata introdotta in modo graduale. Inizialmente, diverse interpretazioni della dottrina hanno dovuto mettere chiarezza sulla sua legittimità. In particolare, alcuni autori si sono interrogati sul rispetto di questa tipologia di imposizione del principio di capacità contributiva, ma attraverso un'interpretazione evolutiva dello stesso il tributo ambientale ha superato quello che poteva essere un iniziale ostacolo al suo utilizzo.

L'analisi effettuata dei dati forniti dall'Istat sui conti nazionali inerenti alla fiscalità verde mostra come, in valore assoluto, il gettito dell'imposizione ambientale sia cresciuto negli ultimi anni, ma, allo stesso tempo, si è verificato come a questa siano ancora preferite le altre forme di tassazione. Nessuno dei governi che si sono succeduti negli ultimi anni ha scelto di utilizzare con forza il tributo ambientale nelle politiche economiche istituite.

A conclusioni simili ha portato lo studio effettuato sulla fiscalità dei principali Paesi europei, dove è stato appurato che, pur in seguito ad un incremento del gettito ambientale in termini assoluti, il suo valore relativo è diminuito rispetto alla totalità delle entrate fiscali. Tuttavia, si registra una eterogeneità di questo ultimo dato tra i vari Paesi membri. Infatti, Polonia, Finlandia, Belgio, Austria e Paesi Bassi sono Stati che registrano rispetto a questo aspetto una tendenza contraria.

L'Unione Europea si è dimostrata negli ultimi anni sensibile alle tematiche ambientali ed ha cercato di sollecitare i suoi Stati membri nell'adozione di politiche ambientali che garantissero un crescente grado di tutela. Attraverso l'adozione di una serie di direttive ha, inoltre, favorito l'armonizzazione dei tributi ambientali riguardanti in particolare i prodotti energetici, i trasporti e le emissioni di gas serra. Questi interventi, oltre a perseguire gli scopi ambientali, avevano il fine di rafforzare il mercato unico e ridurre le distorsioni che ne ostacolavano lo sviluppo. Il processo di armonizzazione è ancora in atto e dovrebbe essere potenziato nel più breve tempo possibile alla luce delle considerazione appena effettuate.

Nel 2019 l'UE ha stabilito, attraverso la redazione del Green New Deal, la tabella di marcia per rendere sostenibile la sua economia in pochi anni. L'obiettivo principale è quello di avere un impatto climatico pari a zero entro il 2050 attraverso l'investimento in tecnologie rispettose per l'ambiente, il sostegno all'industria nei processi di innovazione, la decarbonizzazione del settore energetico, il miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici e la collaborazione con partner internazionali per il miglioramento degli standard ambientali mondiali. Questi traguardi non sono semplicemente raggiungibili ma risultano estremamente necessari per il futuro del pianeta.

L'analisi degli effetti economici effettuata nell'ultimo capitolo dimostra come i tributi ambientali non siano solamente uno strumento atto a ridurre l'inquinamento e a favorire comportamenti ecosostenibili. Infatti, il loro utilizzo può avere delle conseguenze positive su alcuni aspetti dell'economia. È stato dimostrato che l'introduzione di un'imposta ambientale può apportare dei benefici: incrementare la domanda di forza lavoro da parte delle imprese ed avere effetti di redistribuzione della ricchezza diminuendo la disuguaglianza tra la popolazione. Se ben congeniata una riforma fiscale ambientale potrebbe riuscire a raggiungere entrambi questi obiettivi.

Inoltre, i tributi ambientali disincentivando le attività inquinanti delle imprese favoriscono la loro conversione in aziende sostenibili, migliorando così la loro competitività.

L'utilizzo delle imposte ambientali è quanto mai urgente, ma ancora oggi non sempre questo avviene. La difficoltà con cui questo tipo di tributi viene introdotto dai governi può essere riscontrata anche nel percorso che sta portando all'entrata in vigore della plastic tax in Italia. I rifiuti plastici vengono da anni dispersi nell'ambiente causando gravi danni soprattutto negli oceani e nei mari. Ad oggi, però, non è ancora stata trovata una soluzione per risolvere questo problema in maniera efficace. La tassa sulla plastica può essere un modo per disincentivarne, diminuendo di conseguenza la quantità di rifiuti prodotti. Tuttavia, l'iter di entrata in vigore è stato piuttosto travagliato. In seguito ai dibattiti politici che la tassazione sulla plastica aveva creato, l'entrata in vigore era stata ritardata al 1° luglio 2020, ma è stata successivamente prorogata al 1° gennaio 2021. Questo dimostra come l'introduzione in Italia di tributi ambientali risulta ancor oggi complicata.

Vi è, tuttavia, un'estrema ed impellente necessità in intervento in campo nazionale ed internazionale. I governi di tutto il mondo dovrebbero realizzare al più presto politiche economiche per sostenere una crescita sostenibile. Per fare questo è necessario che i piani di intervento siano ambiziosi e apportino con coraggio modifiche, anche sostanziali, dei sistemi tributari in senso ambientale al fine di tentare di arginare il più possibile i cambiamenti climatici ed il degrado degli ecosistemi.

BIBLIOGRAFIA

ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

ALLENA M., Tributi ambientali: profili nazionali ed europei, in Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali, 2014.

ALVAREZ M., *Distributional effects of environmental taxation: an approximation with a meta-regression analysis*, Economic Analysis and Policy 62, Elsevier Science Direct, 2019, pag. 382-401.

ANTICH F., Origini ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente, in www.ambientediritto.it.

ARISTEI L., L'Accordo di Parigi: obiettivi e disciplina, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente di G. Giappichelli editore, numero 3, 2017.

BARLAAM R., Gli Stati Uniti escono dall'accordo sul clima, Formalizzato il ritiro, in Il sole 24 ore, 2019.

BOVEMBERG A. L. e DE MOOJ R. A., *Environmental Policy, Public Finance and the Labor Market in a Second-best World,* International Tax and Public Finance, 1995, pag. 7 e ss.

CAMBRIDGE ECONOMETRICS, *Review of the Energy Taxation Directive: final modeling results. A report for DG TAXUD*, European Commission, 2008.

CANTELE S., ZARDINI A., *Is sustainability a competitive advantage for small business? An empirical analysis of possible mediators in the sustainability-financial performance relationship*, Journal of Cleaner Production, Volume 182, Elsevier Science Direct, 2018, pag. 166-176.

COMMISSIONE, *Comunicazione Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico*, 29 gennaio 1997.

COMMISIONE EUROPEA, Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (UE) 2018/1999 (Legge europea sul clima), Bruxelles, 4 marzo 2020.

COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico, in https://eur-lex.europa.eu/, 1997.

CORDINI G., Ambiente (tutela dell') nel Diritto delle Comunità Europee, in Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1991, vol. VII.

CORDINI G., Principi costituzionali in tema di ambiente e giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana, in Riv. Giur. Ambiente, 2009, p. 611 ss.

COSTITUZIONE ITALIANA, art. 9: *"La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione".*

Cort. Cost. 30 dicembre 1987 n. 641, in Giur. Cost., 1987.

CRISAFULLI S., *I rapporti tra tassazione ambientale e occupazione (il C.D. doppio dividendo)*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3 2004, pag. 117 e ss.

D'ANDREA G., La nozione di tributo ambientale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2-3, 2004.

DE LEONARDIS, Principio di prevenzione e novità normative in materia di rifiuti, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 2, 2011.

DE MITA E., La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria, in Il Fisco, 1999.

DEL FEDERICO L., *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art.119*, in astrid-online.it, 2008

DELL'ANNO P., La tutela dell'ambiente come "materia" e come valore costituzionale di solidarietà e di elevata protezione, in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2019.

DIRETTIVA (UE) 2019/904 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 5 giugno 2019 sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente.

DI PACE M., La valutazione economica del danno ambientale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

DOMINELLI C., Cop 25, niente accordo a Madrid. Ecco perché è fallita, in Il sole 24 ore, 2019.

EUROSTAT, Statistiche sulle emissioni di gas a effetto serra - conti delle emissioni nell'atmosfera, in https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Greenhouse_gas_emission_statistics_-_air_emissions_accounts#Greenhouse_gas_emissions, 2018.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. Perrone – C. Berliri, Diritto tributario e Corte Costituzionale, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006.

FICARI V., *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno… fiscalmente più verde?,* in Rivista trimestrale di diritto tributario, G. Giappichelli editore, Torino, Fascicolo 4, 2016.

FRACCHIA F., Lo sviluppo sostenibile. La voce flebile dell'altro tra protezione dell'ambiente e tutela della specie umana, Napoli, 2010.

FREIRE GONZALEZ J., Environmental taxation and the double dividend hypothesis in CGE modelling literature: A critical review, Journal of Policy Modeling, gennaio-febbraio 2018, pag. 194-223.

GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in Rassegna Tributaria, 2015, p. 771 ss.

GALLO F.-MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rassegna tributaria, n. 1, 1999.

GIAMPIETRO P., *Il trattamento e lo scarico delle acque di falda "assimilate" ai reflui industriali ai sensi del novellato art 243 T.U.A.*, tuttoambiente.it, 2015.

GIGLIONI F., Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

GIOVANNELLI F., La contabilità ambientale come strumento di sviluppo sostenibile, Doc. 10071 del 11 febbraio 2004, Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa.

GUSEV A. A., KOROBOVA N.L., Evolution of concepts for environmental damage economic evaluation; Russian Academy of Science; Mosca, 2001.

ISTITUTO NAZIONALE DI STATISTICA, *Le imposte ambientali in Italia. Anni 1990-2005*, Roma, 2007.

KAHN M. E., MOHADDES K., NG RYAN N.C., PESARAN M. H., RAISSI M., JUI-CHUNG YANG, *Long-Term Macroeconomic Effects of Climate Change: A Cross-Country Analysis,* Social Science Research Network, *Globalization and Monetary Policy Institute Working Paper No. 365*, 24 ottobre 2019.

KOSONEN K., *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working paper n.42, 2012.

MADDALENA P., L'ambiente. Prolegomeni per una sua tutela giuridica, in Rivista giuridica dell'ambiente, 2008.

MAGLIA S., *Testo Unico Ambientale: cos'è e come si è evoluto*, in tuttoambiente.it, 2018.

MAIOCCHI A., *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey, "Environmental and Resource Economics"*, 1996, pag. 375-397.

MANCUSO F., *Giurisprudenza delle imposte. Prodotti sottoposti a imposta*, in Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sulle accise e imposte di fabbricazione, 2015, pag. 86 e ss.

MANFREDI G., Osservazioni su ambiente e democrazia, in Rivista giuridica dell'ambiente, 2010.

MARCHETTI F., *Considerazioni preliminare per un sistema di tassazione ambientale*, in Marchetti F. (a cura di), La tassazione ambientale, Roma, 1995.

MARCHETTI F., Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?, in Finanza locale, 2004.

MARRO E., *Climate change, tegola sull'Italia: dal 2050 costerà l'8% del Pil*, Il Sole 24 ore, Milano, 10 novembre 2019.

MICELI R., *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, fascicolo 1, 2016.

MORGENSTERN R. D., PIZER W. A., SHIH J. S., *Jobs versus the environment: an industry level-perspective*, Journal of environmental economics and management, Volume 43, n. 3, NW, Washington, 2002.

NESPOR S., *La lunga Marcia per un accordo globale sul clima: dal Protocollo di Kyoto all'Accordo di Parigi*, in Rivista Trimestrale Diritto Pubblico, fascicolo 1, Giuffré Editore, Milano, 2016.

OECD, *Economic instruments for environmental protection*, Parigi, 1989.

OECD, Recommendation of the Council on the Implementation of the Polluter-Pays Principle, OECD/LEGAL/0132.

ONU, Dichiarazione di Rio sull'Ambiente e lo Sviluppo, 1992 in http://www.isprambiente.gov.it/

OSCULATI F., La tassazione ambientale, Parigi, 1989.

PERRONE A., *Fiscalità ambientale per l'Europa. Profili di diritto dell'Unione Europea*, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, Cacucci Editore, Bari, 2016, pag. 33 e ss.

PINESCHI L., Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992), in Rivista giuridica dell'ambiente, 1993.

PRINCIPATO F., Le caratteristiche strutturali dei fenomeni inquinanti ed il loro tendenziale impatto globale, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2004, parti 2-3.

REN S., LIU D., LI B., WANG Y., CHEN X., *Does emissions trading affect labor demand? Evidence from the mining and manufacturing industries in China*, Journal of Environmental Management 254, Elsevier Science Direct, 2020.

RENNA M., Ambiente e territorio nell'ordinamento europeo, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2009.

RENNA M., I principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione, in AA. VV., Studi sui principi del diritto amministrativo, RENNA M. e SAITTA F. (a cura di), Milano, 2012.

RENNA M., I principi in materia di tutela dell'ambiente, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

RENNA M., Il sistema degli «standard ambientali» tra fonti europee e competenze nazionali, in AA. VV., L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione, POZZO B. e RENNA M. (a cura di), Quaderno n. 15 della Rivista giuridica dell'ambiente, Milano, 2004.RENNA M., I principi in materia di tutela dell'ambiente, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

RONCHI E., Ecologia come seconda modernità, Roma, Istituto Sviluppo Sostenibile Italia Onlus, 2003.

ROSSI G., Diritto dell'ambiente e diritto dell'alimentazione, in Rivista quadrimestrale di diritto dell'ambiente, n. 1/2015, G. Giappichelli editore, Torino, 2015.

ROVITO C., L'ambiente nella Costituzione italiana tra presente e futuro dopo la bocciatura del referendum costituzionale, in tuttoambiente.it, 2011.

SANTACROCE B. e SBANDI E., *Plastic tax: riflessioni tecniche e questioni aperte in attesa delle disposizioni attuative*, Il Fisco, n. 13, Wolters Kluwer, 30 marzo 2020.

SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Ipsoa Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2014.

SORRENTINO B., PASCA E., *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità. Normativa nazionale e comunitaria*, Giuffrè editore, Milano, 2008.

Trattato istitutivo della Comunità economica europea, Roma, 1957.

TOCCHI F., *Fiscalità ambientale: profili Costituzionali e applicazioni interne*, in teoriaestoriadeldirittoprivato.com, n. 4, 2011.

TURNER R., PEARCE D., BATEMAN I., Economia ambientale, Il Mulino, Bologna, 2003.

URICCHIO A. F., *Le politiche ambientali in materia ambientale*, in La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa a cura di Adriano Di Pietro, Cacucci Editore, Bari, 2016.

VERRIGNI C., *Le accise nel mercato unico europeo*, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, 2007, 251.

YANG M., MA T., SUN C., *Evaluating the impact of urban traffic on SO2 emissions in China cities*, Energy Policies, Volume 113, 2018, pag. 20-27.

ZATTI A., *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 1, De Jure, 2011.

ZATTI A., *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, fasc. 3, in De Jure, 2012.

SENTENZE:

Corte Costituzionale, 30 dicembre 1987 n. 641, in giurcost.org.

Corte Costituzionale, 1° aprile 1985, n. 94, in giurcost.org.

Corte Costituzionale, 28 maggio 1987, n. 210, in giurcost.org

Corte Costituzionale, 26 luglio 2002, n. 407, in giurcost.org.

Corte Costituzionale, 10 aprile 2015, n. 58, in giurcost.org

SITOGRAFIA

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/pagamenti/bollo+auto/scheda+info+bollo+auto+2010

https://www.adm.gov.it/portale/

https://ec.europa.eu/clima/change/consequences_it

https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#tab-0-0

https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes

https://ec.europa.eu/eurostat/home?

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/

https://ec.europa.eu/eurostat/data/browse-statistics-by-theme

https://ec.europa.eu/info/energy-climate-change-environment/implementation-eu-countries/environmental-liability_it

https://ecobonus.mise.gov.it/

https://eur-lex.europa.eu/.

http://www.giurcost.org/

https://www.infodata.ilsole24ore.com/, Come la popolazione sulla Terra è cresciuta a quota 7 miliardi in soli 200 anni., 2017.

https://www.istat.it/it/conti-nazionali

www.finanze.gov.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/

https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/

http://www.isprambiente.gov.it/

https://www.mise.gov.it/;

www.oecd.org

https://www.reteclima.it/protocollo-di-kyoto/

https://www.unenvironment.org/about-un-environment

https://www. teoriaestoriadeldirittoprivato.com/

https://www.terna.it

http://www.tuttoambiente.it/