



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
In Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

La tassazione ambientale in una prospettiva europea e nazionale

Relatore

Ch. Prof. Tosi Loris

Laureando

Buratto Giada

871731

Anno Accademico

2021 / 2022

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. IL DIRITTO AMBIENTALE: STORIA, PRINCIPI E STRUMENTI	9
1.1. La nascita del diritto ambientale	9
1.2. Evoluzione storica a livello internazionale	11
1.3. Dal Protocollo di Kyoto a oggi	14
1.4. Principi fondamentali alla base della tutela ambientale	17
1.4.1 Principio di sussidiarietà	18
1.4.2 Principio di integrazione	19
1.4.3 Principio di informazione	20
1.4.4 Principio di proporzionalità	21
1.4.5 Principio di precauzione	21
1.4.6 Principio di azione preventiva	22
1.4.7 Principio di correzione dei danni alla fonte	22
1.4.8 Principio di “chi inquina paga”	23
2. LO STATO E LA PROTEZIONE AMBIENTALE	25
2.1 Gli strumenti per la protezione ambientale	25
2.1.1 Strumenti di regolamentazione diretta	25
2.1.2 Strumenti di regolamentazione sociale	26
2.1.3 Strumenti economici e fiscali	26
2.1.4 Definizione di ecotassa	27
2.2 Pigou e la protezione ambientale	30
2.3 Dalla teoria alla pratica: criticità	32
2.4 Standards and charges	35
2.5 Crediti d'imposta	35
2.6 I sussidi	36
2.7 I permessi disponibili	37
2.8 Earnmarking	39
2.9 Definizione dei tributi ambientali	39

3. LA FISCALITÀ AMBIENTALE NEL CONTESTO COMUNITARIO	42
3.1 Il gettito dei tributi ambientali nell'UE	42
3.2 I tributi ambientali nei Paesi membri	45
3.2.1. I prodotti energetici e l'elettricità	47
3.2.2. La tassazione sui trasporti	51
3.2.3. Le quote di emissione di gas serra	54
3.3 Il grado di armonizzazione dei tributi ambientali all'interno dell'Unione Europea	58
3.3.1. L'oggetto dei tributi ambientali e il loro ambito di applicazione	58
3.3.2. Il principio "chi inquina paga"	59
3.3.3 Basi imponibili e aliquote dei tributi ambientali	60
3.3.4 I destinatari dei tributi ambientali	64
3.3.5 Le finalità ambientali delle imposte	65
 4. LA FISCALITÀ AMBIENTALE NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO	67
4.1 I numeri della tassazione in Italia	67
4.2 La legittimità dei tributi ambientali nazionali	71
4.3 Il rapporto tra tassazione ambientale e fiscalità decentrata	75
4.4. Il principio di capacità contributiva	80
4.5. Il sistema del doppio dividendo	86
4.6. La tutela ambientale all'interno del PNRR	89
 CONCLUSIONI	95
BIBLIOGRAFIA	100
SITOGRAFIA	107

INTRODUZIONE

La crisi pandemica, che ha coinvolto le economie mondiali nell'arco degli ultimi due anni, ha portato con sé l'esigenza, largamente condivisa, di cambiare dal punto di vista strutturale i modelli di sviluppo, dando luogo a nuovi progetti che si discostano molto dal percorso avuto negli ultimi decenni in tematiche come: ambiente e clima, stile di vita, organizzazione dei sistemi sanitari, modelli di welfare, pianificazione urbana ed edilizia, ecc. Riacquisisce un ruolo centrale l'intervento pubblico, riconosciuto come componente di fondamentale importanza e di guida per i futuri programmi di riabilitazione e orientamento dei sistemi socioeconomici.

Tale prospettiva nei confronti del compito dell'organo pubblico si era già affermata in modo parziale in seguito alla crisi del 2008, ma nel periodo storico in cui ci troviamo è sempre più rilevante attraverso tutte l'azione congiunta di iniziative a livello europeo e ai piani nazionali e attraverso a dimensioni e contenuti affrontati mai sperimentati prima d'ora. È necessario essere consapevoli del momento cruciale in cui siamo, in quanto un impegno così ampio in termini di risorse pubbliche sarà difficilmente replicabile e, sotto un determinato profilo, vincolante per le possibilità future.

L'inquinamento ambientale è una tematica che negli ultimi decenni riguarda ogni settore economico e che giorno dopo giorno ha innescato un grande interesse nella collettività. A partire dalla prima rivoluzione industriale, l'inquinamento ha avuto un impatto via via crescente sugli ecosistemi e sulla biodiversità del nostro pianeta. Il problema di fondamentale importanza che ci ritroviamo ad affrontare oggi è quello legato ai cambiamenti climatici che aumentano di pari passo allo sviluppo delle attività umane. Gli effetti negativi generati da questo sviluppo si sono manifestati con una frequenza crescente e potrebbero, in un futuro prossimo, essere devastanti per i sistemi sanitari ed alimentari del mondo intero¹.

Molteplici sono le previsioni che vanno a quantificare l'impatto economico che avranno nel futuro i cambiamenti climatici. Si stima che la perdita di PIL pro-capite a livello globale causato dagli effetti sul clima potrebbe raggiungere il 9,96% entro il 2100 con impatti in distinte aree geografiche differenti². Per esempio, nel nostro Paese l'ipotesi presentata dagli

1 COMMISSIONE 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 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.

Stati Generali della Green Economy, che si sono riuniti a Rimini il 5 e 6 novembre 2019, prevede una perdita di prodotto interno lordo dell'8% entro il 2050, con un forte incremento della disuguaglianza tra le regioni settentrionali e meridionali.³

I governi mondiali si sono riuniti molteplici volte per trovare un punto d'incontro sul tema e cercare un approccio comune per affrontare questa problematica di carattere internazionale. Come molteplici sono state le Conferenze ONU sul clima a partire già dagli anni Novanta, tra le più rilevanti ricordiamo Rio (1992), Kyoto (1997-2005) e Parigi (2015). Nel dicembre 2019 si è tenuta, invece, a Madrid l'ulteriore conferenza sul clima organizzata dalle Nazioni Unite, la quale non ha portato a risultati significativi. Alcuni stati hanno dimostrato la propria ostilità verso la riduzione delle emissioni di gas serra, come Brasile, Russia, Arabia Saudita, Australia e Stati Uniti.

Nonostante i movimenti a sostegno dell'ambiente, tra cui quello guidato dalla giovane Greta Thunberg, gran parte dei governi si è dimostrata scettica e poco coraggiosa ad intraprendere nuove politiche ambientali, forse a discapito degli effetti economici che potrebbero scaturirne.

L'Unione Europea, molto attiva sotto il profilo della tutela ambientale, ha posto il tema climatico tra i principali obiettivi della propria agenda operativa. Il suo primo scopo è quello di favorire una transizione verso un'economia completamente sostenibile e diventare così il primo continente ad emissioni zero entro il 2050.

Gli obiettivi climatici, l'energia pulita, l'economia circolare e la biodiversità sono gli assi portanti del Green Deal Europeo e se vogliamo dei risultati concreti è auspicabile puntare verso principi orizzontali per le misure introdotte per far ripartire il sistema economico, come il principio di integrazione previsto dall'11 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Anche nei Piani di ripresa adottati ai differenti livelli istituzionali, sulla falsa riga dell'esempio europeo, un'attenzione particolare è stata destinata al versante delle spese pubbliche destinate all'investimento, le quali hanno l'esigenza di essere coerenti con gli obiettivi di decarbonizzazione e transizione energetica e ambientale che sono già affermati a livello internazionale, europeo e nazionale. Un primo riscontro lo si trova nei valori soglia destinati alle spese ambientali come previsto con il vincolo minimo del 37% per tutte le spese climatico-

³ MARRO E., Climate change, tegola sull'Italia: dal 2050 costerà l'8% del Pil, Il Sole 24 ore, Milano, 10 novembre 2019.

ambientali all'interno dei Piani Nazionali di Ripresa e Resilienza che sono stati finanziati dalla Recovery e Resilience Facility dell'UE.⁴

Dall'altro lato viene adottato il principio "do not harm", ossia si cerca di evitare che la parte non strettamente ambientale dei Piani vada ad arrecare danno agli ecosistemi, più che compensando i benefici ottenibili con le spese finalizzate.

All'interno dello scenario del cambiamento climatico assume una posizione di rilievo il versante delle entrate fiscali, in particolare l'utilizzo di forme impositive legate all'ambiente che può contribuire notevolmente a percorsi di green recovery.

Gli strumenti di politica ambientale a disposizione delle istituzioni governative sono di differente natura, ma il più importante è quello di imposizione ambientale, il quale è stato trattato nel seguente elaborato.

L'obiettivo di questo elaborato è quello di analizzare l'evoluzione che i tributi ambientali hanno avuto nel corso degli ultimi decenni, con riferimento al contesto europeo e in seguito nazionale.

Il presente lavoro si suddivide in quattro capitoli.

Nella prima parte è presente un excursus storico che tratta le tappe più rilevanti della tassazione ambientale, le quali si sono susseguite nel corso degli anni fino ai nostri giorni; si analizzano, poi, i principi ispiratori alla base della tutela ambientale.

In seguito, si analizzano gli strumenti che gli Stati possono decidere di implementare per far fronte al problema ambientale, in particolare i sistemi di regolamentazione diretta, sociale ed economico-fiscale maggiormente in uso. Si dà una definizione di ecotassa e si ritrovano le prime soluzioni nelle loro origini pigouviane, concentrandosi sulle principali criticità di applicazione che si possono riscontrare applicando la teoria economica alla pratica.

Nel terzo capitolo si affronta il tema della fiscalità ambientale nell'Unione Europea. In primis, si analizzano i numeri che competono al contesto europeo e le direttive inerenti ai prodotti energetici e all'elettricità, ai trasporti e all'emissione di gas serra nel settore dell'aviazione. Successivamente, si tratta il tema dell'armonizzazione dei tributi all'interno dell'Unione.

In fine ci si concentra sui tributi verdi dello Stato italiano, sulla legittimazione dei tributi ambientali nel nostro Paese e sul loro profilo costituzionale e, in particolare, sul principio di capacità contributiva. L'elaborato si conclude con la trattazione di quello che è il sistema del

⁴https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/CIRCOLARI/2021/32/Allegato-alla-Circolare-del-30-dicembre-2021-n.32_guida_operativa.pdf

doppio dividendo e cita brevemente le recenti implementazioni in materia ambientale all'interno del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

L'obiettivo principale è quello di analizzare il tributo ambientale nelle sue differenti sfaccettature, individuando quelli che sono stati gli ostacoli di implementazione incontrati fino ad oggi e la sua consistente presenza all'interno delle politiche economiche mondiali, europee e italiane.

Gli individui hanno dimostrato un interesse crescente nei confronti di quello che riguarda la tematica ambientale, ciò spesso viene dimostrato dall'orientamento dei consumi che via via si sta evolvendo verso tutte quelle imprese che riescono a trasmettere il loro interesse verso un approccio ecosostenibile. Le imposte verdi offrono un'opportunità ai governi mondiali per arginare il bisogno di mettere in atto misure che vadano ad arginare gli effetti negativi del cambiamento climatico.

Penso che gli stessi cittadini potrebbero accelerare questo cambiamento attraverso il proprio comportamento volto alla sostenibilità, a reperire risorse da utilizzare nel risanamento dell'ecosistema e da investire in progetti che siano orientati alla tutela ambientale. Oltre a ciò, i tributi ambientali potrebbero sostituire forme di imposizione esistenti, favorendo la crescita economica e una migliore redistribuzione della ricchezza.

1. IL DIRITTO AMBIENTALE: STORIA, PRINCIPI E STRUMENTI

1.1. NASCITA DEL DIRITTO AMBIENTALE

Pensare al problema ambientale è un tema che oramai ci accomuna, un tema sul quale l'uomo cerca da qualche anno a questa parte di essere visionario e di sanare quello che con le sue attività ha causato. Nell'ultimo decennio parlare di ambiente è diventato un argomento di pura attualità, in quanto la società moderna ha acquisito la consapevolezza di questa tematica che necessita di attenzione e dedizione.

L'affiorare di problematiche come il riscaldamento globale, l'inquinamento nelle sue varie forme, l'estinzione di specie animali, ha portato le maggiori autorità governative a porre la propria attenzione sul proprio modo di agire nel prossimo futuro, sulle legislazioni e sui comportamenti da tenere in merito.

L'affermazione del diritto ambientale si attesta in un momento storico relativamente recente e la sua tutela prevede la composizione di istituti di diritto non consueti o, comunque, articolati in modo tale da dare vita a forme originali di tutela.⁵ Premettiamo che l'ambiente è considerato un merit good, quindi un bene che la collettività ritiene particolarmente meritevole di tutela, come verrà inizialmente sostenuto nella Conferenza di Stoccolma del 1972, e ciò comporta che il potere pubblico ne assicuri la tutela in quanto tale. Qualificare l'ambiente come un merit good significa riconoscere che esso non è un bene che può essere offerto dal mercato, in quanto bene non esclusivo.

In secondo luogo, poniamo attenzione sul fattore ambientale recentemente perché, fino a quel momento, ledere e provocare un danno ambientale non costituiva la nascita di una responsabilità in capo a chi agiva con un comportamento non lecito. In seguito, la materia viene regolamentata e nasce l'esigenza da parte dei soggetti pubblici di tutelare questo interesse generale.

Il diritto ambientale ha subito diverse variazioni nel corso del tempo ed è passato da essere semplicemente citato a essere parte di una riforma nel nostro ordinamento.

⁵ GIGLIOLI F., Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente, Rivista di diritto tributario internazionale, 2004

La riforma costituzionale del 2001 ha elevato la tutela dell'ambiente da semplice interesse pubblico a valore costituzionale, cioè ha attribuito ad essa una posizione primaria nell'ordinamento⁶.

L'aver riconosciuto alla tutela ambientale un ruolo all'interno della nostra Costituzione, costituisce un percorso sempre più consapevole che inserisce l'ambiente tra i valori primari della repubblica e lo assume tra i principi fondamentali. Da questo momento questo tema, da prima trattato in modo superficiale o evitato per la poca conoscenza e per priorità che risultavano prettamente differenti da quelle di oggi, ha assunto sempre più importanza ed è entrato a far parte di molte leggi sia a livello nazionale, sia a livello europeo e internazionale. Analizziamo l'importanza che questa materia ha acquisito nel corso dei decenni, ripercorrendone i principali avvenimenti storici e inquadrandone il contesto e la normativa attuale.

⁶ DELL'ANNO P., La Tutela dell'Ambiente come "Materia" e come Valore costituzionale di Solidarietà e di Elevata Protezione in Rivista giuridica Lexambiente.it, 2020

1.2 EVOLUZIONE STORICA A LIVELLO INTERNAZIONALE

Inizialmente l'attenzione europea verso la tutela ambientale non è stata una delle principali questioni affrontate a causa delle differenti priorità della Comunità Europea che consistevano nella tutela della concorrenza e nella realizzazione di un mercato unico.

Non possiamo identificare un momento preciso che rappresenti la presa di coscienza dell'esistenza di quello che ora è denominato 'diritto ambientale', infatti nel Trattato di Roma del 1957 non c'è nessuna spiegazione in merito alla tutela ambientale e alla politica ambientale.

In particolar modo, il fondamento della politica ambientale che si ritrova nell'art.2 del Trattato, viene promosso come "uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espressione 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" obiettivi che potevano essere realizzati solo implementando la nascente protezione ambientale.⁷

Nel corso degli anni si è posta maggiore attenzione alla minaccia globale e di conseguenza alla necessità di iniziare un percorso posto alla salvaguardia del pianeta per cui era necessario un contributo da parte dell'Unione Europea. La Comunità, consapevole che ciò che era stato implementato sino ad ora, non era sufficiente per una tematica che guadagnava così velocemente attenzione, dovette adottare un approccio differente.

Solo in occasione della Conferenza delle Nazioni Unite a Stoccolma dal 5 al 16 giugno del 1972, si è arrivati alla conclusione che fosse necessario istituire e sviluppare una politica ambientale comune, definendo l'ambiente "patrimonio comune dell'umanità".

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.⁸

L'input della politica ambientale comunitaria è segnato dal primo programma di intervento della Comunità europea sull'ambiente, approvato con la Dichiarazione del Consiglio del 22 novembre 1973. Questo programma anticipa l'odierno principio "chi inquina paga",

⁷ Trattato istitutivo della Comunità economica europea, Roma, 1957.

⁸ In <https://www.unenvironment.org/about-un-environment>.

stabilendo che qualsiasi costo connesso alla prevenzione ed all'eliminazione di danni ambientali è a carico del responsabile.

In seguito negli anni Settanta sono state emanate le prime direttive comunitarie sulla tutela dell'ambiente, con temi principali quali l'inquinamento acustico e l'inquinamento atmosferico derivante da veicoli a motore, e poco dopo le prime quattro direttive con argomento di riferimento i rifiuti.

Durante lo stesso periodo vengono varati i primi tre programmi di azione comunitaria sull'ambiente, rispettivamente nel 1973, nel 1977 e nel 1983, nei quali vengono individuati i tratti essenziali della politica ambientale comunitaria.

L'Atto Unico Europeo del 1986 costituisce il fondamento giuridico della tutela dell'ambiente per la comunità europea.⁹ Esso modifica e integra allo stesso tempo il Trattato originale del 1957.

In particolare, il testo dell'art.2 è stato modificato come segue: "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." In sostanza, da questo momento gli Stati membri oltre a essere obbligati a perseguire politiche che fossero a favore della protezione ambientale, avendo un ruolo di tutela, furono inclusi attivamente nel miglioramento della politica ambientale.

Inoltre, con l'Atto Unico Europeo del 1986, viene integrato il Trattato originario, introducendo gli artt.130 R-S-T riferiti alla tutela dell'ambiente che in questo modo ha ottenuto un espresso riconoscimento giuridico all'interno della Comunità. In particolare, nel Titolo XX erano già contenuti gli art.174, 175 e 176 nei quali erano fissati gli obiettivi della politica ambientale europea, quali:

- "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."

⁹ ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012.

Vengono così introdotti i principi di azione preventiva, della correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e del ricorrente "chi inquina paga", oltre al riconoscimento del principio di sussidiarietà e di integrazione.

In questi anni si consolida anche il concetto di sviluppo sostenibile, inteso come "uno sviluppo che soddisfa i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri"¹⁰.

L'evoluzione della normativa in ambito ambientale prosegue con la stipula del Trattato di Maastricht del 1992, che con l'art.2, prevede tra i suoi obiettivi uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'ambito delle politiche dell'Unione e nel contemporaneo rispetto del principio dello "sviluppo sostenibile". Tale Trattato modifica l'art.130 R e affianca ai principi di prevenzione e di correzione, quelli della precauzione e del livello elevato di tutela ambientale, estendendo il principio di sussidiarietà a tutte le competenze della Comunità Europea. 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.¹¹

In seguito, nello stesso anno durante la Earth Summit, la prima Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente e lo Sviluppo tenutasi a Rio de Janeiro, lo sviluppo sostenibile è definito come "l'unica alternativa per un miglioramento della qualità della vita senza eccedere la capacità di carico degli ecosistemi"¹².

Nel corso dei successivi anni la tutela ambientale è diventata l'obiettivo diretto di politiche e di azioni comunitarie e non, nonostante il contenuto sostanziale della normativa ambientale definita fino a questo momento non sia variato, le potenze mondiali hanno cercato di porre delle basi concrete da cui partire. Una tappa fondamentale è stata il Protocollo di Kyoto.

10 WCED World Commission on Environmental and Development, Our Common Future, United Nations, 1987

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

12 UNCED United Nations Conference of Environment, La Dichiarazione di Rio de Janeiro, 1992

1.3 DAL PROTOCOLLO DI KYOTO A OGGI

Un altro passaggio fondamentale dell'evoluzione dell'attuale politica ambientale è il Protocollo di Kyoto del 1997 a cui aderirono 37 paesi industrializzati con l'obiettivo di ridurre le emissioni gassose.

Questi paesi sono così tenuti a ridurre le emissioni di gas serra del 5% al di sotto del livello raggiunto nel 1990 nel corso del primo periodo di impegno con inizio previsto nel 2008 e conclusione nel 2012. Per il periodo anteriore al 2008, gli Stati contraenti si impegnano ad ottenere entro il 2005 concreti progressi nell'adempimento degli impegni assunti.¹³ Tra tutti questi paesi i grandi assenti furono gli Stati Uniti d'America, che nonostante l'elevato livello di emissioni prodotte, circa il 36,1%, non partecipò. Di seguito vediamo i paesi che hanno preso parte a questo progetto per limitare i danni causati dalle emissioni gassose:

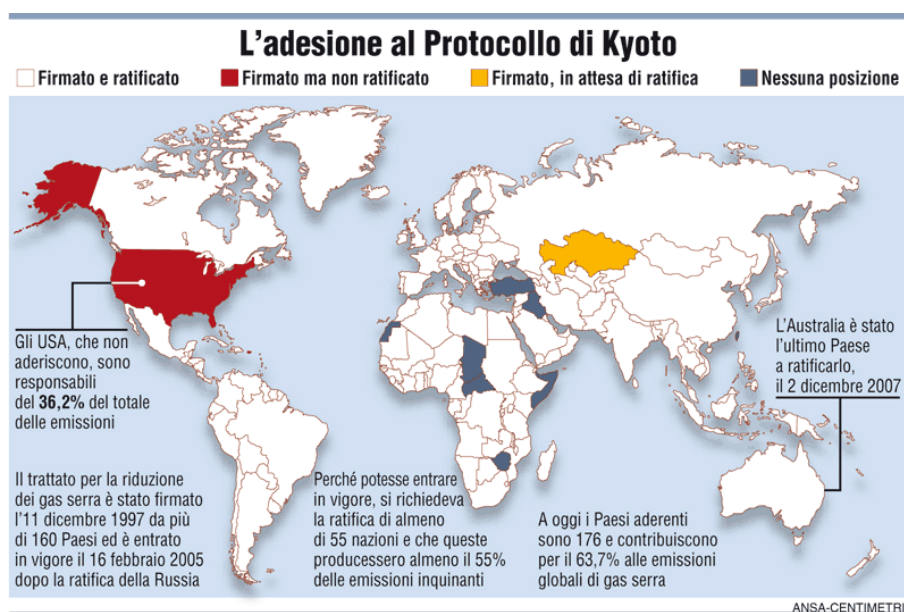


Figura 1: L'adesione al Protocollo di Kyoto. Fonte: <https://www.reteclima.it/protocollo-di-kyoto>

Nonostante le difficoltà nell'implementare tale accordo, esso entrerà in vigore nel 2005, grazie anche all'entusiasmo dovuto alla ratificazione del Protocollo da parte della Russia che possedeva circa il 17,4% delle emissioni globali.

Come possiamo vedere in figura il Protocollo prevede due tipi di strumenti volti a ridurre le emissioni, che definiscono il comportamento che possono gli Stati aderenti, ossia:

13 NESPOR S., La lunga marcia per un accordo globale sul clima: dal Protocollo di Kyoto all'Accordo di Parigi, Rivista trimestrale di diritto pubblico, 2016

1. Politiche e misure, quali interventi previsti dallo Stato attraverso programmi attuativi specifici che vengono realizzati all'interno del territorio nazionale;
2. Meccanismi flessibili, i quali danno la possibilità di utilizzare a proprio credito le attività di riduzione delle emissioni effettuate al di fuori del solo territorio nazionale.

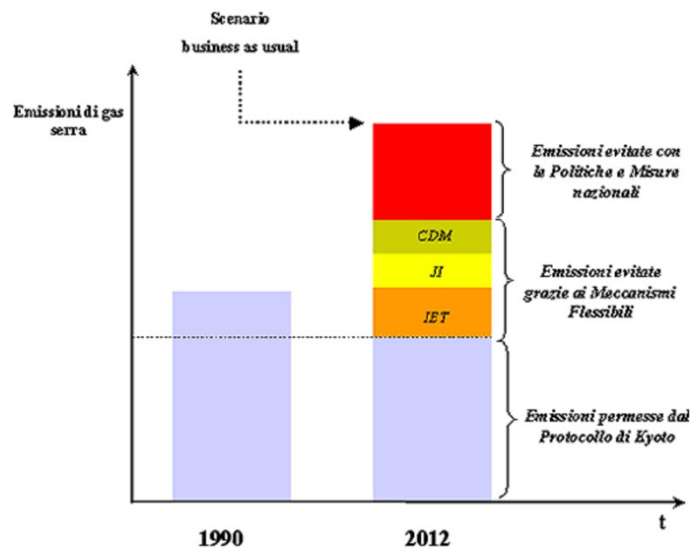


Figura 2: Strumenti per il raggiungimento degli obiettivi del Protocollo di Kyoto. Fonte:

<https://www.minambiente.it/pagina/i-cambiamenti-climatici>

Nonostante le linee guida di Kyoto, non tutti i paesi riuscirono nel loro intento di diminuire le emissioni di CO₂ e fu necessario istituire degli accordi internazionali.

In particolare, con la Conferenza sui Cambiamenti Climatici tenutasi a Copenaghen nel 2009 (COP15) che si crearono i presupposti per il raggiungimento dell'Accordo di Parigi.¹⁴

Appunto, nel 2015 la Conferenza che ha avuto luogo a Parigi si conclude con due importanti decisioni: la COP Decision e l'Accordo di Parigi, formalmente un allegato della prima.

La particolarità è che tale accordo è un trattato internazionale che risulta essere vincolante dal punto di vista giuridico, quindi deve essere ratificato dai vari stati che lo sottoscrivono, il quale sottolinea l'impegno di ridurre le emissioni in modo tale da contenere la temperatura globale al di sotto dei 2° C e di partecipare attivamente al miglioramento delle condizioni ambientali a partire dal 2020 o prima se possibile.

¹⁴ ARISTEI L., L'Accordo di Parigi: obiettivi e disciplina, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente di G. Giappichelli editore, numero 3, 2017.

L'Accordo di Parigi definisce un quadro di risposta globale al problema climatico: tutti i Paesi devono contribuire con sforzi ambiziosi, con una sostanziale simmetria tra tutti, salvo qualche eccezione procedurale.¹⁵

L'obiettivo posto da questo accordo risulta essere difficile da rispettare, infatti, molti enti come l'Intergovernmental Panel on Climate Change, hanno definito questo obiettivo difficile da raggiungere, a meno che non si implementi un'opera tempestiva che cambi radicalmente i sistemi produttivi ed economici. I Paesi più inquinanti dovranno cercare di mettere in pratica politiche che riducano le emissioni entro il prossimo decennio. Gli stessi Stati Uniti decisero di ratificare l'Accordo di Parigi, sotto la guida di Obama, scelta che però non è stata mantenuta costante dall'uscente presidente Donald Trump. Come riportava nel 2019 Il Sole 24 ore "gli Stati Uniti che sono il secondo più grande paese responsabile delle emissioni di Co2, hanno ufficialmente notificato alla comunità internazionale che usciranno dall'accordo sul clima, conquistando il primato poco invidiabile dell'unica nazione ad abbandonare gli sforzi globali per combattere il cambiamento climatico".¹⁶

Situazione ribaltata negli ultimi tempi con il nuovo presidente Joe Biden, che punta a riportare l'America al centro degli sforzi globali nel contrasto al cambiamento climatico¹⁷, proprio in questi giorni con il Leaders Summit on Climate a cui parteciperanno tutte le grandi potenze mondiali per definire le linee guida della COP26.

Negli ultimi anni far fronte al problema climatico è divenuta una necessità per tutti, sia in termini di riduzione di inquinamento nelle sue molteplici forme, sia in termini legislativi e normativi per regolamentare questo ambito. Proprio per queste ragioni alla base della materia ambientale vi sono una serie di principi e di strumenti che hanno ispirato e ispirano tutt'ora la legislazione che si adegua man mano all'urgenza di trovare un rimedio sempre più valido per la tutela del nostro pianeta.

15 CASERINI S., PIANA V., L'accordo di Parigi e la conferenza di Marrakech, *Ingegneria dell'Ambiente* Vol.3 n.4/2016

16 https://www.ilssole24ore.com/art/ora-e-ufficiale-stati-uniti-escono-dall-accordo-clima-ACqUNpw?refresh_ce=1

17 <https://www.rinnovabili.it/ambiente/cambiamenti-climatici/leaders-summit-sul-clima-biden/>

1.4 PRINCIPI FONDAMENTALI ALLA BASE DELLA TUTELA AMBIENTALE

Come abbiamo già detto in precedenza, quando parliamo di ambiente parliamo di un bene ritenuto meritevole di tutela in quanto è un bene di cui possiamo disporre tutti, un bene considerato non esclusivo sul mercato. Si tratta di un bene di cui usufruiamo tutti: si potrebbe, pertanto, anche affermare che i soggetti meritevoli di godere della tutela di cui sopra, a ben vedere, siamo tutti noi, in veste di fruitori del bene “ambiente”.¹⁸

I principi che analizzeremo come propri del diritto ambientale, sono principi che derivano dal contesto europeo. Il Trattato di Roma del 1957 non menzionava nessuna competenza della Comunità Europea in ambito ambientale, ma circa intorno agli anni '70, si sviluppa la consapevolezza di tutelare l'ambiente con una politica comunitaria. Grazie a tale presa di coscienza, nel 1973 il Consiglio dell'Unione Europea adotta il Primo Programma d'Azione sull'Ambiente, seguito da molteplici altri piani nei successivi anni. Nonostante le competenze che la CE si assumeva in materia ambientale, le basi giuridiche restavano incerte.

La rilevanza dei principi europei che trattano la materia ambientale viene sottolineata nell'art.1 della Legge n.241/1990, la quale richiama i principi dell'ordinamento comunitario; principi che vanno a vincolare non solo il legislatore, ma anche le pubbliche amministrazioni nazionali.¹⁹

È importante ricordare anche il Codice dell'ambiente, approvato con d.lgs.n.152/2006, il cui art.3-ter sancisce: *“la tutela dell'ambiente e degli ecosistemi naturali e del patrimonio culturale deve essere garantita da tutti gli enti pubblici e privati e dalle persone fisiche e giuridiche pubbliche o private, mediante una adeguata azione che sia informata ai principi della precauzione, dell'azione preventiva, della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché al principio «chi inquina paga»*.²⁰

Analizzando i vari principi del diritto ambientale che riguarda la nostra Comunità, sia essi siano espressi nei Trattati e successivamente nella Carta dei diritti fondamentali di Nizza, si

18 RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente, 2012 n.1-2

19 Legge 241/1990 come modificata dalla legge 15/2005 e dal decreto-legge 35/2005. “Art. 1 (Principi generali dell'attività amministrativa). - 1. L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”.

20 GAZZETTA UFFICIALE, Art.3-ter, Principio dell'azione ambientale

distinguono in principi procedurali, che fungono ad indicare le regole di azione e le modalità di applicazione in materia ambientale, e i principi di carattere sostanziale, che forniscono un contenuto sostanziale dei principi introdotti per il settore ambientale.²¹

Di seguito si elencano e specificano i principi del diritto ambientale, specificati nell'art.191 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, quali: principio di precauzione; principio di correzione dei danni innanzitutto alla fonte; principio "chi inquina paga". Tuttavia, ci sono alcuni principi che sono adottati per questa tematica e altre in modo comune, come il principio di sussidiarietà. Proseguiamo con l'analisi.

1.4.1 PRINCIPIO DI SUSSIDIARIETA'

Il principio di sussidiarietà, oggi sancito nell'art.5 del Trattato sull'Unione Europea, nasce come principio applicato alla materia ambientale, ma in seguito applicato a tutte le materie di competenza concorrente della Comunità.²² Questo principio permette di stabilire quando l'Unione Europea può legiferare e contribuisce affinché le decisioni siano prese il più vicino ai cittadini.

Il principio di sussidiarietà stabilisce il livello di intervento più adeguato nei settori di competenza condivisa tra l'UE e i paesi membri. Esso può definire un'azione su scala europea, nazionale o locale. In ogni caso l'Unione può intervenire solamente se è in grado di agire più efficacemente rispetto ai paesi membri e ai loro livelli nazionali o locali.

Importante è l'adeguatezza, cioè la capacità sia organizzativa, che finanziaria di un certo livello di governo di occuparsi dei problemi che si possono presentare. Essa è un elemento fondante del principio di sussidiarietà, in quanto quando un livello di governo non presenta le dimensioni adatte per lo svolgimento di un determinata funzione, è necessario che intervenga sussidiariamente il livello di governo superiore. Le dinamiche di questi due concetti devono andare di pari passo.

L'ordinamento comunitario, come è noto, nasce dall'aggregazione di più stati diversi tra loro e per questo da sempre cerca di accentrare le funzioni verso l'alto, in modo da agire uniformemente per tutti gli stati membri. Nella materia ambientale, in quanto si tratta di una

21 DELL'ANNO P., PICOZZA E., Trattato di Diritto dell'Ambiente, Principi Generali, vol.1, Cedam 2012

22 RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente, 2012 n.1-2

materia difficilmente circoscrivibile e complessa, risultano essere i livelli di governo superiori più adatti a esercitare le funzioni; per questo molto spesso il legislatore nazionale si trova a confrontarsi con il legislatore comunitario quando si parla di ambiente.

L'adeguatezza comporta anche che non si possono sottovalutare le situazioni in nome del principio di sussidiarietà e spesso possono esserci diverse soluzioni efficaci dello stesso livello di governo. Per questo motivo applichiamo un principio di differenziazione, secondo il quale la Comunità nel legiferare deve lasciare aperta la possibilità che i singoli stati membri introducano integrazioni, deroghe, miglioramenti o anche possibili peggioramenti del livello di tutela ambientale previsto in ambito europeo.

In base ai principi di sussidiarietà e differenziazione, le funzioni normative in materia ambientale vengono quindi esercitate in alto dalle istituzioni comunitarie, ma può essere consentito ai singoli Stati membri, al ricorrere di determinate condizioni, di prevedere un regime di tutela migliorativo o, eccezionalmente, un regime di tutela peggiorativo rispetto agli standard stabiliti in sede europea.²³

1.4.2 PRINCIPIO DI INTEGRAZIONE

Il principio di integrazione è un connotato fondamentale della politica ambientale europea. Esso trova esplicito riferimento nella parte II (art.II-97) che afferma che “un elevato livello di tutela dell'ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell'Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile” e nella parte III (art.III-119) dove si cita “le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione di cui alla presente parte, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile”.

Includere il principio di integrazione rappresenta un mezzo fondamentale per perseguire un livello di tutela ambientale elevato e il miglioramento delle sue qualità.²⁴

In sintesi, tutti gli obiettivi fondamentali in tematica ambientale devono essere perseguiti attraverso l'integrazione delle politiche ambientali all'interno delle altre politiche comunitarie.

Le azioni che riguardano la tutela dell'ambiente presentano un carattere che si può definire ‘trasversale’, in quanto le altre politiche nazionali o europee, per esempio riguardanti energia

23 RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente, 2012 n.1-2

24 GARZIA G., Costituzione europea e tutela dell'ambiente: riflessione e problemi aperti, 2004

o trasporti, producono sull'ambiente degli effetti positivi o negativi che siano. Si pone alla base la tutela ambientale come step di partenza per la regolamentazione di tutto ciò che può ledere l'ambiente e per questo il legislatore deve tenere in considerazione questo principio di base. Ciò non significa che il principio di integrazione va a privilegiare la materia ambientale rispetto alle altre, ma costituisce una sottospecie di vincolo per quanto riguarda le esigenze di tutela ambientale; quindi, è necessario tenere in considerazione l'interesse ambientale quando si applica una determinata riforma, in modo da bilanciare interessi sia della materia che si sta regolamentando, sia della materia ambientale.

1.4.3 PRINCIPIO DI INFORMAZIONE

Il principio di informazione non è tra i principi esplicitati dai trattati europei, ma lo ritroviamo nella Dichiarazione di Rio de Janeiro del 1992 alla quale l'Unione partecipa, e per questo è un principio che possiamo considerare alla stregua degli altri.

La dichiarazione del 1992 ha avuto come risultato un accordo siglato con 27 principi dai diversi stati firmatari, in cui ritroviamo il principio di informazione. In sintesi, il principio 10 sostiene che i problemi ambientali vengono affrontati al meglio con la partecipazione di tutti i cittadini interessati, ciascuno a seconda del proprio livello. A livello nazionale ogni individuo dovrà avere idoneo accesso alle informazioni riguardanti l'ambiente in possesso delle autorità pubbliche, comprese le informazioni su materiali e attività pericolose nelle loro comunità, e dovrà avere la possibilità di partecipare ai processi decisionali. Inoltre, Gli Stati dovranno facilitare e incoraggiare la consapevolezza e la partecipazione dei cittadini rendendo ampiamente disponibili le informazioni. Infine, si specifica che dovrà essere garantito un accesso effettivo ai procedimenti giudiziari e amministrativi, comprese le iniziative di riparazione e di rimedio.²⁵

Il tema dell'accesso all'informazione e della comunicazione sulle questioni ambientali, sia livello nazionale che internazionale, riveste un ruolo molto importante perché è necessario per rendere consapevole l'individuo e sensibilizzarlo in materia ambientale, responsabilizzarlo come singolo e come soggetto che appartiene ad una comunità.

25 RAPPORTO DELLA CONFERENZA DELLE NAZIONI UNITE SULL'AMBIENTE UMANO, 1992 – <http://isprambiente.gov.it>

1.4.4 PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA'

Il principio di proporzionalità trova infatti applicazione in quasi tutti i campi del diritto, dal diritto privato al diritto penale, dal diritto del lavoro a quello fallimentare, dal diritto tributario a quello internazionale.²⁶ Per quanto concerne l'Unione viene sottolineato dal Trattato dell'Unione Europea insieme al principio di sussidiarietà.

Questo principio riveste grande rilevanza in materia ambientale e implica che le misure di tutela dell'ambiente che sono adottate siano, a parità di efficacia, le meno restrittive per le libertà antagoniste, le quali generalmente sono di natura economica.

Nel caso in cui queste libertà siano lese, tali devono avere una proporzionalità tra l'entità della limitazione imposta e il risultato perseguito attraverso questa. In sintesi, applicando questo principio si dovrebbe evitare che vengano adottate delle misure di protezione ambientale eccessive e invasive in modo ingiustificato, oltre che restrittive nei confronti delle libertà dei singoli.²⁷

1.4.5. PRINCIPIO DI PRECAUZIONE

Applicare il principio di precauzione significa, infatti, adottare misure di tutela e prevenzione ambientale anche quando non sia assolutamente certo che un determinato fenomeno sia nocivo per l'ambiente, ma, al contempo, sussista un dubbio scientificamente attendibile che possa esserlo.²⁸

In sostanza, secondo questo principio il legislatore è chiamato ad agire in modo cautelativo, anche se perviene la sola ipotesi della presenza di un rischio che danneggi l'ambiente significativamente, senza che, il fatto che manchi una prova scientifica, possa essere usato come conseguenza del non agire e non adottare misure efficaci e preventive.

Secondo quanto disposto nell'art.191 TFUE, le misure tutelative devono avere alla base una valutazione scientifica che sia obiettiva per evitare che queste non si traducano in allarmismo e suggestione dei cittadini senza aver alcun fondamento.

È importante evitare che l'applicazione del principio di precauzione si risolva nell'adozione blocchi generalizzati delle attività, non fondati su riscontri scientifici, in quanto una situazione del genere potrebbe violare lo stesso principio.

26 SANDULLI M.A., Proporzionalità in Dizionario di Diritto Pubblico, a cura di S. CASSESE, Milano 2006

27 NICOTRA F., I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa, 2017

28 RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente, 2012 n.1-2

1.4.6. PRINCIPIO DI AZIONE PREVENTIVA

Il principio di prevenzione o azione preventiva rappresenta un principio cardine del diritto ambientale. In materia ambientale, infatti, occorre intervenire prima che siano causati dei danni, così da prevenire, nella misura in cui ciò sia possibile, eliminare, o, quantomeno, ridurre fortemente, il rischio che tali danni si verifichino. Ciò non solo perché i danni ambientali, una volta verificati, non sempre sono riparabili, ma anche poiché, pur laddove lo siano, l'attività di ripristino, generalmente, è molto più onerosa di quella di prevenzione, con la conseguenza che anch'esso non può prescindere da considerazioni di rilevanza economica.²⁹

Ciò che diversifica questo principio dal precedente è che la prevenzione viene esercitata nei confronti di quelle attività che possono causare danni all'ambiente che sono provati e certi dal punto di vista scientifico. Quindi in questo caso si ha una certezza sui rischi che andiamo ad affrontare.

1.4.7. PRINCIPIO DI CORREZIONE DEI DANNI ALLA FONTE

Nel caso in cui non si riesca ad intervenire per evitare i danni, è necessario farlo ex post con il principio di correzione dei danni alla fonte e con il principio "chi inquina paga". Entrambi questi principi non devono essere considerati solo dal punto di vista riparatorio, ma anche come fenomeno di prevenzione. È chiaro che correzione dei danni innanzitutto alla fonte significa, testualmente, andare a correggere danni che si sono verificati in un primo momento, intervenendo sulle fonti produttive dell'inquinamento.³⁰

Questo tipo di misure possono essere interpretate anche come una prevenzione; ad esempio, le norme che introducono degli standard per la fabbricazione di alcuni prodotti, come gli autoveicoli, sono norme di prevenzione che intervengono sulle fonti degli inquinamenti fissando dei limiti di emissione, oppure le norme che vietano o limitano la circolazione per evitare il superamento delle soglie o della concentrazione di sostanze inquinanti nell'aria, hanno scopo preventivo.

29 MANCINI PALAMONI G., Il principio di prevenzione, *www.AmbienteDiritto.it Rivista Giuridica*, 2014

30 RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, *Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente*, 2012 n.1-2

1.4.8. PRINCIPIO “CHI INQUINA PAGA”

Infine, il principio “Chi inquina paga”, raggiunge la sua validità dal punto di vista giuridico intorno agli anni Settanta. Esso pone attenzione sul consumo delle risorse naturali e sui fenomeni di inquinamento ambientale, i quali implicano costi. Tale principio prevede che i costi di prevenzione e di riparazione non ricadano sulla collettività, ma siano “internalizzati” dai soggetti che usano tali risorse e svolgono attività di rilevante impatto ambientale.³¹

La ratio di questo principio il suo riconoscimento da parte della comunità europea sono ricondotti alla necessità che siano gli operatori economici a sostenere effettivamente i costi dell’inquinamento da loro prodotto, al fine di evitare che soltanto lo Stato debba farsi carico di tali spese, Direttamente attraverso la concessione di aiuti che favorirebbero gli operatori di alcuni paesi e non di altri, Creando così ingiustificati vantaggi a livello concorrenziale.³²

Questo principio, come il precedente, ha anche una valenza preventiva, in quanto il suo scopo finale è disincentivare e ridurre lo svolgimento di attività e comportamenti che risultino dannosi per l’ambiente, allo stesso modo incentiva i soggetti che adottano scelte virtuose.

In un primo momento, si utilizzò come strumento di applicazione comunitario il “Command and Control”, in pratica vi erano regole comuni, eterogenee come standard di diversa natura, tecniche utili di disinquinamento che si applicavano per far fronte alle necessità ambientali. Tale sistema incideva in modo diretto e efficace sul comportamento degli operatori imponendo limiti e controlli sulle attività inquinanti, realizzando così interventi pianificatori a livello statale e locale.³³

Questo sistema di regolazione diretta si diffuse in tutti i paesi industrializzati, ma finì per essere costoso e poco efficiente essendo difficile conciliare politiche ambientali e procedure amministrative dalla rigida burocrazia. Questo tipo di sistema è molto adatto per fenomeni di inquinamento localizzato, ma in zone più inquinate non incentiva alla delocalizzazione delle attività inquinanti, inoltre i costi fissi dell’attività del disinquinamento non incentivano la ricerca di processi produttivi sostitutivi.

Esso richiede controlli efficaci e tempestivi da parte dell’amministrazione efficiente e, inoltre, incide in misura limitata sulla formazione dei prezzi cosicché non incentiva l’impiego di processi che siano più virtuosi per l’ambiente. Un esempio è il caso della legge Merli (319/76)

31 RENNA M., I principi di tutela dell’ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell’ambiente, 2012 n.1-2

32 MAURO M., Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici, Rivista de Estudios Jurídicos n°17/2017

33 Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici, Rivista de Estudios Jurídicos n°17/2017

sugli scarichi, che avrebbe dovuto portare all'eliminazione degli scarichi non a norma, la quale però, per l'eccessiva rigidità burocratica, non andava a distinguere tra inquinanti biodegradabili e tossici, non considerava nemmeno le condizioni ambientali dei corpi ricettori in cui avvengono gli scarichi e ciò portò al suo fallimento.

La comunità europea, in seguito a tutte queste difficoltà, arrivò alla conclusione che fossero necessari nuovi strumenti di mercato quali: tributi, sussidi, canoni, permessi negoziabili, ecc. Si passò dall'uso di strumenti di tipo economico-finanziario, che erano idonei a garantire l'equilibrio tra 'ambiente' e 'mercato' e che allo stesso tempo miglioravano gli standard qualitativi della tutela ambientale. Nel prossimo capitolo analizzeremo in modo specifico gli strumenti di cui dispone la politica ambientale.

2. LO STATO E LA PROTEZIONE AMBIENTALE

2.1. GLI STRUMENTI PER LA PROTEZIONE AMBIENTALE

Fino a qualche decennio fa il mercato era classificato come una delle cause scatenanti del degrado e dell'inquinamento, invece che una possibile soluzione a questo problema. Lo sviluppo della produzione industriale e l'aumento dei consumi, fondamenta della crescita nei paesi che si sono sviluppati in un'economia di mercato, ha fatto sì che si sviluppasse il fabbisogno energetico facendo ricorso sempre di più allo sfruttamento delle risorse naturali. L'aumento tutte le sostanze inquinanti, conseguenza negativa e trascurata dalle attività economiche e commerciali, ha generato un danno non solo economico all'uomo stesso e all'ambiente che lo circonda.

La letteratura economica definisce tali danni un classico esempio di esternalità negativa: un costo di cui il sistema dei prezzi nel mercato non tiene conto e che pertanto non verrà sostenuto da chi lo ha causato, ma ricadrà su una terza parte lesa senza diritto di alcuna forma di compensazione.³⁴

Il danno ambientale si configura come un caso di esternalità se non vi è una normativa di riferimento; danno nei confronti di quello che è definito un bene pubblico, ossia l'ambiente. Nel momento in cui i meccanismi di mercato non sono capaci di garantire un'internalizzazione dell'esternalità negative causate nei confronti dell'ambiente da chi effettua la produzione, l'attività economica andrà a generare un livello inquinamento non ottimale e quindi un deterioramento eccessivo del bene pubblico in questione.

In assenza di una norma che abbia come fine quello di attribuire i costi ambientali alle aziende che li producono, l'inquinamento o il danno ambientale sarà un costo per la società in genere, ma da cui consumatori e produttori non saranno influenzati nelle proprie attività e scelte economiche.

Fu Garret Hardin a sostenere in un influente articolo pubblicato nel 1968 che finché una riserva pubblica sarà liberamente usufruibile da ognuno, ogni individuo avrà interesse ad utilizzarla per massimizzare la propria utilità privata, causando un sovra sfruttamento collettivo della risorsa ed una sua progressiva distruzione.³⁵

34 BOFFA F., CLO' S., Un'introduzione agli strumenti economico-giuridici del diritto ambientale: L'approccio Law and Economics, Capitolo 4 Strumenti economici nel diritto ambientale europeo, Cedam, 2012.

35 BOFFA F., CLO' S., Un'introduzione agli strumenti economico-giuridici del diritto ambientale: L'approccio Law and Economics, Capitolo 4 Strumenti economici nel diritto ambientale europeo, Cedam, 2012

Emerge la necessità dell'intervento pubblico che, attraverso una opportuna contabilizzazione in posizione dei costi ambientali, Corregga il fallimento di mercato che promuova una preservazione del bene pubblico da un suo eccessivo sfruttamento deterioramento.³⁶

Gli strumenti a disposizione dei Governi per attuare la politica ambientale sono di diversa natura, ma gli Stati Membri dell'Unione Europea hanno cominciato ad utilizzare strumenti fiscali o economici recentemente con l'obiettivo di ottenere un livello di protezione ambientale più performante.

Gli strumenti messi a disposizione per la salvaguardia dell'ambiente si possono suddividere in tre gruppi differenziabili per modalità e effetti di attuazione:

- Strumenti di regolamentazione diretta;
- Strumenti di regolamentazione sociale;
- Strumenti economici e/o fiscali;

2.1.1 STRUMENTI DI REGOLAMENTAZIONE DIRETTA

Gli strumenti di regolamentazione diretta che sono in sostanza misure utilizzate per influenzare direttamente il comportamento del singolo individuo che si rapporta con l'ambiente.

Storicamente sono strumenti utilizzati da governi centrali come i limiti imposti sulla quantità di sostanze inquinanti che si possono emettere nell'aria oppure i requisiti legali che si devono avere per utilizzare determinati tipi di tecnologie nella produzione. In sintesi, sono misure che costringono gli individui a tenere un comportamento adeguato in relazione ad alcune attività che risultano essere dannose per l'ambiente.

2.1.2 STRUMENTI DI REGOLAMENTAZIONE SOCIALE

Gli strumenti di regolamentazione sociale sono misure mirate al cambiamento volontario del comportamento dell'individuo nei confronti dell'ambiente. Ad esempio, si può pensare ai diversi sistemi di informazione sui danni ambientali che una determinata attività può causare oppure formazione già in età scolastica per rendere gli individui più consapevoli del proprio comportamento e dell'impatto che questo può avere nei confronti dell'ambiente che lo circonda. La caratteristica principale è che non vi è un elemento di costrizione del soggetto,

36 Luigi Pellizzoni, The commons in the shifting problematization of contemporary society, in "Rassegna Italiana di Sociologia, Rivista trimestrale fondata da Camillo Pellizzi" 2/2018, pp. 211-234, doi: 10.1423/90578

non c'è un vincolo, ma semplicemente si cerca di persuadere il cambiamento dell'approccio che ognuno ha nei confronti dell'ambiente.³⁷

2.1.3 STRUMENTI ECONOMICI E FISCALI

Gli strumenti economici e/o fiscali, ultimi sia per elenco, sia i termini cronologici, sono misure introdotte recentemente all'interno degli ordinamenti nazionali per implementare una politica ambientale e per influenzare il comportamento degli individui con incentivi e disincentivi sotto il profilo fiscale. Si punta, secondo me, a smuovere la consapevolezza del soggetto ricompensando un'azione a favore della protezione ambientale e 'punendo', invece, ciò che risulta essere più dannoso per l'ambiente.

Questa tipologia di intervento è la più efficace in termini quantitativi, ma la più difficile da attuare soprattutto perché facciamo parte della comunità europea e talvolta per attuare politiche favorevoli al nostro scopo si rischia di contraddire ciò che regola il diritto comunitario, come per esempio il divieto di imporre limitazioni quantitative sulle importazioni citato dall'art.30 del TCE.

La protezione dell'ambiente può essere tutelata dal legislatore nazionale attraverso differenti opzioni, come l'introduzione di *taxe* con lo scopo di creare dei fondi per procedere al finanziamento di interventi nel settore della protezione ambientale oppure che servano ad internalizzare i costi ambientali che particolari attività creano.

Alternativa potrebbe essere, invece che aumentare la pressione fiscale, quella di riorientare il sistema fiscale vigente introducendo nuovi obiettivi ambientali; pure quella di sostituire misure fiscali esistenti con misure orientate alla protezione ambientale, come è stato attuato nei paesi scandinavi in particolare in Svezia andando a istituire un avere propria riforma in senso ecologico.

Le misure fiscali per la protezione ambientale possono perseguire vari obiettivi:

- fornire la copertura finanziaria necessarie per effettuare servizi ambientali;
- costituire un incentivo/ disincentivo a determinati comportamenti nei confronti dell'ambiente;

37 CIGLIONI F., Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente - RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW – Maggio-Dicembre 2004

- aumentare il gettito delle imposte versate al governo centrale, con scopi ecologici sono secondari.³⁸

2.1.4. DEFINIZIONE DI ECOTASSA

Quando parliamo di tassa per la protezione ambientale o di ecotassa, il problema a cui ci ritroviamo di fronte è che non esiste una terminologia universale.

Il termine *tassa* varia a seconda del Paese a cui faccio riferimento e le stesse differenze si riscontrano quando andiamo a parlare di ecotassa.

L'OCSE, nonostante l'ambiguità del concetto di ecotassa in uno studio la definisce come *“il prezzo che deve essere pagato per aver causato danni all'ambiente; ne consegue che il singolo operatore internalizzare il costo della domanda dei cosiddetti servizi ambientali di cui ha usufruito o intende usufruire per l'analisi privata dei costi e dei benefici che tali servizi ambientali possono procurarti”*.³⁹

Un'altra definizione del termine ecotassa viene data due economisti molto vicini alla problematica ambientale, Gaines e Westin, quali affermano che *“ecotasse sono tutte quelle misure che richiedono un pagamento per l'immissione di sostanze inquinanti nell'ambiente, misure che si basano generalmente sul tipo di sostanza e sulla quantità immessa”*⁴⁰

Molti sono anche gli studiosi che sostengono che deve essere considerata 'ecotassa' qualsiasi tipo di misura che abbia un obiettivo, anche indiretto, di riduzione dell'inquinamento e che sia volta al miglioramento nelle condizioni ambientali. Molte volte a livello politico le ecotasse vengono presentate come *misure dal doppio dividendo*, considerate come misure che hanno più obiettivi: da un lato l'obiettivo di protezione ambientale e dall'altro lo scopo di aumentare il gettito delle imposte. La conclusione è che non esiste quindi una definizione universale per definire l'ecotassa, ma possiamo constatare che, a partire degli Anni '90, l'utilizzo di queste misure per attuare le politiche ambientali è diventato frequente e molteplici sono gli Stati membri, nonché la stessa Commissione Europea ad averle utilizzate come strumenti di politica fiscale.

38 BOFFA F., CLO' S., Un'introduzione agli strumenti economico-giuridici del diritto ambientale: L'approccio Law and Economics, Capitolo 4 Strumenti economici nel diritto ambientale europeo, Cedam, 2012.

39 OCSE, Integrating environment and economics-progress in the 1990's, Parigi, OECD Publications, 1995

40 GAINES S.E., WESTIN R.A., Taxation for environmental protection: a multinational study, Westport, Quorum books, 1991.

In sintesi, possiamo affermare che un'ecotassa è un'imposizione del governo sui “consumatori dell'ambiente” perché questi paghino per tale uso.⁴¹

Di seguito analizziamo la nascita delle prime misure fiscali e gli strumenti alternativi che vengono utilizzati dai diversi Paesi per contrastare il danno ambientale.

41 L'ambiente e l'Unione Europea, la fiscalità ambientale e il libero commercio – Alessandro Nucara

2.2. PIGOU E LA PROTEZIONE AMBIENTALE

Le preoccupanti condizioni ambientali del nostro pianeta hanno spinto gli economisti a cercare nuovi rimedi per garantire uno sviluppo eco-compatibile con la salvaguardia dell'ambiente, realizzando così uno stretto collegamento tra la politica economica e fiscale e la politica ambientale.⁴²

Le origini della tassazione ambientale nella teoria economica risalgono all'economista Arthur Cecil Pigou (1877-1959), il quale ipotizzò una tassa applicata all'inquinatore basata sulla stima del danno procurato oppure del costo esterno. Questa tassa era un mezzo per eguagliare i costi privati e i costi sociali e rappresentava una prima base delle odierne tasse sull'inquinamento.

Nella sua opera, Pigou pose la propria attenzione su quelli che erano i costi nascosti dell'inquinamento prodotti dalle emissioni dei fumi delle fabbriche e delle abitazioni di Manchester e evidenziò, prendendo come esempio una singola acciaieria, che i danni ambientali causati, se valutati in termini monetari, erano pari al doppio rispetto al valore della produzione di acciaio ottenuta.

Egli, in sintesi, fece una prima proposta di correttivo delle diseconomie esterne in campo ambientale, ipotizzando l'introduzione di imposte speciali gravanti sulle attività economiche che sono causa degli effetti sociali indesiderati dai terzi che risultano essere estranei ad ogni rapporto economico riguardante l'attività da sottoporre a tassazione. In questo modo, l'industria inquinante sarebbe sottoposta ad un aumento dei costi di produzione pari al costo sociale dovuto all'attività inquinante prodotta e in tal modo, questi costi, verrebbero internalizzati dall'azienda stessa.

Per definizione si ha un'esternalità ogni qualvolta un individuo compie un'azione che abbia degli effetti su un altro soggetto terzo, senza che quest'ultimo paghi o riceva un compenso per questi effetti.⁴³ Le esternalità sono note come negative, se l'azione di un individuo impone un costo ad altri, oppure come positive, se tali azioni apportano ad altri un beneficio.

Ad ogni modo si è giunti alla conclusione che ogni volta che ci si trova di fronte ad un'esternalità, sia essa positiva o negativa, le risorse sono allocate nel mercato in modo inefficiente: gli individui che producono un effetto negativo non ne sopportano l'intero costo

42 <http://www.teoriaestoriadeldirittoprivato.com/index.php> - Fiscalità ambientale: profili costituzionali e applicazioni interne

43 <https://www.core-econ.org/the-economy/book/it/text/12.html?query=esternalità>

e per questo sono portati a svolgere l'attività dannosa in modo eccessivo, mentre gli stessi individui, in caso di beneficio, non godendone a pieno sono portati a svolgere l'attività in modo ridotto.

Ed è qui, secondo il noto economista, che lo Stato dovrebbe intervenire: nel primo caso applicando maggiore tassazione per disincentivare la produzione dannosa e nel secondo caso garantendo sussidi all'attività non dannosa.

La tassa pigouviana grava sul soggetto attivo del reato ambientale ed è determinata in virtù del danno procurato all'ecosistema: più alto è il danno, per esempio da inquinamento, e più alti sono i costi che dovrà sostenere l'impresa. Un esempio applicato non molto tempo fa che rispecchia la teoria pigouviana è la Carbon tax, introdotta in Italia nel 1998 secondo le conclusioni della Conferenza di Kyoto del 1997, e la cui aliquota è fissata dal governo in base alle emissioni di anidride carbonica, tassa che l'Unione Europea ha recentemente tentato, senza successo, di estendere anche a tutte le compagnie aeree.⁴⁴

⁴⁴ <https://lexambiente.it/materie/ambiente-in-genere/188-dottrina188/8611-ambiente-in-genere-sistemi-degli-standars-e-tasse-pigouviane.html>

2.3. DALLA TEORIA ALLA PRATICA: CRITICITA'

Le esternalità causano inefficienze dovute al fatto che ciò che è ottimale dal punto di vista di un operatore economico privato, può non esserlo dal punto di vista sociale.⁴⁵

Dal punto di vista teorico un'ecotassa Pigouviana contribuirebbe a ottenere come risultato il cambiamento del comportamento del soggetto che svolge attività dannosa per l'ambiente.

Il singolo inquinante dovrà valutare da un lato i costi dovuti al pagamento della tassa ad un dato livello di produzione e dall'altro i benefici derivanti dall'elusione della tassa attraverso un comportamento diverso, per esempio l'adozione di "tecnologie pulite".

La soluzione dal punto di vista pratico risulta ben più complessa ed è necessario considerare diversi scenari rispetto al cambiamento del comportamento del soggetto inquinante:

1. Coloro su cui grava la tassa tenteranno di eluderla attraverso la riduzione o il cambiamento del comportamento dannoso, totalmente o parzialmente, solamente se esistono delle alternative praticabili;
2. Coloro che non sono riusciti ad adottare un'alternativa che permetta di eludere la tassa, provvederanno al pagamento della tassa e in seguito tenteranno di trasferire il costo che hanno sostenuto su soggetti terzi, quali per esempio i consumatori;
3. Coloro che non hanno potuto né eludere la tassa né trasferire il costo a terzi, saranno costretti a ridurre la loro produzione fino al punto in cui sarà più conveniente continuare a pagare la tassa.

Affinché una tassa pigouviana consegua il suo scopo di modificare il comportamento in senso favorevole all'ambiente degli individui devono esistere una serie di condizioni:

- Tutte le alternative considerate potenzialmente dannose per l'ambiente dovranno essere tassate in modo eguale;
- Dovranno esistere alternative che siano effettivamente più favorevoli all'ambiente;
- Il livello di tassazione dovrà essere fissato in maniera coerente ed efficace.⁴⁶

Come detto, se dal punto di vista teorico la soluzione pigouviana appare di facile applicabilità, dal punto di vista pratico, non solo è stata contestata la difficoltà di applicazione, ma anche la stessa opportunità.

45 L'ambiente e l'Unione Europea, la fiscalità ambientale e il libero commercio – Alessandro Nucara

46 <https://lexambiente.it/materie/ambiente-in-genere/188-dottrina188/8611-ambiente-in-genere-sistemi-degli-standars-e-tasse-pigouviane.html>

Dal primo punto di vista si è spesso evidenziato come lo scopo finale delle tasse pigouviane sia quello di indurre cambiamenti nel comportamento degli individui che cercheranno di eludere la tassa.

In una situazione ideale in cui tutti gli operatori economici agiscono razionalmente e vadano ad annullare quello che viene considerato l'oggetto della tassa, per esempio le emissioni di sostanze inquinanti, il gettito sarebbe pari a zero; ciò comporterebbe l'eliminazione dei fini fiscali che secondo molti critici economici dovrebbero sempre accompagnare l'introduzione di qualsiasi tassa.

Un'ulteriore considerazione pratica solleva la problematica relativa allo stabilire con esattezza la quantità di inquinamento che sarebbe riconducibile ad ogni individuo inquinante. Questo comporterebbe dei costi eccessivi per l'applicazione della tassa o addirittura potrebbe renderla impossibile da applicare.⁴⁷

Molteplici sono state le teorie a favore dell'applicazione pigouviana, fermo restando che nella maggior parte dei casi è impossibile o inefficace applicare una *tassa pura*.

Per rispondere alle critiche, si potrebbe dire che aspettarsi un gettito fiscale superiore a zero non è così verosimile; infatti, esistono differenti motivi legati ai problemi ambientali, per cui il legislatore può ritenere che una riduzione del 100% dell'emissione di sostanze inquinanti sia inefficiente in quanto, dal punto di vista ecologico, l'ambiente ha una certa capacità di assorbire le sostanze inquinanti e d'altro canto per alcuni settori non esistono alternative che siano favorevoli all'ambiente che permettano, quindi, di eludere la tassa.

Ultima considerazione riguarda le tempistiche dei cambiamenti, i quali non saranno mai immediati, in quanto il soggetto necessiterà di tempo per procedere al mutamento del comportamento dannoso e quindi, inizialmente, sarà inevitabilmente sottoposto all'imposizione.

Per quanto riguarda la difficoltà di individuare la quantità di inquinamento riconducibile ad ogni operatore, risulta difficile o impossibile fissare una tassa efficacemente; si potrebbe pensare ad un'ecotassa, invece che essere fissata sul livello delle emissioni, sia fissata sulla dannosità potenziale degli input di una certa fabbrica, cioè sulle sostanze che vengono utilizzate nei vari processi produttivi, elemento che può essere accertato in modo più semplice.

47 <https://www.thebalance.com/pigouvian-tax-definition-and-examples-4157479>

Nonostante la maggior parte delle critiche fatte al modello di Pigou possono essere sfatate, i vari governi nazionali hanno sempre ritenuto l'applicazione di una tassa pigouviana pura e semplice come una misura antieconomica.

Per poter fissare un'ecotassa di questo genere in maniera efficace, il governo che vuole far fronte al problema dell'esternalità, cercando di modificare i comportamenti degli operatori economici, in modo tale da internalizzare costi sociali determinati dalle loro attività, dovrebbero attenersi a due alternative:

- a. Mantenere un'ecotassa rivedendo continuamente la sua applicazione per evitare che essa sia fissata ad un livello troppo alto o troppo basso; ciò comporterebbe ricercare continuamente una soluzione efficiente dal punto di vista sociale con il continuo cambiamento della tassa applicata ad ogni operatore e ritrovarsi di fronte a evidenti difficoltà per l'operatore, il quale dovrebbe calcolare i costi della sua produzione portando così a un'inefficienza dal punto di vista economico.
- b. Rinunciare ad una soluzione pienamente efficiente, dal punto di vista sociale, per utilizzare specifiche politiche di controllo che permettano di spostare i comportamenti verso livelli di inquinamento più bassi, che non pretendono di essere socialmente efficienti e che potrebbero essere fissati dai politici. Questo modello viene analizzato negli anni 70 da due studiosi Baumol e Oates.

2.4 STANDARDS AND CHARGES

Un approccio sostitutivo al problema dell'esternalità che analizzano questi due studiosi è chiamato "*standards and charges*", in quanto la tassa ha come obiettivo quello di raggiungere un livello, uno standard di qualità ambientale che non ha la pretesa di annullare in modo totale i costi sociali che vengono causati da una determinata attività, ma che può essere fissata in modo arbitrario da chi governa il paese. Questo tipo di teoria risulta debole sotto alcuni punti di vista, in quanto non tiene in considerazione la necessità di trovare un accordo sullo standard da considerare sostenibile; standard che, secondo la mia opinione, se lasciato al puro arbitrio del mondo politico è altamente improbabile che sia soddisfacente dal punto di vista ambientale.

La procedura di applicazione di questo tipo di metodo segue due fasi:

- inizialmente si deve procedere a fissare uno standard di qualità ambientale, in base a una determinata fonte di inquinamento, per esempio fissare il livello massimo che può essere presente nell'aria di una sostanza; si potrà raggiungere questo standard attraverso l'introduzione della tassa fissata in modo arbitrario.
- In secondo luogo, l'autorità tributaria dovrebbe applicare la tassa in modo tale che lo standard venga raggiunto, ed eventualmente cambiare il livello di imposizione tenendo in considerazione via via il grado di avvicinamento allo standard stesso.⁴⁸

Questo tipo di approccio presenta un vantaggio rispetto alla teoria pigouviana, perchè non è più necessario avere una vasta gamma di informazioni, ma allo stesso tempo si rinuncia ad un livello di qualità ambientale che sia efficiente dal punto di vista sociale, accontentandosi a semplici migliorie della qualità dell'ambiente.

2.5 CREDITI D'IMPOSTA

Un'ulteriore alternativa per attuare le politiche ambientali può essere il credito d'imposta. Questa misura indurrebbe le imprese che inquinano ad adottare metodologie produttive meno dannose e meno rischiose per l'ambiente. Basti pensare a introduzione di un credito di imposta per quelle imprese che investono in tecnologie pulite o tecnologie 4.0.

48 Nucara Alessandro - L'ambiente e l'Unione Europea, la fiscalità ambientale e il libero commercio Gangemi Editore 1999

Questo credito può rappresentare una ricompensa, un premio per l'impegno che l'azienda investe nel tentativo di inquinare meno, la quale può andare a coprire in modo totale o parziale i costi dell'investimento sostenuti.

Questo tipo di strumento è particolarmente vantaggioso per i governi nazionali perché, nonostante comporti una diminuzione del gettito fiscale, può essere facilmente inserito nel sistema tributario senza costi aggiuntivi rilevanti per la sua attuazione; per esempio nell'ultimo anno abbiamo assistito all'inserimento di numerosi crediti d'imposta nella prassi del nostro Paese, si veda ad esempio il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0 oppure i crediti d'imposta relativi ai bonus edilizi per il miglioramento dell'efficienza energetica.

Il vantaggio più evidente di questo strumento è che la singola impresa che desidera usufruire del credito deve dimostrare che ha effettuato degli investimenti per adottare tecnologie a favore dell'ambiente e in quale direzione gli investimenti sono orientati; questo permette di sapere quali sono i danni ambientali da attendersi da questa determinata impresa.

Lo scopo finale è quello di rendere noto il danno ambientale causato da una determinata produzione, mentre se andassimo ad introdurre una tassa, l'impresa tenderebbe a nascondere il danno ambientale causato in modo tale da non essere sottoposta tassazione.

2.6. I SUSSIDI

Lo stesso obiettivo dei crediti d'imposta, lo hanno i sussidi che lo Stato può concedere alle imprese che, per esempio, intendono investire in tecnologie più favorevoli per l'ambiente.

La definizione più ampia di sussidio è fornita dall'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO) nell'*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM)* così come riportato dall'*International Institute for Sustainable Development (IISD)* nel 2013.

Un governo introduce un sussidio quando:

- fornisce un trasferimento diretto effettivo o potenziale;
- rinuncia o riconosce di non essere in grado di raccogliere parte del proprio gettito;
- fornisce beni o servizi al di sotto del prezzo di mercato o li acquista al di sopra del prezzo di mercato;

- fornisce sostegno al reddito o al prezzo di un bene.⁴⁹

I sussidi possono essere suddivisi in: on-budget e off-budget. I primi sono presi dal bilancio dello Stato o di altri enti pubblici o desumibili da essi; in questa categoria vengono inclusi i sussidi diretti, sia in termini di rimborsi dei costi operativi che di trasferimenti netti e la fornitura di altri beni e servizi da parte dello Stato, escluse le infrastrutture. I secondi, invece, includono le spese fiscali, fra cui agevolazioni, detrazioni, deduzioni e la mancata internalizzazione delle esternalità.⁵⁰

La differenza fondamentale tra il sistema del credito d'imposta e il sistema di sussidi è fondamentalmente che il sussidio viene erogato dallo Stato prima che l'investimento venga effettuato, mentre i crediti d'imposta vengono concessi come ricompensa in un momento successivo al sostenimento dell'investimento. L'elemento di anticipare il contributo è molto incentivante per l'azienda che va a sostenere l'investimento.

2.7 I PERMESSI DISPONIBILI

Un altro possibile strumento sono i cosiddetti *permessi disponibili*. Non è uno strumento che si considera prettamente fiscale, ma lo ritroviamo tra gli strumenti economici utilizzati per la protezione ambientale, molto utilizzato negli Stati Uniti.

In pratica il regolatore fissa il livello massimo di inquinamento consentito, creando al contempo un mercato di scambio dei permessi ad inquinare, in cui si determinano, sulla base della domanda e dell'offerta, i prezzi degli stessi.⁵¹ Questo permesso consiste in una sorta di diritto ad inquinare.

Tale genere di sistema può dare garanzia che gli obiettivi fissati siano raggiungibili entro una determinata data, attraverso un monitoraggio delle infrazioni da parte degli operatori economici; inoltre, offrirebbe maggiore flessibilità per quanto riguarda la riduzione totale di inquinamento, perché i costi sarebbero distribuiti in modo migliore tra più soggetti della stessa produzione. La migliore distribuzione dei costi deriva dal fatto che vi è la possibilità per gli operatori di vendere i permessi di cui non hanno bisogno.

49 WTO – World Trade Organisation - Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) - 2013

50 EEA (2004), Energy subsidies in the European Union: a brief overview EEA Technical report No 1/2004, European Environment Agency, Copenhagen, http://reports.eea.eu.int/technical_report_2004_1/en

51 BOFFA F., CLO' S., Un'introduzione agli strumenti economico-giuridici del diritto ambientale: L'approccio Law and Economics, Capitolo 4 Strumenti economici nel diritto ambientale europeo, Cedam, 2012.

Il sistema di permessi disponibili offre anche la possibilità di eliminare la necessità di conoscere con esattezza i costi marginali della riduzione delle emissioni da parte degli operatori economici, rendendo più facile il compito delle amministrazioni di controllare il funzionamento del sistema nel suo complesso; vantaggio dal lato dei costi amministrativi che questo sistema offre rispetto sistemi precedenti.

Inoltre, è importante sottolineare che questo strumento va ad incentivare in modo permanente la ricerca di innovazioni tecnologiche che permettano ad un'impresa ad inquinare meno, dando la possibilità di rivendere i permessi di inquinamento che non sono necessari. Si crea, in questo modo, un mercato di permessi ad inquinare che favorirebbe, non solo una protezione ambientale più efficace, ma anche una migliore distribuzione dei costi di riduzione dell'inquinamento.

Diversi sono gli esempi di mercati di permessi in Italia; ricordiamo i certificati verdi, il cui mercato di scambio nasce con l'obbligo legislativo imposto ai produttori di energia elettrica di mettere in rete una quantità minima di elettricità generata mezzo di fonti rinnovabili, fissata inizialmente dall'Art. 11, Comma 2, D.Lgs. 79/1999 al 2% dell'energia prodotta.

Analogo è il mercato dei certificati bianchi, istituito con D.Lgs. del 16 marzo 1999 n.79, che impone alle imprese di distribuzione energetica l'obbligo di incrementare le misure di efficienza energetica degli usi finali.

Il maggior esempio a livello europeo del meccanismo dei permessi disponibili, o Cap and Trade, è sicuramente lo European Emissions Trading Scheme (ETS).

L'ETS nasce nel 2003 con la Direttiva europea 2003/87, la quale aveva lo scopo di promuovere la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra che erano necessarie per rispettare i termini del Protocollo di Kyoto⁵². L'ETS prevede l'assegnazione di permessi di emissione, come prima misura, e la loro restituzione in proporzione alle emissioni prodotte. Il gestore può adottare una strategia di make, riducendo le emissioni eccedenti i permessi inizialmente assegnati, or buy, continuando a produrre più emissioni dei permessi ricevuti e acquistando al prezzo di mercato i titoli necessari per poter coprire la propria posizione di deficit. Condizione necessaria affinché questo sistema funzioni è la scarsità di permessi disponibili sul mercato.

⁵² L'ETS copre circa il 45% della riduzione delle emissioni sottoscritte nel Protocollo di Kyoto, la parte restante è coperta da misure specifiche che interessano settori differenti come per esempio i trasporti.

2.8 EARMARKING

Un altro metodo di intervento per quanto riguarda questo settore della protezione ambientale è il cosiddetto Earmarking di tasse ecologiche. Questo intervento non è accolto con favore quasi da nessuno degli Stati membri dell'Unione Europea, ma se adottato potrebbe procurare numerosi vantaggi. Il vantaggio che quasi tutti gli studiosi riconoscono a questo sistema è quello di aumentare sensibilmente, in maniera quasi immediata, il consenso all'introduzione di tasse per la protezione ambientale.

Le tasse earmarked non sono altro che tasse in cui gettito è vincolato ab initio al finanziamento di servizi ambientali di cui i cittadini contribuenti possono usufruire in maniera immediata.

Questo significa che le tasse earmarked producono un gettito che può essere utilizzato solamente per questo tipo di obiettivo ambientale. Ci sarebbe una relazione più diretta tra ciò che il cittadino paga sotto forma di tassa per la protezione ambientale e quello di cui può usufruire grazie al pagamento. In poche parole, si andrebbe ad aumentare la visibilità della spesa pubblica e i contribuenti avrebbero più coscienza di come vengono spesi i loro soldi.

2.9 DEFINIZIONE DEI TRIBUTI AMBIENTALI IN SENSO STRETTO E DEI TRIBUTI CON FINALITA' AMBIENTALE

Quando si parla di tributi ambientali in senso proprio, si fa riferimento a quei tributi basati sul principio "chi inquina paga" e che includono nel loro presupposto il fattore inquinante, cioè l'evento che produce il danno ambientale.⁵³ Per esempio, quei tributi che colpiscono in modo diretto l'emissione di rumori, di gas inquinanti, l'estrazione di materiali, la produzione di sostanze inquinanti.

Si differenziano invece quei tributi che vengono considerati ambientali in senso solo funzionale; nonostante siano ricondotti a tipi tradizionali di presupposto, come consumo, patrimonio, reddito, sono caratterizzati dalla funzione di incentivare o disincentivare l'attività, l'uso e la produzione di beni che vanno ad incidere sull'ambiente controllando, così, quei comportamenti socialmente non raccomandabili.

⁵³ <http://www.teoriaestoriadeldirittoprivato.com/index.php> - Fiscalità ambientale: profili costituzionali e applicazioni interne

Possiamo riportare il caso della Climate Change Levy, tributo ambientale in senso funzionale istituito in Gran Bretagna, il suo presupposto era il maggior consumo di energia elettrica, confrontandolo con il consumo di kilowatt/ore e con la finalità di risparmio energetico. Lo stesso tributo viene istituito dai Paesi del Nord Europa come tributo ambientale in senso comunitario, assumendo come presupposto la produzione di unità di carbone e degli altri carburanti di origine fossile.

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.⁵⁴

La comunicazione della Commissione del 1997 relativa a imposte, tasse e tributi ambientali ha portato all'introduzione della categoria dei tributi ambientali in senso stretto. Questi vedono l'introduzione della ambiente nella fattispecie tributaria e il presupposto del tributo diventa il fatto che ha generato il danno ambientale.

Contributi che colpiscono in modo diretto le attività inquinante, riescono ad incentivare più comportamenti eco compatibili rispetto a quelli che si potrebbero ottenere con contributi extra fiscali.

Tutti i tributi accanto a una finalità propriamente fiscale, possono avere anche una finalità extra fiscale, nel nostro caso per esempio quella ambientale. In questa prospettiva l'ambiente viene considerato come lo scopo del tributo e non come presupposto, restando così al di fuori della fattispecie tributaria.

La finalità ambientale del tributo si realizza attraverso tributi che mirano a ridurre l'attività inquinante, l'immissione dannosa e che sollecitano l'utilizzo di beni meno inquinanti, in un'ottica incentivante; e contributi che tendono a finalità redistributive procurando così le risorse necessarie a poter risanare il danno ambientale.

Nonostante l'utilizzo sempre più diffuso di strumenti fiscali per ottenere un elevato livello di protezione ambientale, pochi sono i Paesi che hanno attuato una vera e propria riforma tributaria in senso ecologico. La maggior parte dei paesi membri preferisce esercitare la politica ambientale attraverso regolamentazioni dirette, facendo ricorso il meno possibile agli strumenti fiscali. Nonostante ciò, l'utilizzo di questi strumenti sta sensibilmente aumentando

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

negli ultimi decenni, tanto che si prevede una riforma tributaria in senso ecologico, i vantaggi di una tale riforma sarebbero molteplici quali:

- la tassazione delle risorse ambientali sarebbe uno stimolo per gli investimenti in tecnologie che siano orientate al risparmio delle risorse disponibili;
- la tassazione dei prodotti dannosi per l'ambiente potrebbe incentivare e aprire mercati alternativi;
- introducendo tasse per la protezione ambientale si potrebbe ridurre l'imposizione su alcuni fattori della produzione, in primis sul lavoro, consentendo alle imprese di assumere nuovi lavoratori;
- tutti investimenti che le imprese attualmente compiono per ridurre il costo del lavoro potrebbero essere spostate verso la ricerca di tecnologie che siano volte alla razionalizzazione delle risorse ambientali.

Avendo analizzato alcuni degli strumenti fiscali che possono essere utilizzati per raggiungere gli obiettivi di protezione ambientale possiamo suddividere stati membri dell'Unione Europea tra Paesi che sono tradizionalmente ambientalisti e Paesi non ambientalisti.

3. LA FISCALITA' AMBIENTALE NEL CONTESTO COMUNITARIO

3.1 IL GETTITO DEI TRIBUTI AMBIENTALI NELL'UE

Prendendo in considerazione il gettito relativo ai tributi ambientali dell'Unione Europea in valore assoluto, possiamo verificare che è stata registrata una forte crescita negli ultimi anni e nel 2018 si sono raggiunti i 381 miliardi di euro all'interno dei 28 Paesi membri, tenendo in considerazione anche il Regno Unito⁵⁵.

L'Eurostat nelle proprie statistiche suddivide in tre categorie principali i tributi ambientali:

- tributi sull'energia;
- tributi sul trasporto;
- tributi sull'inquinamento.

Il seguente grafico mostra l'andamento delle entrate verdi dal 1995 al 2018 nei Paesi dell'Unione Europea e mette in evidenza l'evoluzione delle tre tipologie di componenti.

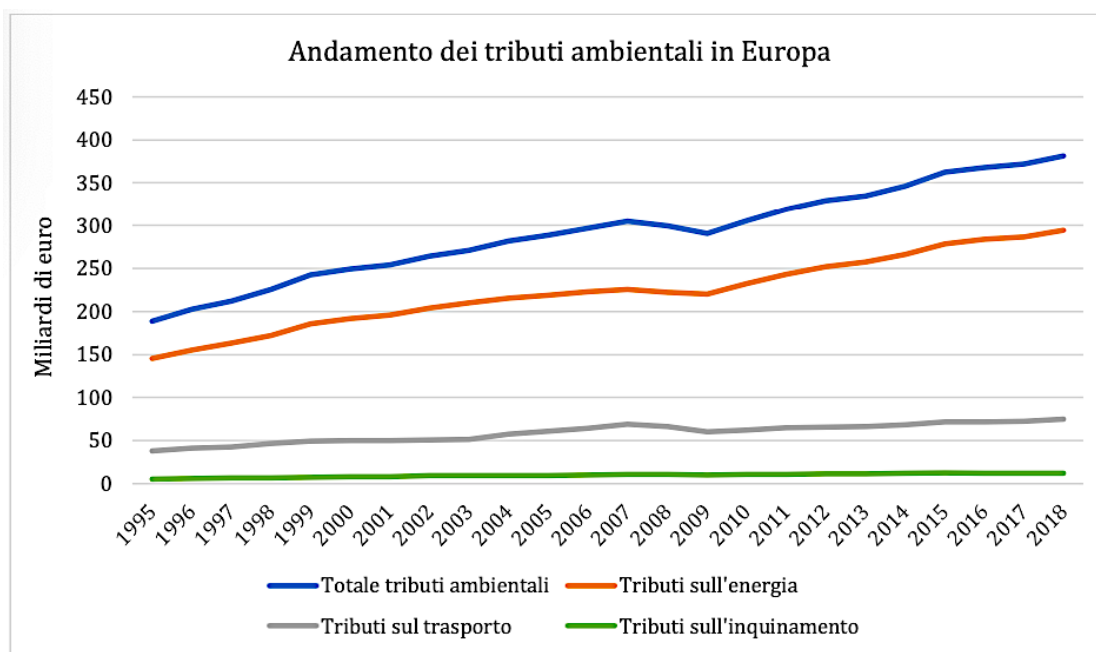


Figura 3: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes>

⁵⁵ <https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes>

Nell'arco temporale considerato dal grafico si osserva che il totale dei tributi in oggetto è aumentato di circa 200 miliardi di euro passando da 188 a 381. La crescita è stata guidata, principalmente, dai tributi sull'energia che sono cresciuti in modo quasi parallelo al gettito complessivo. In modo meno evidente si sono sviluppati nel tempo i tributi relativi a trasporti ed inquinamento, ma si nota che una crescita è avvenuta anche in queste categorie.

Per quanto concerne la composizione dei tributi verso europei risulta invariata nel corso del periodo in esame. I tributi in ambito energetico erano e sono tutt'ora la maggioranza con una percentuale del 77% del gettito totale. Seguono l'imposizione sul trasporto con una percentuale del circa 20%, mentre per l'inquinamento ci aggiriamo intorno ad un 3%, apporto ancora molto esiguo.

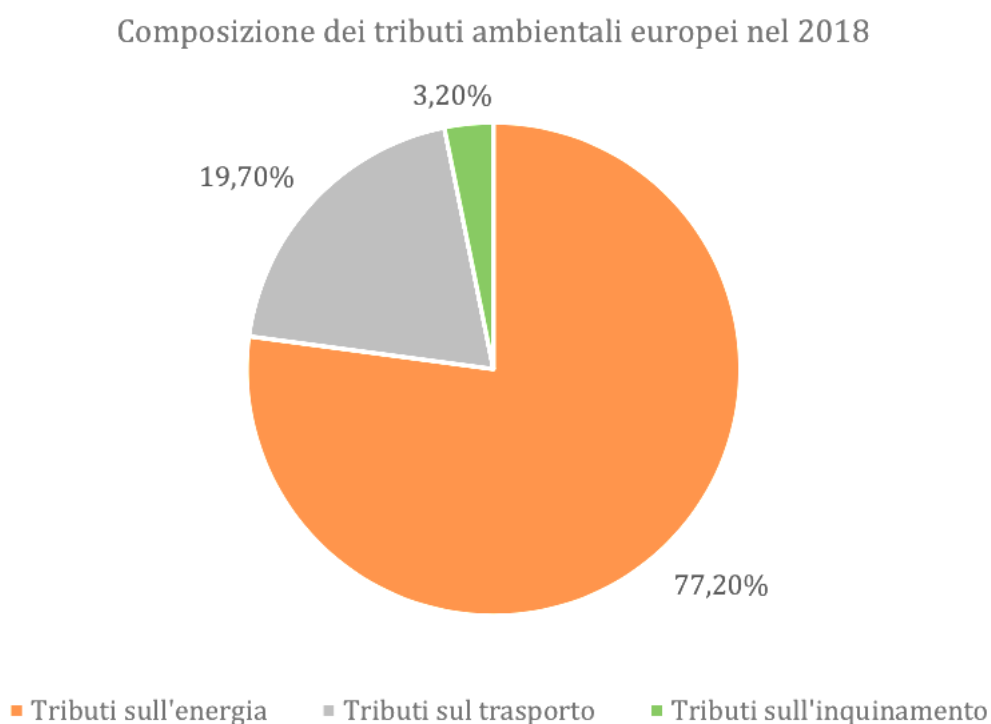


Figura 4: rielaborazione grafica dati Eurostat. Fonte: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/taxes>

Un'analisi del gettito relativo alla materia ambientale sul totale delle entrate di ogni stato membro è evidenziata nella seguente tabella (Figura 5).

Paese	Imposte ambientali	Totale entrate (inclusi contributi)	% imposte ambientali su totale
Bulgaria	1.904	18.526	10,28
Grecia	7.085	72.418	9,78
Lettonia	900	9.386	9,59
Estonia	890	9.299	9,57
Croazia	1.922	20.887	9,20
Slovenia	1.605	18.107	8,86
Paesi Bassi	27.439	318.698	8,61
Malta	346	4.190	8,25
Romania	4.732	58.100	8,14
Italia	58.701	756.837	7,76
Polonia	14.070	187.324	7,51
Portogallo	5.410	73.820	7,33
Cipro	578	7.924	7,30
Danimarca	10.237	144.192	7,10
Slovacchia	2.246	32.292	6,96
Regno Unito	58.830	851.482	6,91
Finlandia	6.730	101.546	6,63
Irlanda	5.019	78.854	6,37
Lituania	921	14.693	6,27
Ungheria	3.299	53.274	6,19
Belgio	12.558	207.499	6,05
Repubblica Ceca	4.595	80.805	5,69
Austria	9.150	169.440	5,40
Spagna	22.050	432.684	5,10
Francia	56.207	1.104.782	5,09
Svezia	9.778	203.749	4,80
Lussemburgo	1.094	24.864	4,40
Germania	61.111	1.391.341	4,39
Unione Europea	389.407	6.447.013	
EA 19 media aritmetica			5,80

Figura5:https://www1.finanze.gov.it/finanze/green_tax/public/index.php?export=0&page=1&lista_paesi=EU28&paesi_sel_code=&lang=IT&&tree=2019XXENVTOT0101

Nel 2018 l'imposizione ambientale nell'Europa dei 28 si attestava intorno al 5,80% del totale del gettito fiscale. Nonostante le imposte ambientali siano aumentate in valore assoluto in tutti i Paesi membri nel periodo di riferimento, il loro incremento non è stato tanto sostanzioso da far fronte all'incremento subito da tutte le altre forme di tassazione. In tal modo si è persa l'importanza di una tale crescita nelle entrate complessive.

L'azione Europea dell'Unione Europea sembra aver considerato la tassazione ambientale e la consapevolezza sull'importanza di questa risorsa per responsabilizzare i cittadini, non come una fonte alternativa di gettito, ma semplicemente come una fonte aggiuntiva alle già esistenti fonti tradizionali di sostentamento.

Importante è sottolineare la disomogeneità nei diversi Paesi membri per quanto riguarda l'ammontare di entrate che derivano dalla fiscalità ambientale. Tra le più importanti economie che si trovano sotto la media europea troviamo Spagna, Francia e Germania, mentre la nostra Italia presenta una percentuale del 7,76% superando il livello medio presente in Europa.

Analizziamo i tributi che compongono questi gettiti all'interno dei diversi Stati membri, con particolare attenzione a ciò che li accomuna e alle loro divergenze.

3.2. I TRIBUTI AMBIENTALI NEI PAESI MEMBRI

Nel corso dell'ultimo decennio l'Unione Europea ha emanato un insieme di Direttive sul tema della fiscalità ambientale, implementando così varie forme impositive per poter proseguire il fine comune della politica ambientale.

Il diritto comunitario ha adottato il principio "chi inquina paga" o "Pollute Pay Principle" proveniente dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, con lo scopo di ridurre e disincentivare le attività che hanno effetto negativo sul bene comune ambiente e favorendo così lo sviluppo di tutte quelle attività che sono volte alla sostenibilità ambientale. Questo fondamento è racchiuso nel Trattato di funzionamento dell'Unione nell'art.191 e rappresenta la base della tutela ambientale europea.⁵⁶

Il recepimento delle Direttive comunitarie non è stato uniforme per gli Stati membri, ogni stato ha adottato riforme fiscali differenti. Questa eterogeneità nel raggiungere un fine comune ha portato all'assenza di un quadro comune. Nonostante gli stati riportino forme di tributi ambientali nazionali differenti tra loro, essi presentano dei punti in comune che rappresentano una base di partenza per il processo di armonizzazione della fiscalità ambientale all'interno dell'Unione⁵⁷:

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

Per quanto riguarda l'oggetto dei tributi ambientali rappresenta il primo elemento in quanto, nonostante esistono differenze strutturali a seconda dello Stato membro preso in considerazione, le principali forme di imposizione verde riguardano i prodotti energetici, l'elettricità, i rifiuti, i trasporti, i veicoli, il consumo di risorse considerate scarse e le attività inquinanti.

Per la loro modalità di tassazione le misure fiscali ambientali vengono schematizzate in due categorie: i tributi sulle emissioni e i tributi sui prodotti.

⁵⁶RENNA M., I principi in materia di tutela dell'ambiente, in Rivista Quadrimestrale di Diritto dell'Ambiente, numero 1-2, 2012.

⁵⁷PERRONE 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.

I tributi sulle emissioni sono prestazioni pecuniarie direttamente correlate all'inquinamento provocato, reale o stimato, che si tratti per esempio di emissioni nell'atmosfera, nell'acqua o nel suolo o di inquinamento acustico.

I tributi sui prodotti sono, invece, applicati alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati, come concimi, pesticidi o acque sotterranee ed ai prodotti di consumo come le batterie, gli imballaggi a perdere o gli pneumatici. Alcuni di questi tributi sono considerati un elemento di integrazione fra politica ambientale e politica energetica, applicati nei diversi stati membri da molti anni. Ne sono esempio le tasse sulla benzina, il carburante diesel, l'olio combustibile per uso domestico e l'elettricità.

Infine, l'ultimo elemento comune tra i Paesi appartenenti all'Unione Europea è la destinazione delle entrate ricavate dalle misure fiscali verdi. La maggioranza dei tributi non presenta vincoli di bilancio che obblighino la destinazione del gettito esclusivamente al raggiungimento degli obiettivi di politica ambientale. Di conseguenza una parte di queste entrate sono destinate a finanziare la spesa pubblica sottoforma di diversi settori.

L'ideologia alla base del tributo ambientale è connessa all'attività di risanamento degli effetti negativi generati sull'ambiente dall'inquinamento e per questo il loro gettito dovrebbe, teoricamente, essere indirizzato al finanziamento delle politiche ambientali per la riduzione delle attività inquinanti e al sostegno di progetti volti al realizzo dello sviluppo sostenibile.⁵⁸

Nel concreto solo parzialmente le entrate derivanti dall'applicazione di questi tributi vengono destinate a questi fini. Tuttavia, la creazione di nuove fonti di gettito in via ideale potrebbe portare ad una riduzione della pressione fiscale su quelle fonti considerate tradizionali, generando effetti economici che potenzialmente potrebbero essere positivi.

Attualmente, i tributi a sostegno dell'ambiente garantiscono entrate minime rispetto al gettito fiscale generale, anche se nel complesso si presentano differenze tra i diversi Stati europei che le applicano. Tutto ciò rappresenta un limite alla loro affermazione ed implementazione come alternative valide di tassazione rispetto a forme impositive già consolidate e più proficue.

Un ulteriore aspetto critico da considerare è dato dalla stessa natura di questa forma impositiva: l'obiettivo principale verte a disincentivare e ridurre l'attività inquinante. Con il raggiungimento di questo obiettivo, se l'imposizione sarà efficace, gli individui con il tempo

58 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.

saranno portati ad abbandonare l'attività inquinante e preferiranno optare per un comportamento non soggetto a tassazione. In sintesi, l'efficacia di questo genere di tributi risulta essere inversamente proporzionale al livello del suo gettito.

Affinché questa forma di imposizione garantisca una costante fonte di entrata e possa quindi sostituirla 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 sostenibile⁵⁹.

Anche se prendiamo in considerazione questi elementi che accomunano i tributi presenti nei diversi Stati che fanno parte dell'Unione Europea, nel contesto generale non esiste ancora una vera e propria fiscalità ambientale europea. L'obiettivo sarà quello di arrivare ad un'armonizzazione sempre maggiore dei tributi tra i vari Paesi europei, tenendo in considerazione che l'impatto globale dei gas serra è divenuto una rilevanza non indifferente e che deve essere affrontato a livello internazionale per giungere ad una linea di comportamento comune. Più Stati saranno coinvolti, più sarà possibile adottare una politica efficace per contrastare comportamenti negativi per l'ambiente e per trovare valide alternative per il nostro futuro.

Di seguito si analizzano le diverse direttive europee adottate in tema di prodotti energetici ed elettricità, sul settore dell'aviazione civile e sulla tassazione dei trasporti terrestri e come esse siano implementate all'interno del nostro sistema Europa.

3.2.1. I PRODOTTI ENERGETICI E L'ELETTRICITÀ

L'Unione Europea nel 1992 adotta la direttiva n.12 avente come fine quello di armonizzare le imposizioni sui prodotti energetici già esistenti e stabilendo un livello minimo di tassazione nei diversi Stati membri. Con ciò si è cercato di rendere più omogenea l'imposizione in modo da favorire la crescita del mercato comune.

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

Successivamente, nel 2003, viene adottata la direttiva n.26 con la volontà di estendere il processo di armonizzazione anche all'imposizione sull'energia elettrica.

Le finalità di queste due direttive possono essere riassunte in quattro fondamentali:

- 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 ecosostenibili⁶⁰.

Attualmente possiamo affermare che in tutti gli Stati membri, anche se con tempi diversi di applicazione, le direttive sono state recepite. In alcuni Paesi esistevano già alcuni tributi che comportavano la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità stessa, in altri è stato necessario introdurli perché assenti all'interno del sistema normativo.

È possibile sostenere che il livello di armonizzazione sotto questo punto di vista è ad oggi totale⁶¹.

Le direttive prevedono una diversificazione dei livelli di tassazione in funzione dell'uso che viene fatto del prodotto energetico o dell'elettricità in questo caso.

Un esempio, evidenziato nella seguente tabella (Tabella 2), è quello dei carburanti utilizzati a fine industriale o commerciale, oppure i combustibili per il riscaldamento domestico è previsto un livello di tassazione inferiore rispetto all'uso dello stesso prodotto come carburante per l'utilizzo dei veicoli. Nella pratica l'uso che subisce una tassazione più elevata è principalmente quello del prodotto come fonte di propulsione privata⁶².

60VERRIGNI C., Le accise nel mercato unico europeo, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 2007, 251.

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

62 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.

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%

Figura 6: Fonte: <https://www.adm.gov.it/portale/>

La tabella evidenzia le aliquote di benzina e gasolio, i due principali prodotti energetici utilizzati come carburante per veicoli a motore, e l'aliquota d'imposta del gasolio utilizzato come combustibile per il riscaldamento domestico. In questo caso, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli riporta l'ammontare dell'imposta gravante su ogni mille litri del prodotto energetico preso in considerazione.

Osservando periodo di tempo indicato in tabella, si nota un considerevole aumento delle aliquote di imposta gravanti sui due prodotti utilizzati come carburante per motori, mentre è rimasta invariata l'imposta sul gasolio utilizzato per il riscaldamento.

Un'ulteriore diversificazione sul livello minimo di imposta è quella relativa al diverso quantitativo utilizzato di prodotto, logica che nel nostro Paese possiamo analizzare sia sul gas naturale, usato come combustibile per uso civile sia sul consumo di elettricità. Un esempio è il seguente riportato in tabella 3, nella quale possiamo notare che le imposizioni sull'energia elettrica, consumata nei locali diversi dalle abitazioni, varia a seconda del quantitativo consumato.

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	$x \leq 200.000$ kWh	€ 0,0031 per kWh	€ 0,00125 per kWh	+ 303,2 %
	$200.000 \text{ kWh} < x$ $\leq 1.200.000 \text{ kWh}$	€ 0,0031 per kWh	€ 0,0075 per kWh	+ 101,6 %*
	$x > 1.200.000$ kWh	€ 0,0031 per kWh	€ 7320	+18,1 %**

Figura7: <https://www.adm.gov.it/portale/>

*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.

Nel secondo caso, invece, le aliquote sono decrescenti all'aumentare del quantitativo utilizzato. ciò rappresenta una scelta importante per tutte le tipologie di imprese che consumano importanti quantità di energia, considerando che questo altrimenti potrebbe influire negativamente sulla competitività all'interno del mercato.

Un ulteriore caratteristica da considerare nell'attribuzione dell'aliquota di imposizione dei prodotti energetici è il loro fattore inquinante, andando a sottoporre ad una tassazione superiore quel combustibile o quel carburante che influiscono in modo maggiormente negativo sull'ambiente rispetto ad altri alternativi e meno inquinanti, conformandosi così al principio "chi inquina paga".

All'interno dell'Unione alcuni Paesi membri applicano una tassazione superiore alle benzine rispetto al diesel, questo in virtù del loro maggiore fattore inquinante dovuto al più alto contenuto di piombo⁶³. Da sottolineare è che gli Stati membri, sotto questo profilo, si sono adeguati al dato minimo previsto dalle direttive comunitarie e che la differenziazione delle

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

aliquote, ad oggi, risulta applicata con scarsi risultati di armonizzazione. La diversificazione delle aliquote in base al loro fattore inquinante potrebbe essere uno strumento efficace per ridurre l'emissione di sostanze che danneggiano l'ambiente. I tributi 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 tributi⁶⁴.

Un elemento che ha limitato la diffusione di un'imposizione diversificata sul fattore inquinante dei prodotti all'interno dei Paesi membri è l'effetto economico che una tale tassazione potrebbe causare. La competitività delle imprese che sono sottoposte ad aliquote superiori potrebbe venire intaccata dall'inserimento di aliquote più elevate ancora. Questo rappresenta una maggiore difficoltà per la diffusione e il consolidamento dell'imposizione a sostegno dell'ambiente. Esso rappresenta una fonte inestimabile di sostentamento, ma allo stesso tempo è difficile implementare una logica che stia in equilibrio all'interno del sistema economico.

3.2.2. LA TASSAZIONE SUI TRASPORTI

A partire dagli anni Novanta l'Unione Europea decise di introdurre il principio "chi inquina paga" anche nel settore dei trasporti attraverso la Direttiva 1999/62/CE che riguarda la tassazione degli autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'utilizzo di infrastrutture, modificata in seguito dalle Direttive 2006/38/CE e 2011/76/CE. Lo scopo finale era quello di far ricadere i costi di utilizzo di alcune specifiche infrastrutture sui consumatori finali, in modo tale da poter compensare anche tutti i costi di realizzazione e manutenzione, in evidenza autostrade e rete stradale transeuropea.⁶⁵

I quattro oneri applicabili attraverso la prima Direttiva si possono riassumere in:

- taxa sugli autoveicoli;

64 ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 236 e ss.

65 ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 289 e ss.

- pedaggio, citato come “il pagamento di una somma determinata per un autoveicolo che effettua un tragitto ben definito”⁶⁶, sostanzialmente comprende autostrade o la rete stradale transeuropea;
- diritto d’utenza, cioè “il pagamento di una somma determinata che da diritto all’utilizzo da parte di un autoveicolo, per una determinata durata.”⁶⁷;
- oneri per le infrastrutture, che generalmente vengono prelevati per coprire i costi di costruzione e manutenzione dell’opera utilizzata.

La Direttiva identifica quelle che sono le aliquote minime da applicare alle differenti categorie di autoveicoli e elenca nel suo allegato n.1 il calcolo della tassa, la quale non è vincolante per gli oneri legati ai pedaggi e ai diritti d’utenza per i quali enuncia solo le condizioni che ogni Stato Membro deve rispettare nell’applicazione di questi.

La normativa prevede che pedaggi e diritti d’utenza si calcolino sulla base dell’inquinamento atmosferico dovuto al traffico e che questi varino a seconda delle emissioni prodotte dall’autoveicolo.

Le Direttive predisposte dall’Unione sono state recepite solo parzialmente. In molti Stati membri non è stato rimodulato l’onere sulla base dell’inquinamento prodotto dall’autoveicolo. Ciò comporta che il costo di costruzione e manutenzione delle infrastrutture non sia ripartito in base al danno causato, come prevede la legislazione europea, ma viene recepito in modo indistinto tra utilizzatori a prescindere dal loro fattore singolo di inquinamento.

Per le tasse d’immatricolazione, invece, la Commissione Europea ha deciso di commisurarle alle emissioni di diossido di carbonio del veicolo⁶⁸. Gran parte dei Paesi membri dichiara di aver adottato differenti misure fiscali al fine di raggiungere questo obiettivo, introducendo così una serie di tributi sui veicoli che vengono applicati direttamente nel momento

66 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.

67 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.

68 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.

dell'immatricolazione o che sono dovuti al possesso del veicolo; altri Stati, invece, prevedono entrambe le imposizioni sul medesimo veicolo.⁶⁹

Questi interventi fiscali possono essere applicati con una forma diretta o indiretta.

Si applica la forma diretta nel momento in cui si applicano le aliquote differenziate sulla base del tasso di emissione di anidride carbonica del veicolo oppure della sua potenza. Il prelievo fiscale riguarda sia l'immatricolazione, sia il possesso, ma generalmente si applicano nel primo caso. Una riduzione sensibile si potrebbe avere se la tassazione diversificata riguardasse il possesso del veicolo, in quanto si avrebbe una scadenza costante nel tempo.

Un esempio di imposta diretta sul possesso legata al fattore inquinante del veicolo è presente in Italia è il bollo auto o tassa automobilistica. È un tributo gestito a livello regionale che vede obbligato al pagamento il proprietario del veicolo risultante dal Pubblico Registro Automobilistico al momento della scadenza del termine utile al pagamento⁷⁰.

L'imposizione indiretta si verifica, invece, se sono previste delle agevolazioni fiscali oppure delle esenzioni in ragione del livello di emissioni di anidride carbonica.

Un esempio è quando di imposizione indiretta attuale avviene quando si decide di acquistare un veicolo ibrido, oltre all'aspetto ambientale positivo perché si limitano i consumi e le emissioni inquinanti, vi è un beneficio in termini di risparmio economico. Infatti, per le auto elettriche, indipendentemente dalla Regione in cui si risiede, vi è un'esenzione sul bollo per i primi 5 anni. Dopodiché la tassa deve essere corrisposta in misura ridotta al 75%⁷¹.

Nonostante le Direttive non coprano integralmente la disciplina dei trasporti, i Paesi europei hanno introdotto nei loro ordinamenti una serie di imposizioni che sono volte alla diversificazione della tassazione a seconda delle emissioni inquinanti che ogni diverso veicolo produce. 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 economico⁷². Il contributo è previsto per l'acquisto di veicoli che producano emissioni non superiori a 70 g/km di CO₂. Spetta un incentivo

69 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.

70 <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/pagamenti/bollo+auto/scheda+info+bollo+auto+201>

71 <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-indirette/quotidiano/2021/12/16/bollo-auto-veicoli-green-sapere>

72 <https://ecobonus.mise.gov.it/>

maggior 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 D.L. n.34 del 19 maggio 2020 (c.d. Decreto Rilancio) è stato presentato un emendamento che prevede il potenziamento 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 invariati⁷³.

3.2.3. LE QUOTE DI EMISSIONE DI GAS SERRA

Per ridurre le dispersioni nell'atmosfera rispettando i criteri di validità in termini di costi e di efficienza economica, è stata istituita la Direttiva Comunitaria 2003/87/CE. Essa è incentrata sullo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra all'interno della Comunità europea. In sintesi, viene implementato il primo sistema di scambio di quote di emissione di gas serra nel mondo con lo scopo di ridurre in modo economicamente efficiente i gas serra attraverso l'attribuzione di un prezzo all'emissione di CO₂.

Per quota si intende il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente⁷⁴ in periodo di tempo definito. Si è espressa la volontà di ridurre l'emissione, non solo per quanto riguarda l'anidride carbonica, ma tutti i gas che hanno un impatto negativo sull'ambiente e che favoriscono il riscaldamento climatico.

La direttiva ha identificato i settori nei quali era necessaria un'autorizzazione da parte dello Stato all'emissione di gas, rilasciata alle imprese che presentano una serie di caratteristiche, tra cui fondamentale è la capacità di controllare e comunicare le emissioni prodotte. Lo Stato, d'altro canto, deve stabilire il tetto massimo di emissione e le modalità attraverso le quali attribuire le quote. Per il triennio dal 2005 al 2008 circa il 95% dei diritti di emissione è stato assegnato a titolo gratuito, mentre per i successivi cinque anni a partire dal 1° gennaio 2008 la percentuale di diritti gratuiti scese al 90%. La direttiva stabilì che era compito dei Paesi membri garantire la possibilità dello scambio delle quote di emissione tra le imprese all'interno della Comunità⁷⁵.

⁷³https://ecobonus.mise.gov.it/error?item=%2ffaq%2ffagevolazioni-e-risorse-disponibili&user=extranet%5cAnonymous&site=BEC_IT

⁷⁴ 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.

⁷⁵ In https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en#tab-0-0

Successivamente fu emanata la Direttiva n.2009/29/CE con lo scopo di integrare e rafforzare i principi contenuti nella precedente e conseguire l'obiettivo di sostenibilità ambientale "al fine di contribuire ai livelli di abbattimento ritenuti necessari, dal punto di vista scientifico, per evitare cambiamenti climatici pericolosi"⁷⁶. In tal senso l'obbligo di autorizzazione all'emissione di gas serra fu esteso a diversi settori, tra i quali il trasporto aereo.

La direttiva stabilì il quantitativo di quote emesse dagli Stati membri e introdusse una percentuale del 1,74% da portare in diminuzione di anno in anno a partire dal 2013. I Paesi membri dovettero mettere all'asta le quote disponibili non assegnate gratuitamente e i proventi derivanti da tale processazione erano gestiti dai singoli stati con l'obbligo di destinazione del 50% ad almeno uno dei diversi scopi citati nella direttiva, tra i quali:

- riduzione delle emissioni di gas serra contribuendo al Fondo globale per l'efficienza energetica e le energie rinnovabili;
- finanziare attività di ricerca e sviluppo e progetti dimostrativi volti all'abbattimento delle emissioni e all'adattamento ai cambiamenti climatici;
- sviluppare energie rinnovabili;
- favorire misure per evitare deforestazione e accrescere la riforestazione nei paesi in via di sviluppo;
- incentivare cattura e stoccaggio geologico sicuro sotto il profilo ambientale di CO₂;
- incoraggiare il passaggio a modalità di trasporto pubblico a bassa emissione;
- investire in ricerca e sviluppo dell'efficienza energetica e isolamento delle abitazioni o fornire un sostegno finanziario alle famiglie a reddito medio-basso;
- coprire le spese amministrative connesse alla gestione del sistema comunitario⁷⁷.

Il gettito relativo alle entrate ricavate dalla vendita delle quote risulta così parzialmente vincolato.

Questo mercato nel corso degli anni si è evoluto in modo graduale e lo possiamo suddividere in quattro fasi principali.

La prima fase dal 2005 al 2007 è stata una vera e propria prova per testare l'efficienza di questo progetto. I diritti di emissione furono obbligatori solo per le aziende energivore e per

76 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.

77 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.

quelle con forte impatto energetico, anche se in questa prima implementazione della direttiva furono assegnati in modo gratuito per la totalità delle quote. Era prevista una sanzione di 40 euro per tonnellata in caso di inadempienza. Questo test iniziale è risultato positivo per verificare come le quote si ripartivano all'interno del mercato di libero scambio all'interno dell'Unione e per comprendere di quali infrastrutture volte alla misurazione, comunicazione e verifica delle emissioni erano necessarie. Purtroppo, furono emesse troppe quote, le quali superavano le emissioni e così il loro prezzo ha subito un calo fino a raggiungere la soglia dello zero.

Dal 2008 al 2012 il sistema entrò in una fase che prevedeva una diminuzione dell'assegnazione delle quote gratuite fino al 90% e un aumento delle sanzioni al 100 euro a tonnellata emessa da soggetto non adempiente. Al progetto iniziale si aggiungono Islanda, Norvegia e Liechtenstein e viene introdotta la regolamentazione delle quote anche nel settore dell'aviazione.

Si ridussero di comune accordo anche le quote con lo scopo di giungere ad un adeguamento delle emissioni, ma con la crisi economica del 2008 si è assistito ad una diminuzione delle quote e del loro prezzo.

La terza fase, iniziata nel 2013, il tetto massimo di emissioni venne stabilito a livello centrale dall'Unione andando così a togliere l'autonomia degli stati membri in termini di quote. Il precedente 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 esteso⁷⁸.

Nello scorso 2019 la Commissione Europea ha adottato l'European Green Deal, una nuova strategia mirata alla trasformazione dell'Unione in un'economia moderna ed efficiente che nel 2050 abbia un impatto climatico pari a zero, privo di emissioni nette di gas a effetto serra. Le azioni che l'UE ha deciso di perseguire sono principalmente due:

- promuovere l'uso efficiente delle risorse passando a un'economia pulita e circolare;
- ripristinare la biodiversità riducendo l'inquinamento.

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

Sotto il profilo fiscale viene riconosciuto il ruolo fondamentale della tassazione per giungere a una vera e propria transizione verde e la necessità di vedere allineati i sistemi fiscali dei Paesi membri.

Il Green Deal annuncia due iniziative molto importanti nel settore fiscale, ossia la creazione di un meccanismo di “Carbon Border Adjustment” (CBA) e una revisione della Direttiva sulla Tassazione dell’Energia n.2003/96/CE (DTE). Il CBA garantirebbe che il prezzo delle importazioni di prodotti all’interno dell’UE rispecchi in modo più accurato il loro contenuto di carbonio, riducendo così il rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio che potrebbe verificarsi se i Paesi decidono di trasferire la loro produzione in altre destinazioni con vincoli di emissione più “leggeri” di quelli europei⁷⁹.

Per quanto riguarda la DTE, secondo l’obiettivo fiscale del Green Deal è necessaria una revisione perché essa non è più in linea con gli obiettivi climatici dell’UE. Tale revisione mirerà a far riflettere in modo più accurato sull’impatto sul clima delle varie fonti di energia e incoraggiare i consumatori e le imprese a cambiare il loro comportamento. Per esempio, secondo le normative UE, alcuni settori beneficiano di quote di carbonio gratuite fino al 2030, in quanto considerati a rischio di “rilocalizzazione delle emissioni di carbonio”; con una nuova Carbon Tax queste esenzioni sarebbero eliminate⁸⁰.

Questa rappresenta l’inizio della “fase quattro”, con un potenziamento del programma per poter raggiungere gli obiettivi stabiliti nell’accordo di Parigi e contenere il riscaldamento climatico globale al di sotto della soglia dei 2°C⁸¹.

79 <https://www.fiscalitadellenergia.it/2020/04/27/il-ruolo-della-fiscalita-nel-green-deal-europeo-e-la-carbon-border-tax-nuove-imposte-e-vecchi-temi-interni-coesione-tra-stati-e-esterni-rispetto-degli-obblighi-internazionali-ai-confini-dell/>

80 <https://www.fiscalitadellenergia.it/2020/03/26/tassazione-dei-prodotti-energetici-e-politiche-ambientali-dellunione-europea-le-recenti-proposte-di-modifica-della-direttiva-2003-96-ce-avanzate-dalla-commissione-e-approvate-dal-consiglio/>

81 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.

3.3 IL GRADO DI ARMONIZZAZIONE DEI TRIBUTI AMBIENTALI ALL'INTERNO DELL'UNIONE EUROPEA

Dopo aver analizzato il grado di attuazione di alcune delle più importanti direttive europee in ambito di fiscalità ambientale, riporteremo alcuni elementi comuni che caratterizzano l'imposizione ambientale all'interno dei Paesi membri a prescindere dall'attuazione delle direttive.

Possiamo individuare 5 fondamenti fortemente condivisi a livello europeo:

- l'oggetto dei tributi;
- l'applicazione del principio "chi inquina paga";
- le basi imponibili e le aliquote di applicazione;
- la traslazione del consumatore e l'incidenza su famiglie e imprese;
- come le forme tradizionali di tassazione contribuiscono alle finalità ambientali.

3.3.1. L'OGGETTO DEI TRIBUTI AMBIENTALI E IL LORO AMBITO DI APPLICAZIONE

All'interno dell'ordinamento giuridico di tutti gli Stati membri ritroviamo tributi collegati alle diseconomie ambientali, spesso causate da inquinamento o eventi dannosi per l'ambiente stesso. Lo scopo di questi tributi è principalmente quello di internalizzare il costo di inquinamento, in tal senso l'imposizione risulterebbe efficiente, ma è necessario un corretto equilibrio tra il valore economico dei danni causati all'ambiente da una particolare attività e l'ammontare delle entrate fiscali che ne derivano. La valutazione degli effetti economici causati dall'inquinamento risulta difficilmente calcolabile, in quanto è molto complicato isolare gli effetti economici generati dal solo danno ambientale rispetto a quelli provocati da fattori esterni. Risulta così necessario destinare il gettito derivante da queste attività a istituzioni pubbliche che perseguano il fine di cura e tutela dell'ambiente e che siano in grado di andare a quantificare l'effetto economico negativo causato agli eventi inquinanti⁸².

Generalmente, il gettito delle imposte ambientali è raramente destinato in modo obbligatorio a risorse determinate e per questo spesso utilizzato per finanziare quelle che sono le generalità delle spese pubbliche.

82 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.

Come già riprese in precedenza, all'interno degli ordinamenti giuridici europei ritroviamo due concezioni di tributo ambientale: tributi non puramente ambientali e tributi ambientali in senso stretto. La prima categoria è stata adattata al sorgere delle necessità a perseguire lo scopo della protezione dell'ecosistema, mentre la seconda è rappresentata da tutte quelle imposizioni che sono state introdotte con lo scopo specifico della protezione tutela ambientale. Per esempio, un'imposizione non puramente ambientale sono le imposte sul consumo di determinati prodotti o fonti di energia che in generale rappresentano la maggior parte del gettito derivante dalla fiscalità verde.

Si può dire che la correlazione tra il valore economico delle diseconomie rilevato da questi tipi di consumo e gettito che derivano dalle imposte può essere definita indiretta. Nella maggior parte dei paesi europei i tributi ambientali sono applicati sul bene il cui consumo provoca inquinamento e sono quelli che garantiscono la maggiore fonte di entrata per la categoria dei tributi ambientali. Un esempio quello sulle accise dei prodotti energetici dell'elettricità applicato in Italia⁸³.

Nell'unione europea i tributi vengono applicati maggiormente sul consumo dei beni inquinanti, non viene invece perseguito in modo adeguato lo scopo di andare a limitare l'utilizzo di tutti quelle risorse considerate scarse e il cui consumo ne riduce la disponibilità. L'esempio più eclatante riguarda la tassazione rivolta alla disponibilità di acqua dolce; il consumo di questa risorsa non è di certo inquinante, ma un utilizzo scorretto e sconsiderato potrebbe causare dei gravi danni alle generazioni future.

3.3.2. IL PRINCIPIO “CHI INQUINA PAGA”

Il principio “chi inquina paga” o Polluter Pay Principle è il principio istituito dall'OCSE⁸⁴ nel 1972, inserito successivamente dall'Unione nel Trattato di funzionamento ed è ritenuto più specifico rispetto al diritto di ambiente salubre in quanto esso collega una prestazione patrimoniale all'attività inquinante⁸⁵. Esiste un nesso di causalità in quanto la prestazione patrimoniale imposta è diretta a sanare i danni realizzati dall'effetto inquinante dell'attività che li ha prodotti. Ciò significa che, se per esempio, un'azienda provoca un danno ambientale

83 In <https://www.istat.it/it/conti-nazionali>

84 OECD, The Polluter Pays Principle, Parigi, 1975.

85 ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 12 e ss.

ne è responsabile e deve farsi carico di intraprendere le necessarie azioni di prevenzione o di riparazione e di sostenere tutti i costi relativi⁸⁶.

Per poter attuare il principio è quindi necessaria una correlazione tra le diseconomie ambientali e il gettito prelevato. Tale collegamento non risulta di semplice realizzazione in quanto risulta complicato determinare il valore economico delle diseconomie, perché l'imposizione ambientale può essere vista come una fonte alternativa di gettito andando così a perdere di vista il vero proprio fine del tributo, perseguendo così il puro e solo scopo di entrata pubblica.

Il PPP è un principio più specifico perché mira a correlare l'importo del tributo all'effettivo valore della diseconomia. Il diritto ad un ambiente salubre, diversamente, risulta essere più generale e non richiede un nesso di causalità. Questo spiega l'esistenza di forme di imposizione ambientali che non vanno a rispettare in pieno il principio "chi inquina paga". Ciò legittima e giustifica l'utilizzo di tributi che non hanno nessun tipo di correlazione con l'ambiente, quali strumenti per poter perseguire obiettivi invece adesso legati.⁸⁷

3.3.3 BASI IMPONIBILI E ALIQUOTE DEI TRIBUTI AMBIENTALI

Questi due elementi essenziali per la determinazione di un tributo risultano essere molto diversificati all'interno dei diversi Paesi europei. Gli stati, non solo presentano queste caratteristiche non omogenee tra loro, ma hanno anche definito diverse destinazioni per il gettito derivante da tali tributi verdi. Tali differenze sono probabilmente frutto di strutture giuridiche ed amministrative diversificate all'interno della Comunità Europea, tale eterogeneità probabilmente deriva da ragioni come esigenze di destinazione del gettito, attività più o meno sviluppate nel territorio e imposizioni ambientali destinate a specifiche esigenze.

In primis, dato il frequente uso del tributo in senso ambientale come fonte alternativa per poter soddisfare le singole esigenze di ogni Stato ci si aspetta che la determinazione di questi elementi essenziali risulti diversa in ogni Paese membro. Alcuni ordinamenti nazionali

86 <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/the-polluter-pays-principle-and-environmental-liability.html>

87 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.

prevedono basi imponibili più ampie o maggiori aliquote per l'esigenza di avere un gettito in entrata più consistente.

Altrimenti un fattore determinante può essere lo sviluppo di una particolare attività di produzione o commerciale, più presente in uno Stato rispetto ad altri. Ciò spiega perché alcuni Stati propongono aliquote a livelli inferiori rispetto ad altri e quindi non omogenee nella loro totalità.

Si possono riscontrare basi imponibili e aliquote diverse anche per il semplice motivo che la normativa europea non pone limiti ai singoli membri sull'introduzione di imposizioni ambientali autonome rispetto al sistema Europa, in modo tale che ognuno riesca a conseguire le proprie finalità e esaudire le proprie specifiche esigenze.

Nonostante le molteplici differenze, la Comunità Europea risulta abbastanza armonizzata sul tipo di tributi a protezione della sostenibilità ambientale, i quali possono essere sintetizzati e classificati come segue.

Prodotti energetici

La base imponibile di questa categoria di tributi è stabilita in funzione della quantità del prodotto destinato al consumo e della sua composizione, cioè in base al fattore inquinante delle sostanze che vengono emesse in seguito al suo utilizzo. Le aliquote 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 consumato⁸⁸.

L'energia elettrica

La base imponibile, in base alle direttive comunitarie, è basata sulla quantità consumata espressa in kWh o alternativamente al quantitativo fornito.

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 industriali⁸⁹.

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

89 VERRIGNI C., Le accise nel mercato unico europeo, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2007, 252.

L'emissione di sostanze nocive

L'emissione di sostanze nocive considera tutte quelle attività industriali altamente inquinanti, l'agricoltura e l'allevamento intensivi. Il presupposto fondamentale di queste attività è che nel loro esercizio provocano emissioni nocive. Alcuni Paesi hanno applicato imposizioni specifiche per questo tipo di inquinamento. 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 sostanza⁹⁰.

I veicoli

Le basi imponibili della tassazione che colpisce i veicoli possono essere il peso del veicolo, il 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.

La plastica

Questa imposizione ha come scopo quello di limitare il consumo e favorire prodotti alternativi e maggiormente sostenibili. I tributi in questo ambito colpiscono sia la produzione sia l'immissione in commercio dei contenitori, imballaggi, monouso e sacchi di plastica.

Si tratta di un tributo ambientale applicato su un prodotto che singolarmente non è considerato inquinante, ma che se accumulato su larga scala ha degli effetti veramente nocivi. La base imponibile, in questo caso, è stabilita per unità di prodotto e per capienza del contenitore. Le aliquote variano a seconda delle sostanze di cui sono costituiti i beni oggetto di tassazione.

Con la Direttiva 904/2019 CEE del 5 giugno 2019, l'Unione ha voluto promuovere modelli sostenibili di produzione e consumo ed in linea allo stesso tempo con gli obiettivi stabiliti dall'ONU. Il fulcro della direttiva sta nella riduzione della plastica, in particolare del monouso. Questa tipologia di beni costituisce la maggior parte di rifiuti in plastica che si riversano sull'ambiente e sulle acque marine. Secondo le stime circa 85% dei rifiuti marini sono costituiti

90 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.

da plastica e questi oggetti monouso ne rappresentano circa il 50%⁹¹. La strategia europea vorrebbe giungere nel 2030 ad assicurare che tutti gli imballaggi immessi nel mercato siano riutilizzabili o di facile riciclo. Per raggiungere questo obiettivo si prevede l'utilizzo di strumenti economici che siano volti alla riduzione delle plastiche monouso.

L'Italia, in particolare, ha introdotto l'imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego (c.d. plastic tax), successivamente al recepimento di suddetta direttiva, attraverso la Legge di bilancio 2020. Il tributo sarà attuato con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Esso colpisce i prodotti 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 medicinali⁹².

Il comma 640 di questa Legge definisce l'aliquota d'imposta fissandola nella misura dello 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei manufatti in plastica con singolo impiego (MACSI). Nel comma 637 vengono, invece, individuati i soggetti obbligati al pagamento del tributo, ossia:

- il fabbricante, per MACSI realizzati all'interno del territorio nazionale;
- l'importatore, se acquista tali manufatti da altri Paesi UE o extra UE nell'esercizio della sua attività economica;
- il cedente se i MACSI sono acquistati da un consumatore privato.

L'entrata in vigore dell'imposta era prevista inizialmente per il 1° luglio 2021, ma la legge di bilancio oltre a differire l'entrata in vigore dell'imposta, ha previsto alcune correzioni alle sanzioni, all'ambito soggettivo nonché a quello oggettivo⁹³.

L'acqua

Per quanto riguarda questa risorsa, la quale risulta fondamentale per la nostra specie, i tributi si possono differenziare in due tipologie in base alla loro imposizione: quelli inerenti all'inquinamento delle acque e quelli che ne colpiscono il suo utilizzo con lo scopo di ridurre gli sprechi.

91 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.

92 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.

93 <https://www.ipsoa.it/wkpedia/plastic-tax>

La base imponibile, nel primo caso, è legata alla quantità di sostanze immesse nell'acqua e alla loro composizione, mentre le aliquote sono variabili a seconda delle sostanze inquinanti e a seconda delle condizioni ambientali del territorio in cui tale dispersione avviene⁹⁴.

Nel secondo caso, invece, la base imponibile è rappresentata dalla quantità consumata espressa in metri cubi, mentre l'aliquota è variabile a seconda del volume consumato. Si tassano maggiormente i grandi consumatori di questa risorsa, ma soprattutto si guarda alla destinazione della tipologia di acqua o del bacino da cui si preleva, qualora essa sia industriale, domestica, commerciale o agricola.

I rifiuti

Il tema dei rifiuti è molto attuale e molto sentito a livello globale; è stato uno dei primi problemi ambientali ad essere sottoposto a imposizione e risulta ancora oggi molto articolata. Vi sono tributi che colpiscono le emissioni inquinanti generate dal trattamento termico dei rifiuti e quindi li vanno a colpire solo in modo indiretto, mentre se guardiamo ai tributi che colpiscono l'attività di raccolta, smaltimento e deposito, possiamo considerarli diretti in senso stretto.

Le imposizioni sui rifiuti prevedono due possibili basi imponibili: il peso dei rifiuti stessi oppure il valore di un immobile o di un'area produttrice di rifiuti.

Le aliquote possono diversificarsi a seconda delle ipotesi di raccolta differenziata o riciclo, andando così a determinare un'imposizione inferiore⁹⁵.

3.3.4 I DESTINATARI DEI TRIBUTI AMBIENTALI

I soggetti economici su cui maggiormente gravano i tributi con questo profilo giuridico sono sicuramente le imprese. In altri casi anche le famiglie, le quali possono subire lo stesso trattamento fiscale delle imprese oppure possono essere il solo soggetto su cui ricade un tributo.

I tributi ambientali gravano, quindi, su tre categorie di soggetti:

- le imprese;
- le imprese e le famiglie;

94 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.

95 ALFANO R., Tributi ambientali. Profili interni ed europei, G. Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. 295 e ss.

- esclusivamente le famiglie.

La maggior parte dei tributi volti alla tutela dell'ambiente si rivolge verso la categoria delle imprese, esempi sono i tributi sui prodotti energetici, sulle emissioni, sugli impianti nucleari, sugli imballaggi, etc. Questo accade in seguito all'inclusione nel sistema normativa del principio "chi inquina paga", il quale, ribadiamo, riconosce il soggetto passivo in colui che esercita l'attività inquinante.

Il classico meccanismo di applicazione di questi tributi è quello delle imposte indirette, il quale consente un facile trasferimento dell'onere economico sul consumatore finale. Tutto ciò si sviluppa nella conseguenza che il soggetto che dovrebbe scontare l'applicazione del tributo, non corrisponde al soggetto su cui realmente il tributo ricade alla fine⁹⁶. Tale traslazione da soggetto a soggetto può essere diretta, quindi il costo del tributo grava direttamente sul consumatore finale, oppure indiretta, nel momento in cui l'onere viene inglobato nel prezzo di vendita finale del prodotto.

Le forme di imposizione che colpiscono sia le imprese, sia le famiglie riguardano tutti quei prodotti come, ad esempio, il carburante per i veicoli privati o come i combustibili per il riscaldamento domestico, i tributi sul consumo di acqua e sui rifiuti.

La terza tipologia di tributi è molto più rara all'interno dei differenti ordinamenti giuridici, colpisce esclusivamente le famiglie o più precisamente si rivolgono al solo settore privato. Sono delle forme marginali di tassazione ambientale e possono così essere definite trascurabili⁹⁷. Stiamo parlando dei tributi sulla caccia, sulla pesca, sull'utilizzo privato di aeromobili o imbarcazioni.

3.3.5 LE FINALITÀ AMBIENTALI DELLE IMPOSTE

Per poter perseguire la propria politica di bilancio, ogni stato membro adotta tributi sul reddito o sul patrimonio adatti a tale fine., ciò comporta, ad oggi, che le imposizioni analizzate sino ad ora nei precedenti paragrafi, non siano completamente armonizzate tra i Paesi membri.

96 FALSITTA G., Corso istituzionale di diritto tributario, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Vicenza, pag. 525.

97 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.

Al fine di realizzare il diritto ad un ambiente salubre, riconosciuto dalla maggioranza delle Carte Fondamentali europee, il Polluter Pay Principle risulta solo uno dei tanti strumenti adottabili.

Ciò spiega l'utilizzo di strumenti fiscali alternativi e non puramente ambientali, quali le imposte sul reddito, sul patrimonio e sul valore aggiunto per poter perseguire con maggiore efficienza l'obiettivo di tutela ambientale. Numerose sono le agevolazioni o gli incentivi volti verso tutte quelle risorse che sono più sostenibili per il nostro pianeta o verso attività meno dannose per l'ambiente.

Il campo di applicazione, come abbiamo visto, possono essere le imprese o i contribuenti privati.

Prendendo in considerazione le imposte su reddito, patrimonio e consumo, solo queste ultime presentano forme di agevolazione, riduzione o esenzione dai tributi ed esclusivamente a queste si rivolgono la maggior parte delle direttive riguardanti la fiscalità ambientale.

A lungo termine, si potrebbe giungere ad un'armonizzazione a livello europeo dei tributi, visti i vari divari presenti da paese a paese. Si potrebbe perfezionare un mercato unico arrivando così a raggiungere omogeneità tra le tassazioni e puntando ad una fiscalità verde più efficiente e potenziata verso il raggiungimento di un sistema economico ecosostenibile.

CAPITOLO 4: LA FISCALITÀ AMBIENTALE NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO

4.1 I NUMERI DELLA TASSAZIONE IN ITALIA

Nel corso del 2021 le entrate tributarie erariali accertate in base al criterio della competenza giuridica sono state pari a 496.094 milioni di euro con un aumento del 10,8% rispetto all'anno 2020. La variazione riflette in parte il miglioramento del quadro economico, ma in parte sono ancora riscontrabili diversi fattori di disomogeneità nella distribuzione mensile del gettito per effetto del "lockdown" introdotto nel 2020 e delle conseguenti misure economiche e di sospensione dei versamenti adottate per affrontare l'emergenza sanitaria. Tali misure hanno continuato a influenzare il gettito relativo all'anno 2021 avendo modificato il consueto profilo temporale dei versamenti delle imposte.⁹⁸

Nelle proprie statistiche l'Eurostat classifica i tributi in cinque categorie differenti:

- Redditi, profitti e plusvalenze;
- Contributi sociali;
- Proprietà;
- Consumo di beni e servizi;
- Residuali.
-

Il grafico mostra l'andamento delle entrate fiscali per tipologia di imposta e in milioni di euro dal 1965 al 2019 partendo dai dati disponibili.

⁹⁸ <https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2022/Entrate-tributarie-nel-2021-gettito-di-496.09-miliardi/>

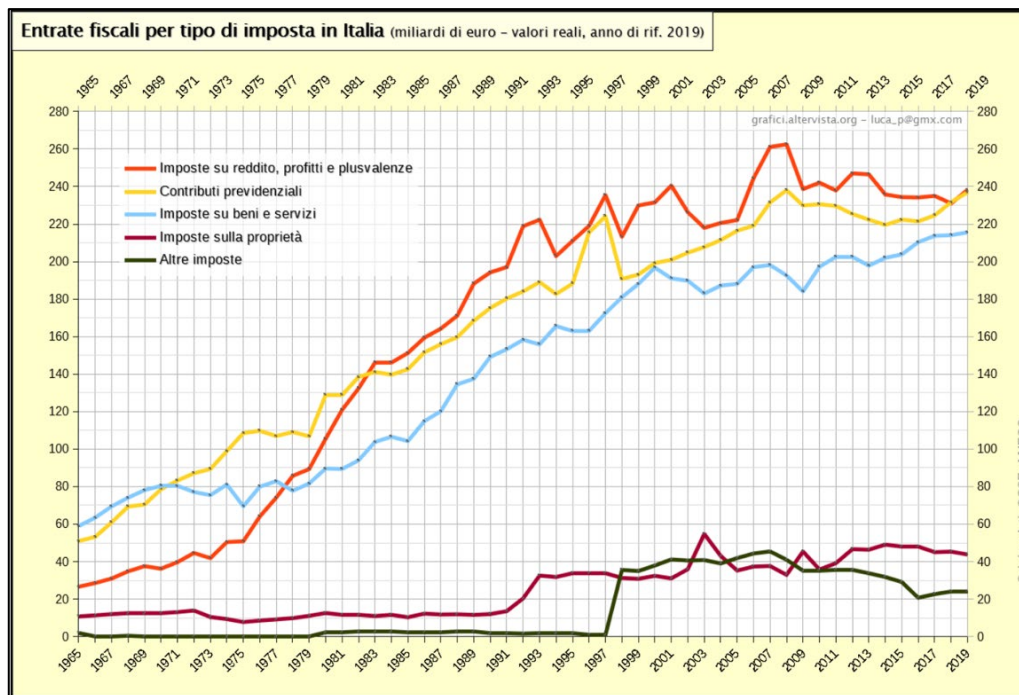


Figura 8: Elaborazione grafica dati OECD. Fonte: www.oecd.org

Come si può osservare le entrate fiscali sono sensibilmente aumentate nell'arco temporale preso in considerazione. Si è registrato un aumento importante a partire dalla metà degli anni Settanta; la crescita riguarda particolarmente le principali categorie, quali imposte sui redditi, sui profitti e plusvalenze, i contributi per la sicurezza sociale e quelli relativi al consumo di beni e servizi, i quali si sono innalzati di pari passo. Queste categorie sono le principali fonti d'entrata ancora oggi.

Intorno al 2018 le entrate derivanti da queste tipologie di imposte rappresentavano rispettivamente il 31%, il 31,222% e il 29% delle entrate fiscali totali. Va sottolineato che per la prima volta a partire dagli anni Settanta, i contributi per la sicurezza sociale sono stati superiori alle imposte sui redditi.

Il posto occupato dai tributi ambientali in Italia è principalmente tra le file delle imposte sul consumo di beni e servizi. La statistica ufficiale internazionale, attraverso l'adozione di una serie di indicazioni specifiche, identifica l'imposta ambientale come un prelievo obbligatorio unilaterale operato da parte dell'amministrazione pubblica e la cui base impositiva si identifica come una grandezza che ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente⁹⁹.

Analizziamo gli introiti derivanti dalla singola tassazione ambientale in Italia nel seguente grafico.

99 ISTITUTO NAZIONALE DI STATISTICA, *Le imposte ambientali in Italia. Anni 1990-2005*, Roma, 2007. 56

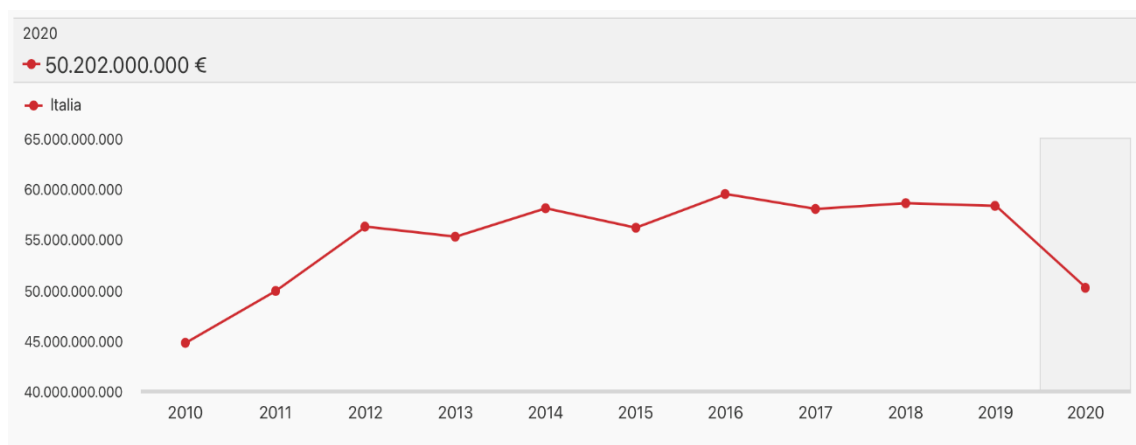


Figura 9: elaborazione grafica Environmental tax revenue, 2020. Fonte: www.ac.europa.eu/eurostat

Tendenzialmente, le entrate per tasse ambientali in Italia sono state in crescita fino al 2016 per poi stabilizzarsi nei tre anni successivi. Nel 2020 si è registrato un calo degli introiti rispetto all'anno precedente del 13,9%¹⁰⁰. Il dato comprende tutte le tipologie di imposte ambientali nell'aggregato. Le statistiche vengono raccolte a livello nazionale e comunicate a Eurostat su base annuale.

L'Istat distingue le imposte ambientali in tre differenti categorie:

- Imposte sull'energia;
- Imposte sul trasporto;
- Imposte sull'inquinamento.

I tributi maggiormente rilevanti e che rappresentano la fonte principale di entrata appartenenti alla prima categoria elencata 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 quanto riguarda le imposte sul trasporto, invece, vediamo che 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 quanto riguarda le imposte sull'inquinamento tra le più rilevanti c'è il tributo per il deposito dei rifiuti solidi in discarica e il tributo provinciale per la tutela ambientale.

Le imposte ambientali nel corso degli ultimi anni vedono una variazione minima. Il grafico mostra l'andamento del gettito in valore assoluto ed in miliardi di euro delle differenti categorie di imposte classificate ambientali a partire dal 2008.

¹⁰⁰ https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV_AC_TAX/default/bar?lang=en&category=env.env_eta

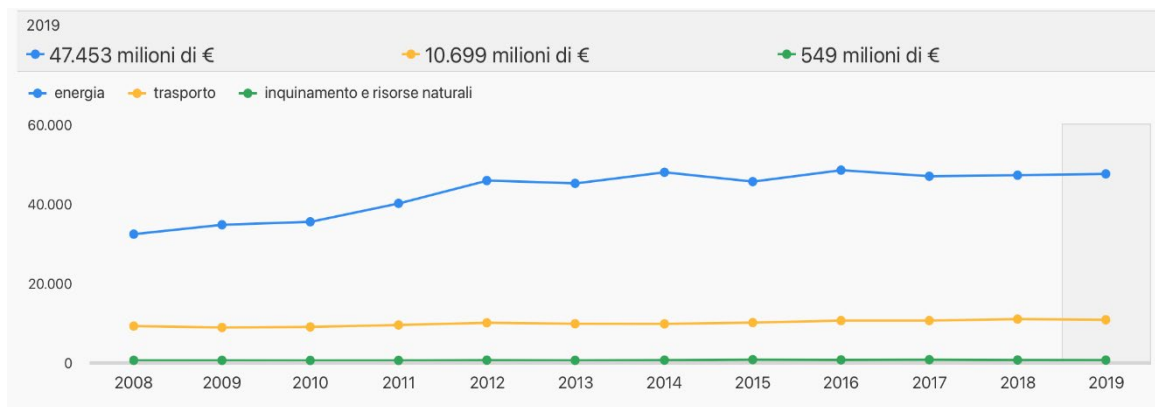


Figura 10: elaborazione grafica Gettito fiscale per categoria di imposta ambientale. Fonte:

www.isprambiente.gov.it

Il gettito totale dei tributi ambientali è passato da 34 miliardi di euro nel 1995 a 57,7 miliardi di euro nel 2018, registrando un aumento del 70% in circa 23 anni. La composizione di questo prelievo esercitato attraverso le imposte ambientali vede la propria composizione leggermente modificata negli anni.

Pur restando il valore delle imposte sull'energia la maggioranza del totale dei tributi ambientali, tale valore 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.

Come riporta Ispra, una tassa ambientale si caratterizza per avere la sua base impositiva in una grandezza fisica, o una sua proxy, che ha provate conseguenze negative sull'ambiente. In altre parole, è sufficiente che un'attività, prodotto o servizio produca agenti inquinanti perché vi si imponga una tassa. Che gli introiti derivanti da questa imposta siano poi impiegati in attività di protezione dell'ambiente non rientra tra i criteri ufficiali per definire un'imposta "ambientale".

Di tutte le imposte ambientali, solo quelle su inquinamento e risorse sono impiegate nella tutela dell'ambiente.¹⁰¹

101 https://annuario.isprambiente.it/sys_ind/macro

In Italia, le uniche tasse ambientali il cui gettito sia poi impiegato in attività di tutela dell'ambiente sono quelle sull'inquinamento e l'estrazione delle risorse naturali. Come riportato nel dossier del Senato "Chi inquina, paga?", si tratta dell'unica categoria in cui l'imposta ha sia una finalità ambientale che una base imponibile che comporta un impatto ambientale negativo. Queste imposte ammontano a meno dell'1% del totale (549 milioni di euro su oltre 58 miliardi). Il che vuol dire che, di questi 58,7 miliardi di gettito fiscale ambientale, 57,5 non sono spesi per l'ambiente¹⁰².

Negli anni, inoltre, il peso delle imposte su inquinamento e risorse naturali è leggermente diminuito, sia rispetto al gettito fiscale totale (passando dallo 0,09% nel 2016 allo 0,07% nel 2019) che rispetto al Pil (dallo 0,04% allo 0,03%, negli stessi anni).

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 maggiore¹⁰³. In quest'ipotesi la composizione delle entrate fiscali italiane potrebbe subire variazioni considerevoli.

4.2. LA LEGITTIMITÀ DEI TRIBUTI AMBIENTALI NAZIONALI

Il testo originale della nostra Costituzione, entrata in vigore il 1° gennaio 1948, non comprendeva nessun riferimento all'ambiente; l'interesse verso questa tematica così delicata, ma così importante per il nostro pianeta, non era una priorità nel dopoguerra, tanto che nemmeno le carte costituzionali nate durante quel periodo storico riportano citazioni in merito.

Nonostante la sensibilità verso questo settore si sia sviluppata tardivamente, l'Assemblea costituente tratta, attraverso alcuni articoli, materie alle quali oggi viene attribuita una valenza ambientale¹⁰⁴. Esempio sono l'articolo n.32 sulla tutela della salute e il n.44 su un razionale sfruttamento del terreno.

La tutela ambientale non ha trovato un ruolo all'interno del nostro ordinamento per molti anni, probabilmente perché l'organo giuridico non è riuscito ad attuare tempestivamente una

102 https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento/files/000/028/683/Valutazione_6_-_Chi_inquina_paga.pdf

103 BELLONI M.C., «La comunicazione ambientale: alcuni modi di intenderla e possibili direzioni di sviluppo», Quaderni di Sociologia, 30 | 2002, 47-63.

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

riforma in tal senso. I primi sviluppi li abbiamo avuti con un'interpretazione estensiva dell'articolo 9 della Costituzione, il quale introduce come principio fondamentale la tutela del paesaggio¹⁰⁵.

Rilevante anche in quello che viene citato nella sentenza della Corte costituzionale n.94 del 1985, la quale recita che *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 socioeconomico del paese per quanto la soddisfazione di esse può incidere sul territorio e sull'ambiente*¹⁰⁶. Con tale sentenza della Corte nasce una nozione estensiva di paesaggio.

Due anni più tardi, nel 1987, la Corte si pronuncia nuovamente definendo il tema della salvaguardia ambientale come "il diritto fondamentale della persona ed interesse fondamentale della collettività"¹⁰⁷ e sottolinea la necessità di "creare istituti giuridici per la sua protezione"¹⁰⁸.

Solamente con la riforma del 2001 viene riconosciuto un valore costituzionale alla tutela ambientale e le viene attribuita una posizione primaria all'interno dell'ordinamento¹⁰⁹.

La legge costituzionale n.3/2001 modificò il titolo V della seconda parte della costituzione in senso federale. L'obiettivo era quello di dare maggiore autonomia alle regioni e maggiori poteri decisionali anche sotto il punto di vista fiscale. Si è prevista la sostituzione dell'art.117 della Costituzione con un nuovo testo nel quale si enunciavano le materie sulle quali lo Stato avrebbe avuto una legislazione esclusiva. Nel testo dell'articolo, alla lettera s) figuravano "tutela ambientale, dell'ecosistema e dei beni culturali"¹¹⁰. Contrariamente, vengono definite materie di legislazione concorrente quelle relative a:

- Tutela e sicurezza del lavoro;
- Tutela della salute;
- Governo del territorio;

105 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".

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

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

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

109 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.

110 Legge costituzionale n. 3/2001.

- Valorizzazione dei beni culturali e ambientali¹¹¹.

Inizialmente si è aperto un conflitto sulla distribuzione delle competenze tra Stato e regioni, il quale si è risolto con gli interventi della Corte costituzionale, la quale si è espressa a favore di un operato coordinato tra i due enti. In particolare, si chiarisce che risulta agevole ricavare una configurazione dell'ambiente come un 'valore' costituzionalmente protetto e che essendo tale si crea una materia trasversale con competenze diverse che si possono ben distribuire tra regionali e Statali¹¹².

In successione, un ulteriore intervento è rappresentato dalla Legge delega 308/2004, con cui il Parlamento incarica il Governo di riordinare, coordinare e integrare la legislazione in materia di tutela ambientale e misure che siano di diretta applicazione. In modo particolare, la norma prevedeva l'attuazione di una serie di decreti legislativi e di eventuali testi unici, se fosse stato necessario, che riguardassero i seguenti ambiti di applicazione:

- 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.”¹¹³

Questa legge delega è stata attuata grazie al decreto legislativo n.152/2006 che venne chiamato Testo Unico Ambientale (TUA) o Codice dell'Ambiente.

Il TUA è un unico decreto che inizialmente prevedeva 318 articoli e 45 allegati: la prima parte conteneva disposizioni comuni e principi generali, la seconda parte faceva riferimento alla lettera f) della legge precedente e riguardava le procedure per VIA, VAS e IPPC, mentre la terza parte raggruppava la tutela delle acque e del suolo. Infine, le ultime due parti rispettivamente facevano riferimento alla lettera a), g) ed e) dell'elenco citato in precedenza, ossia rifiuti e bonifiche, emissioni in atmosfera e danno ambientale.

111 Legge costituzionale n. 3/2001.

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

113 Legge 308/2004

Nei successivi anni, il Testo Unico Ambientale ha subito una serie di modifiche e di integrazioni. Inizialmente prevedeva un numero considerevole di provvedimenti che si dovevano implementare per poter rendere operativi ed efficaci gli istituti e i principi che tutelassero le idee alla base del testo.¹¹⁴

Di notevole rilievo è stato l'intervento da parte del Governo nel 2008, il quale con il decreto legislativo n.4/2008 recepì e introdusse nel Codice i principi europei sulla normativa ambientale, i quali divennero veri e propri principi dell'ordinamento nazionale italiano. Sottolineiamo i principi presenti nell'articolo 174 del Trattato dell'Unione Europea che vengono ripresi nel TUA, ossia precauzione, azione preventiva, correzione del danno alla fonte, nonché il principio "chi inquina paga", che, come abbiamo visto, è di estrema importanza nell'ambito della tassazione ambientale.

In questo momento si introduce anche il concetto di sviluppo sostenibile che deve essere un riferimento per lo svolgimento di qualsiasi attività umana. Altri due elementi cardine del TUA sono il principio di sussidiarietà e di leale collaborazione.

L'articolo 3quinques fa riferimento in particolar modo al rapporto che intercorre tra Stato e regioni e inoltre, si afferma le quest'ultime possono adottare delle forme di tutela ambientale che siano più stringenti rispetto alle direttive parlamentare, ove lo ritengano necessario.

Ulteriori modifiche le ritroviamo nel campo della gestione dei rifiuti con il D.Lgs. 52/2011 e inoltre vengono aggiunte due parti: la Vbis, ossia disposizioni per installazioni particolari, e la VIbis, cioè la disciplina sanzionatoria degli illeciti amministrativi e penali in materia di tutela ambientale, le quali sono riportate nella Legge n.68/2015 con cui parliamo per la prima volta di delitto contro l'ambiente.

In questo contesto nascono i tributi ambientali in Italia e si inseriscono nel nostro ordinamento affrontando una serie di criticità; analizzeremo i differenti problemi insorti, quali la compatibilità con il testo costituzionale, il ruolo all'interno del sistema fiscale e quali sono le forme di imposizione ambientale che ritroviamo comunemente nel nostro Paese.

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

4.3. IL RAPPORTO TRA TASSAZIONE AMBIENTALE E FISCALITÀ DECENTRATA

Un'altra difficoltà con cui la tassazione ambientale nazionale ha dovuto confrontarsi è stata la ripartizione delle competenze tra Stato e enti territoriali. I beni ambientali sono naturalmente legati al territorio e ad una loro valorizzazione o protezione, la quale deve essere connessa anche a una possibile implementazione di politiche ambientali differenziate¹¹⁵.

La riforma del titolo V del 2001, la quale fa riferimento alle regioni a statuto ordinario, aveva tra i propri obiettivi quello di un decentramento fiscale più sviluppato. Essa attribuiva allo Stato una legislazione esclusiva in ambito ambientale. Con la fine del secolo scorso è aumentato l'interesse verso la diffusione di forme di finanziamento alternative da parte dei governi locali per poter così realizzare le richieste con maggiore autonomia. Ciò ha alimentato il dibattito sulla corretta redistribuzione delle entrate tra i differenti livelli¹¹⁶. Oltre ad essere uno strumento di politica ambientale, il tributo in questo senso può essere considerato come uno strumento di gettito e potrebbe perciò risultare come uno strumento per realizzare un'autonomia finanziaria per gli enti decentrati nazionali.

Per poter implementare riforme verdi a livello decentrato è importante soffermarsi su un duplice passaggio: da un lato passare da un'imposizione tradizionale a quella ambientale, dall'altro traslare da una tassazione centrale a una locale.

Nel corso del tempo sono venute alla luce diverse difficoltà da parte degli enti locali nell'individuare quelle che potrebbero essere entrate volte a realizzare un'autonomia finanziaria, la quale viene prevista all'interno dell'art.119 della Costituzione. L'individuazione dei tributi ambientali potrebbe essere una soluzione plausibile a questa problematica. Le entrate a livello locale risultano spesso inferiori rispetto alle uscite che gravano sugli enti, per questo motivo lo Stato è spesso costretto ad intervenire con trasferimenti intergovernativi. Questa differenza tra entrate e uscite locali è stato fortemente ridotto negli anni Novanta con l'introduzione di nuovi tributi il cui gettito è volto a finanziare regioni e comuni. Per le regioni

115 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.

116 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.

sono state inserite IRAP, addizionali sull'IRPEF e la compartecipazione ad un'accisa sulla benzina e sul gettito IVA. Per i comuni, invece, IMU e un'addizionale IRPEF¹¹⁷.

Nel 2011, il decreto legislativo n.68, con oggetto disposizioni in materia di autonomia per le entrate delle regioni e delle province, nonché la determinazione di costi e standard per il settore sanitario, introdusse alcune novità in materia di aliquote IRAP, delle deduzioni e la possibilità di sostituire il gettito con l'uso di tributi propri o derivati che possono essere legati alla tutela dell'ambiente. Per i comuni, il decreto-legge n.201/2011, con argomento consolidamento dei conti pubblici, disposizioni di crescita ed equità, stabilisce una casistica simile a quella delle regioni con riferimento, invece, all'IMU.

La relazione tra imposizione ambientale e fiscalità delocalizzata è mossa da tre importanti ragioni:

- un forte interesse verso il disincentivamento di comportamenti dannosi per l'ambiente e le sue risorse, ma anche un nuovo strumento di raccolta di gettito, che non risulta necessariamente vincolato nella sua destinazione;
- la possibilità per gli enti locali di ideare nuovi tributi propri a livello locale in ambito ambientale;
- un potere in capo agli enti territoriali sempre più accresciuto in merito a gestione e valorizzazione del proprio territorio. Esempi sono gli interventi di tutela della qualità della vita, il monitoraggio e la riduzione del traffico e dell'inquinamento insieme ad una pianificazione e trasformazione del territorio. La leva fiscale ambientale risulterebbe essere rispettosa di quello che è il principio di consistenza, trattato nella legge n.42/2009, secondo il quale alle regioni appartiene la potestà legislativa per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative¹¹⁸.

Analizziamo i tributi locali suddividendoli in tre categorie principali: tributi di tipo disincentivante, tributi con prevalente funzione fiscale e entrate paracommutative con effetto ambientale.

La prima categoria comprende tutti quei tributi con finalità di modificare il comportamento dei soggetti inquinatori. In primis è fondamentale identificare il fenomeno da disincentivare e

117 In <https://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/>

118 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.

se i suoi impatti sono limitati a livello locale o se si espandono oltre. Se, per esempio, applicassimo un'imposta locale su un fenomeno che impatta a livello nazionale, il primo problema che riscontreremo sarebbe un problema di concorrenza con i territori limitrofi, i quali potrebbero applicare un tributo simile. Da esperienza si nota che il modo migliore per disincentivare un'attività con impatto negativo a livello nazionale o internazionale è quello di andare a colpire tale attività con una tassazione allo stesso livello; per questo per diminuire la presenza di anidride carbonica nell'atmosfera, si è proceduto a una serie di trattati internazionali.

Una criticità di questo genere di tributi è che hanno un gettito decrescente nel tempo, in quanto sono appunto implementati per disincentivare dei comportamenti dannosi per l'ambiente e se applicati in modo efficiente dovrebbero rappresentare un'entrata sempre minore nel corso del tempo. Questa tipologia di tributo non risulta così adatta a garantire entrate costanti per gli enti territoriali, a meno non vengano man mano aumentate le aliquote o le basi imponibili. Inoltre, i costi per la gestione locale del tributo sarebbero elevati per l'amministrazione complessa e costosa che presentano, ottenendo così un gettito fiscale netto scarso¹¹⁹.

Un'applicazione di questi tributi che risulta molto interessante per le entità locali è quella che ha per oggetto l'insediamento di grandi infrastrutture, come discariche, aeroporti, miniere, le quali garantiscono agli enti locali una parte dei proventi destinati alle imposte ambientali, anche se queste vengono definite a livello centrale dal Governo.

Un esempio è la legislazione in materia di rifiuti che viene definita a livello statale, mentre alle Regioni spettano compiti secondari che hanno il fine di un'applicazione delle norme più efficiente.

I tributi a prevalente funzione fiscale sono utilizzati principalmente per reperire risorse finanziarie, ma che di base presentano una regolamentazione ambientale. Fanno parte di questo filone le accise sull'elettricità e sul gas e le imposte di possesso dei veicoli. Questi tributi vengono definiti a livello accentrato e sono disciplinati dalla legge statale, ma in capo agli enti minori resta la possibilità di differenziazione e per esempio di accentuare l'entità del tributo. L'idea è quella di una politica ambientale su più livelli. Allo Stato e agli enti sovranazionali

119 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.

spetta la definizione degli obiettivi minimi, mentre a livello locale si aggiunge il compito di raggiungere tali obiettivi¹²⁰.

Tali interventi includono, ad esempio, gli interventi locali che, peraltro anticipando o addirittura, a volte, innalzando i livelli di tutela introdotti dal legislatore statale con il D. Lgs. 28 del 3 marzo 2011, hanno previsto l'obbligo di installare pannelli solari sui tetti ovvero l'obbligo di predisporre, nell'edilizia, soluzioni progettuali che limitino la dispersione di calore e incrementino l'efficienza energetica¹²¹.

Se l'obiettivo principale di questi interventi fosse quello di garantire una maggiore tutela dell'ambiente e disincentivare i comportamenti dannosi, ciò assicurerebbe una fonte di gettito tale da poter arrivare ad una sostituzione di accise e addizionali sui tributi nazionali garantendo entrate consistenti per un'autonomia fiscale locale.

La terza tipologia dei contributi definiti paracommutativi è relativa ad una serie di entrate che hanno fondamento sul principio del beneficio. Ad esempio, i tributi sulla mobilità, le imposte su occupazioni degli spazi pubblici, i contributi di costruzione e i tributi sul turismo.

La legge delega n.42/2009 definisce che ai comuni è riconosciuta la facoltà di stabilire i tributi locali ed applicarli in riferimento a particolari scopi, quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari come flussi turistici e mobilità urbana¹²².

Seguendo questa logica, i tributi paracommutativi ambientali sono un giusto strumento per garantire agli enti locali maggiore risorse quando essi presentano particolari bisogni o presentano delle diseconomie accentuate. Sarebbe garantita una maggiore flessibilità di manovra e una reale possibilità di autonomia senza creare distorsioni all'interno del sistema. L'imposizione ambientale potrebbe rappresentare un'opportunità vera e propria per le realtà locali, andando così a contrastare gli effetti negativi delle attività o infrastrutture con forte impatto ambientale e allo stesso tempo operare sotto il punto di vista del disincentivamento dei comportamenti dannosi. Tali imposte possono essere fonte di gettito per gli enti locali, se esse fossero applicate su basi imponibili ampie e stabili, essendo così una fonte di finanziamento ai servizi offerti a livello decentrato. Inoltre, in particolare nella terza categoria

120 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.

121 VIPIANA P., La Corte boccia nuovamente una legge regionale paralizzatrice degli effetti di un'ordinanza statale di necessità ed urgenza, in Giurisprudenza costituzionale, 2009, n. 1, pp. 459 ss.

122 Legge delega n. 42/2009.

di tributi esplicita, garantirebbe grande 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 collettività¹²³.

La realizzazione di questa ipotesi è stata resa di difficile implementazione da una sentenza della Corte costituzionale del 2015, la quale affronta il tema del rapporto tra federalismo fiscale e la materia ambientale. In particolare, la sentenza n.58/2015 fa riferimento al potere attribuito alle Regioni a statuto ordinario di introdurre tributi ambientali nell'esercizio della potestà generale di istituzione di tributi propri¹²⁴. La Corte faceva riferimento ad un contributo sui rifiuti istituito dalla Regione Piemonte, che rientra in materia ambientale.

Tenendo in considerazione che l'art.117 della nostra Costituzione definisce la potestà normativa esclusiva allo Stato in tutela ambientale e dell'ecosistema, la sentenza esplica come le Regioni non hanno il potere di istituire tributi che riguardino tale materia. La norma è stata così dichiarata illegittima. Da questa conclusione deriva l'impossibilità delle Regioni di istituire i tributi ambientali a livello regionale e rappresenta un enorme limite per raggiungere l'autonomia fiscale a livello decentrato.

La Corte ha sottolineato che lo Stato ha competenza esclusiva in materia ambientale ed in seguita alla sua pronuncia le Regioni possono regolare la materia ambientale solo nel momento in cui si presenta una relazione di interessi riconducibile a materie a loro attribuite¹²⁵. Le Regioni, quindi, si limitano ad istituire tributi verdi e implementano politiche fiscali differenziate solo se i loro presupposti rientrano nei campi d'azione definiti al comma 3 art.117 della Costituzione, sempre tenendo in considerazione il principio di contenenza. Tali materie sono, come già specificato, tutela della salute, governo del territorio, produzione, trasporto e distribuzione nazionale di energia e valorizzazione dei beni culturali e ambientali.

123 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.

124 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.

125 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.

4.4. IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

I tributi ambientali, nonostante nascano nel rispetto dei principi costituzionali di tutela della salute, dell'ambiente e del paesaggio, devono al pari di tutti gli altri tributi nazionali, rispettare il principio di capacità contributiva¹²⁶.

Si richiede un equilibrio tra quelle che sono le esigenze di tutela ambientale e i principi dell'ordinamento giuridico italiano: il valore fondamentale dell'ambiente è riconosciuto ai sensi dell'art.9, 32 e 117 della Costituzione Italiana, ma tutti i tributi che agiscono nella tutela di questo bene fondamentale devono rispettare i principi costituzionali.

Il tributo nelle sue caratteristiche deve andare a osservare ciò che viene sancito nell'art.53 della Costituzione, il quale testualmente cita che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

L'articolo preso in riferimento racchiude quello che è il principio della legittimità costituzionale dell'imposizione tributaria. Il concorso dei soggetti privati alla spesa pubblica è un aspetto necessario conseguente all'appartenenza ad una società.¹²⁷

Questo articolo della nostra Costituzione viene considerato dalla dottrina e dalla giurisprudenza come una proiezione in ambito fiscale dell'art.2 della stessa, il quale richiama i soggetti privati a adempiere "ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", e del principio di uguaglianza riconosciuto nell'art. 3, intesa come 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"¹²⁸.

Il secondo comma dell'art.53 racchiude la funzione solidaristica del principio di capacità contributiva, intesa come la capacità economica di concorrere alla spesa pubblica, la quale vede la necessità in includere nei tributi dei componenti economico-patrimoniali individuabili come reddito, patrimonio o consumo.

Il sistema tributario italiano si fonda su criteri di progressività, cioè i prelievi da parte dello Stato aumentano in modo più che proporzionale all'aumentare della ricchezza colpita. In

126 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.

127 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.

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

sintesi, il sistema tributario italiano non ha solamente un compito contributivo, ma ne svolge una anche redistributivo della ricchezza. Ciò comporta che ai soggetti più facoltosi sia richiesto un maggiore sacrificio in termini economici, rispetto a quei soggetti che detengono meno ricchezza.

Il concetto di capacità contributiva è ritenuto dalla dottrina anche un limite per la potestà tributaria, la quale è vincolata a chiamare al concorso la spesa pubblica solo coloro che hanno un'effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa¹²⁹.

Secondo questo fondamento, non è possibile introdurre nel sistema fiscale un tributo il cui presupposto sia privo di un elemento patrimoniale suscettibile di valutazione economica, cioè per esempio la possibilità di scambio da un soggetto titolare ad altri oppure la disponibilità sul mercato verso un corrispettivo¹³⁰.

Le situazioni o gli oggetti colpiti da tassazione devono in modo inequivocabile avere un elemento patrimoniale o un fattore di arricchimento del contribuente. Il presupposto del tributo, come già detto, deve avere un presupposto economico-patrimoniale già esistente, che vada ad esprimere la ricchezza o il reddito del contribuente, anche solo potenzialmente.

Inizialmente, il legislatore oltre ad individuare quelli che sono gli indici tradizionali di ricchezza, ossia reddito, patrimonio e consumo, sosteneva l'impossibilità di introdurne altri. L'altro lato della dottrina evidenzia una visione differente di tale principio, orientando la capacità contributiva verso un principio di uguaglianza e verso criteri di razionalità e coerenza, i quali avrebbero al tempo stesso un carattere redistributivo. L'ordinamento fiscale deve andare a ripartire il carico fiscale pubblico tra i propri contribuenti provvedendo a equi e ragionevoli criteri distributivi¹³¹.

Con questa teoria innovativa rispetto al pensiero tradizionale, nasce la possibilità di introdurre nel presupposto del tributo non solo i componenti economico-patrimoniali tradizionali, ma ulteriori presupposti anche astrattamente valutabili e misurabili in denaro, i quali dimostrino l'attitudine a concorrere alla spesa pubblica¹³².

Arrivati a questa conclusione, possiamo includere nella fattispecie tributaria sia situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale, sia situazioni diverse che hanno come presupposto

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

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

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

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

l'esercizio della facoltà e che consentano la fruizione di vantaggi e la soddisfazione di bisogni e interessi¹³³.

Spetta così al legislatore adeguarsi alla realtà economica, politica e sociale stabilendo come suddividere l'obbligo contributivo che più ritiene adatto. Così nel corso del tempo l'evoluzione delle problematiche sociali e l'adeguamento del sistema normativo, hanno portato non solo ad un adattamento alla realtà storica in cui ci troviamo, ma anche ad un cambiamento volto a evitare comportamenti elusivi o di abuso del diritto. Il principio di capacità contributiva, ad oggi, risulta essere un razionale criterio di riparto dei carichi pubblici, il quale ha consentito la possibilità di considerare come presupposto di imposizione anche le situazioni differenti da quelle tradizionali con valore economico-patrimoniale specifico. Ciò ha permesso di comprendere come presupposto situazioni che esprimono attitudine a concorrere alle spese pubbliche o a perseguire obiettivi extrafiscali, come sono i tributi ambientali.

Nei tributi ambientali il principio di capacità contributiva viene individuato con differenti logiche a seconda del tributo che si sta analizzando o implementando e possiamo vedere come l'applicazione sia diversa se si parla di tributo ambientale in senso stretto o tributo con finalità ambientale.

I tributi con finalità ambientale nella loro implementazione incontrano meno ostacoli, in quanto rispettano la nozione propria di tributo dell'ordinamento italiano e fondano le loro basi sul principio di capacità contributiva che viene esercitato sui soggetti passivi che svolgono l'attività citata. Essi seguono un principio di tutela ambientale, ma solamente sotto il profilo extrafiscale.

Un esempio sono stati i tributi ambientali di scopo, introdotti in Italia negli anni Novanta sull'esempio del modello internazionale consigliato dall'OCSE. La loro finalità era di disincentivare le attività maggiormente inquinanti. Seguendo la tradizionale interpretazione del principio di capacità contributiva l'unica possibilità per introdurre un tributo ambientale era implementarne uno che andasse a colpire 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 contributiva¹³⁴.

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

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

D'altro canto, gli eco-tributi in senso stretto hanno incontrato maggiori difficoltà di attuazione in quanto non rispettavano il principio di capacità contributiva nel senso tradizionalista. L'interpretazione più recente del principio, visto come criterio di riparto equo e ragionevole collegato ad una manifestazione diretta o mediata di capacità contributiva, introduce la possibilità di individuare un presupposto anche in situazioni socialmente rilevanti e che esprimano potenzialità economica. Ad oggi si concentra l'attenzione sull'attività o sull'unità fisica che incide negativamente sull'ambiente, cioè sul comportamento dell'uomo che reca danno ad esso¹³⁵. La considerazione principale su cui porre la propria attenzione è che l'inquinatore è in una situazione di vantaggio rispetto alla collettività in quanto gode di risorse naturali scarse a discapito di tutti gli altri. L'utilizzo delle risorse scarse è quello che viene considerato come manifestazione di capacità contributiva.

L'imposizione ambientale colpisce nuovi indici ed utilizza presupposti impositivi socialmente rilevanti¹³⁶. Grazie alle nuove interpretazioni del testo costituzionale, le quali considerano tematiche molto importanti ad oggi, il tributo ambientale è considerato direttamente compatibile all'art.53 della Costituzione.

Importante perché si possa parlare di tributo ambientale è che il danno provocato dall'attività esercitata da quello che consideriamo inquinatore, sia un danno reversibile e sopportabile; viceversa, se il danno fosse assoluto e i suoi effetti non sanabili, il prelievo risulterebbe avere una natura sanzionatoria. In tal caso il prelievo non andrebbe a realizzare il presupposto di partecipazione del soggetto passivo alla spesa pubblica.

Nel nostro caso, un'attività che genera un danno reversibile, cause delle diseconomie esterne. Ciò fa sorgere in capo all'attività stessa una manifestazione di capacità contributiva. Inoltre, se l'attività in questione è esercitata da un soggetto impresa, la capacità contributiva si sostanzia nella capacità di risorse scarse e limitate utilizzate ed inciderà su costi e ricavi. Sinteticamente, incideranno negativamente sui costi e positivamente sui ricavi, generando in capo all'impresa un vantaggio nei confronti di tutti i soggetti che svolgono la medesima attività a condizioni più sostenibili.

Ciò esplica perché inizialmente il tributo ambientale proprio è stato inserito nell'ordinamento come un'imposta indiretta sui consumi ambientali. In seguito, tale aspetto è stato modificato:

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

136 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.

il presupposto non si sostanzia più nel mero consumo generico del bene scarso, non si limita a disincentivare il consumo del bene inquinante in favore di prodotti di minore impatto ambientale, ma assume l'effetto inquinante come un parametro della sua stessa commisurazione¹³⁷.

Il presupposto, in questo modo, passa dal consumo del bene scarso al consumo che genera inquinamento. La valutazione economica del presupposto non fa più riferimento al consumo del bene ambientale come risorsa scarsa, il quale veniva considerato al pari di un bene di lusso, ma si confronta con l'effetto inquinante prodotto. In questo modo avremo una tassazione più pesante per il consumo di tutti quei fattori considerati più inquinante, a discapito di quelli che considerano l'impatto ambientale e sono più sostenibili e quindi sottoposti a tassazione minore o esente.

L'ambiente non si considera più esclusivamente come un valore fondamentale da tutelare in via extrafiscale, ma rientra in una fattispecie tributaria con i propri indicatori di capacità contributiva riferiti a comportamenti e abitudini, oltre agli indicatori tradizionali.

Il tributo ambientale proprio, nonostante l'evoluzione avuta nel contesto internazionale e nel nostro ordinamento italiano con questa reinterpretazione del principio di capacità contributiva, non ha ancora una grande diffusione. Invece, il numero dei tributi ambientali incentivanti, ossia tutti quelli che operano sotto un profilo extrafiscale, risultano essere molto più sviluppati.

Molto probabilmente la seconda tipologia di tributo risulta permeare in modo più consistente il consenso nei confronti del nostro sistema tributario. Il fisco negli ultimi anni si è dimostrato molto più attento all'esigenza di avere il consenso dei contribuenti, in modo da implementare delle politiche che volgano a risultati realistici.

Il contribuente si dimostra più disposto ad accettare tipologie di imposizione basate sui principi di scambio, di controprestazione e del beneficio. Ciò porta il tributo con una finalità ambientale ad avere un maggiore successo nella platea dei contribuenti in quanto saranno disposti a essere gravati da un'imposta che mira, per esempio, a reperire fondi per finanziare un'attività di riparazione del danno ambientale perché esso vede di per sé un beneficio anche personale collegato al prelievo.

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

Il principio di beneficio è basato sull'ipotesi che lo Stato sottoponga il cittadino ad un prelievo proporzionale al vantaggio che viene tratto in base ai beni e ai servizi offerti. Ciò potenzialmente può apparire in contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, in precedenza esplicitato, il quale si appella ad ogni consociato per contribuire alla spesa pubblica in funzione della propria capacità contributiva.

In realtà possiamo combinare i due principi in uno stesso tributo definito paracommutativo che si pone in una situazione intermedia. Infatti, i tributi che si basano sul principio del beneficio vengono definiti come commutativi, mentre quelli che osservano il principio della capacità contributiva sono contributivi.

I tributi paracommutativi, nel contesto storico-politico attuale, hanno sollevato un grande interesse, in quanto sono meno gravosi, più efficienti e di semplice implementazione sia dal punto di vista gestionale, sia per i controlli¹³⁸.

Nella totalità dei settori economici l'orientamento alla protezione e tutela ambientale sta mano diventando una caratteristica sostanziale di operatori e beni o servizi offerti sul mercato. Di conseguenza il diritto tributario non può rimanere immobile di fronte a questi nuovi scenari.

Esso dovrebbe riuscire a differenziare i soggetti virtuosi e integrare il principio "chi inquina paga" con varianti come "chi non inquina non paga" oppure "paga quanto gli spetta"¹³⁹.

Sarebbe un'evoluzione molto consapevole e all'avanguardia per la fiscalità riuscire ad assumere la natura ecosostenibile degli operatori economici o dei beni e dei servizi come caratteristica soggettiva per poter differenziare i soggetti passivi in base alla loro relazione con l'ambiente.

La Corte costituzionale, con la sentenza del 9 febbraio 2015 n.10, fornisce indicazioni rilevanti sul rispetto del principio all'art.53 della Costituzione e ribadisce che le differenti rimodulazioni del sistema impositivo in tema di capacità contributiva non sono una violazione di esso o del principio di eguaglianza se affiancate da valide giustificazioni. Con tale assunzione della Corte si possono così considerare ammissibili trattamenti fiscali ad hoc per alcune categorie di soggetti che manifestano per esempio esigenze finanziarie eccezionali dello stato, una redditività maggiore rispetto ad altri settori, etc.

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

139 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.

In questo modo la finalità del tributo potrebbe subire un cambiamento: potrebbe non essere più extrafiscale se si sceglie di abbandonare la valorizzazione del deterioramento ambientale in funzione della conservazione, della tutela e dello sviluppo¹⁴⁰.

In un'ottica ideale, applicando una tassazione inferiore a tutte quelle imprese classificate "verdi", queste potrebbero offrire ai consumatori i loro beni e servizi ad un prezzo di mercato più basso rispetto a tutte le attività che invece sono classificate inquinanti; ciò porterebbe le aziende verdi a guadagnare quote di mercato e spingerebbe sempre più attività a rivedere le loro relazioni nei confronti dell'ambiente.

Inizialmente una politica del genere porterebbe a minori entrate per lo Stato, ma arrivati a questo punto, penso sia molto importante considerare che la conservazione del nostro ambiente è un valore da tutelare e che esso deve avere un costo per tutti gli attori economici. Possibilità da non sottovalutare è che l'impresa sottoposta a minore tassazione potrebbe essere incentivata ad investire in nuove imprese, nuovi settori e di conseguenza nuovi posti di lavoro, portando così a compensare quella che sarebbe una potenziale riduzione del gettito. La nuova interpretazione della capacità contributiva è riconosciuta come un prelievo caratterizzato da grande duttilità a disposizione dello Stato¹⁴¹.

4.5. IL SISTEMA DEL DOPPIO DIVIDENDO

Il principale strumento per garantire la tutela ambientale è quello fiscale, che risulta più adeguato a internalizzare i costi dell'inquinamento e per incentivare comportamenti meno inquinanti.

Lo strumento della fiscalità ecologica ricomprende finalità più varie: esenzioni, detrazioni, agevolazioni, tasse e tariffe, misure impositive dirette o indirette, utilizzate per coprire costi dei servizi ambientali o per modificare il comportamento del contribuente con un effetto incentivante.

A livello europeo, come abbiamo potuto vedere, non esiste un vero e proprio ordinamento fiscale comune, cioè un insieme organico di tributi sovrapposti a quelli degli Stati membri, scaturenti da una piena competenza fiscale dell'UE.

140 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.

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

Circa agli inizi degli anni Novanta, l'elevato grado di disoccupazione e i crescenti livelli di inquinamento ambientale furono tematiche scatenanti che attirarono l'attenzione della dottrina. Tra i Paesi appartenenti all'OCSE iniziarono a svilupparsi le imposte ambientali sottoforma di proposte politiche; un'alternativa fonte di gettito che colpiva i presupposti "tradizionali"¹⁴².

Già all'inizio si cercò di favorire la formazione di nuovi posti di lavoro e in particolare la diminuzione dei contributi previdenziali. Il fine ultimo era quello di inserire più facilmente i lavoratori all'interno del mercato grazie ad un costo del lavoro per le imprese di gran lunga inferiore. Una manovra in questo senso avrebbe promosso un miglioramento ambientale e contemporaneamente una riduzione della disoccupazione, generando un doppio dividendo. 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 lavoro¹⁴³.

Il sistema del "doppio dividendo" attraverso le tasse ambientali vede ottenimento sia di un guadagno in termini di miglioramento della vita e dell'ambiente procurato da variazione dei prezzi o dall'aumento dell'aliquota considerata, sia un reimpiego del gettito ottenuto con le imposte ecologiche.

Alcuni studi a livello europeo hanno evidenziato il carattere potenzialmente regressivo delle imposte con finalità ecologiche sui consumi in qualità di imposte indirette: infatti, l'applicazione di un'imposta sull'inquinamento, colpirebbe in misura maggiore le fasce sociali più deboli, poiché la variazione di imposta da queste versata in percentuale delle spese totali risulterebbe maggiore rispetto a quella versata dalle fasce di reddito più alte. Tale problema può però essere superato attraverso una redistribuzione del gettito fiscale tale da neutralizzare l'effetto regressivo.

Bovemberg e De Mooj 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

142 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.

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

raggiungere il dividendo ambientale attraverso l'introduzione dei tributi ambientali¹⁴⁴. Resta più difficoltoso, invece, ottenere il dividendo occupazionale.

L'OCSE ha pubblicato dalla fine degli anni Ottanta una rassegna dei risultati ottenuti da alcuni suoi Paesi aderenti dai quali si possono trarre alcune conclusioni¹⁴⁵. In primis, questi dati confermano che la traslazione dell'imposizione dal lavoro all'ambiente produce effetti positivi sull'occupazione, che tendono ad essere superiori se le entrate derivanti dai tributi ambientali vengono utilizzate come alternativa al gettito prodotto dai contributi previdenziali. Uno studio condotto su campione di 38 sperimentazioni distribuite per la maggior parte in Europa e Nord America ha dimostrato che il "doppio dividendo" ha ottenuto maggior efficacia nei casi in cui le entrate ecologiche fossero andate a sostituire quelle previdenziali¹⁴⁶. L'occupazione ha avuto benefici maggiori nelle realtà in cui le diverse forme di imposizione ambientale sono state gradualmente. Inoltre, le imprese possono mantenere la loro competitività a livello internazionale se al contempo avviene un'introduzione dei tributi ambientali anche negli altri Paesi, i quali introducono sistemi di compensazione fiscale.

Sono state quindi individuate cinque condizioni rilevanti al fine di realizzare un sistema basato sul doppio dividendo:

1. il grado di sostituibilità dei fattori produttivi, in modo che abbassando il costo sul lavoro le imprese siano in grado di incrementare l'uso di questo fattore;
2. il grado di competitività nel mercato del lavoro più sarà competitivo questo mercato 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.

Un esempio di applicazione di questo sistema con dei risultati soddisfacenti fu quello della Germania nel 1999. Il Paese ha incrementato l'imposizione sui prodotti petroliferi e sull'elettricità ed ha allo stesso modo ridotto il peso dei contributi previdenziali dell'1%.

144 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.

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

146 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.

Contemporaneamente, il governo tedesco ha introdotto una serie di misure al fine di tutelare la competitività delle imprese soggette alla maggior imposizione ambientale.

I tributi, da un lato hanno incentivato l'utilizzo di fonti rinnovabili per la produzione di energia elettrica e del trasporto pubblico, dall'altro 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 lavoro¹⁴⁷.

4.6 LA TUTELA AMBIENTALE ALL'INTERNO DEL PNRR

Nel Pnrr, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza italiano, la tutela ambientale risulta essere l'obiettivo che assorbe più risorse. La missione di Rivoluzione verde e transizione ecologica vede un budget di 69,96 miliardi in tutto sui 2335,14 del piano completo.

La suddivisione in componenti e capitoli di questa missione riguarda solo la parte che dovrà essere giudicata dalla Commissione Europea, in sintesi circa 59,33 miliardi e sono quattro le componenti principali individuate dal governo italiano in questa parte del Pnrr in merito all'ambiente, ossia:

- agricoltura sostenibile ed economia circolare;
- energia rinnovabile, idrogeno, rete e mobilità sostenibile;
- efficienza energetica e riqualificazione degli edifici;
- tutela del territorio e della risorsa idrica¹⁴⁸.

147 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.

148 https://www.repubblica.it/green-and-blue/2022/03/31/news/rapporto_asvis_pnrr_agenda_2030-343547864/

Rivoluzione verde e transizione ecologica nel Pnrr

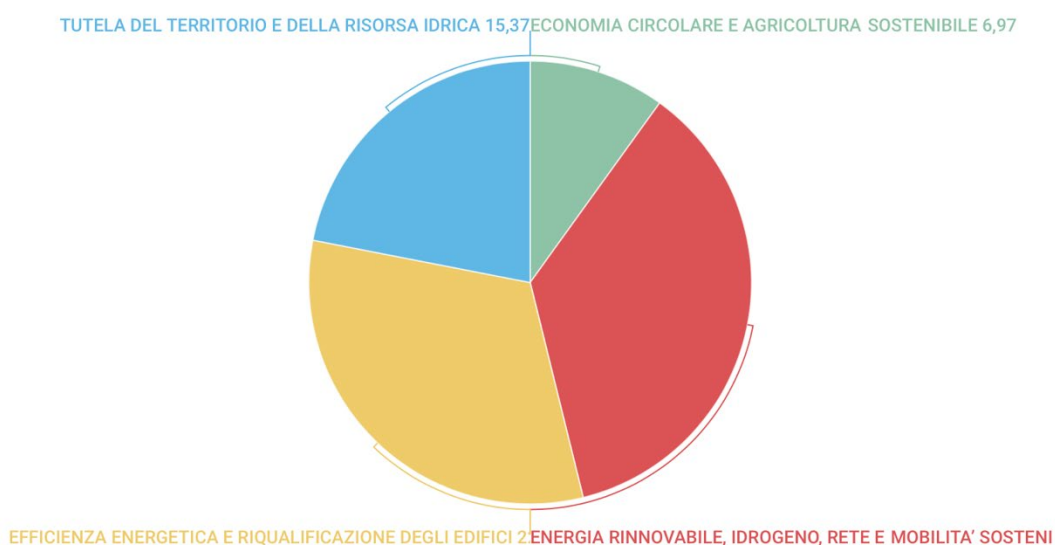


Figura 11: componenti delle risorse destinate al Pnrr; Fonte: Presidenza del Consiglio dei ministri

La categoria che ricopre le maggiori risorse è quella relativa all'energia rinnovabile, la quale si occupa di nuove forme di energia e mobilità. Gli obiettivi individuati in questa componente sono l'incremento della quota di energia prodotta da fonti rinnovabili, la digitalizzazione delle infrastrutture di rete, la promozione della produzione e della distribuzione dell'idrogeno, lo sviluppo di una leadership internazionale nelle filiere della transizione (per esempio in campo rinnovabili e batterie), lo sviluppo di un trasporto locale più sostenibile. A quest'ultimo capitolo sono assegnate più risorse, 8,58 miliardi, che serviranno a vari scopi. Per esempio, creare 570 km di piste ciclabili urbane e 1.250 turistiche, realizzare 11 km di nuove linee metro, 85km, 120km di filovie, 15km di funivie, con l'obiettivo di spostare il 10% del traffico di auto sul trasporto pubblico.

Non solo, per chi continuerà a usare l'auto, per invogliare all'acquisto di veicoli elettrici, è prevista la creazione di 7.500 punti di ricarica rapida in autostrada, e 13.755 in centri urbani. All'idrogeno sono, invece, destinati 3,19 miliardi, alle energie rinnovabili 5,90, alle infrastrutture di rete 4,11.

L'altra grande componente di questa porzione del Pnrr sull'ambiente è quella che si occupa di efficienza energetica e riqualificazione degli edifici, cui andranno 22,36 miliardi, di cui però solo 15,22 di risorse europee, essendo importante qui l'intervento del fondo governativo.

Quasi tutti questi fondi saranno dedicati al prolungamento dell'Ecobonus e del Sismabonus al 110%, che durerà fino al 2023 per gli interventi nelle case popolari e alla fine del 2022 per i condomini. Lo scopo è doppio, il risparmio energetico degli immobili e l'adeguamento antisismico e lo stimolo all'economia con l'attivazione dell'industria delle costruzioni. Nelle ipotesi del governo saranno 50 mila all'anno gli edifici ristrutturati, per una superficie di 20 miliardi di metri quadri, e un risparmio di circa 0,93 MtonCO2/anno.

Tra gli esempi per gli incentivi ai cittadini ricordiamo il Superbonus 110, che è ed è stato molto discusso. L'agevolazione si applica agli interventi effettuati da persone fisiche, condomini, edifici unifamiliari, cooperative di edilizia indivisa, onlus e associazioni di volontariato, associazioni e circoli sportivi dilettantistici, edifici di edilizia popolare. Il sostegno può essere erogato sotto forma di:

- Detrazione fiscale;
- Cessione del credito;
- Sconto in fattura.

L'art. 119 del Decreto Rilancio e il DM 6 agosto 2020 dettagliano i requisiti tecnici degli interventi ammissibili e le procedure (ad es. esempio, il cappotto termico di un edificio deve interessare più del 25% della superficie e i materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi).

L'obiettivo finale è ristrutturare oltre 100.000 edifici a regime per una superficie riqualificata di oltre 36 milioni di metri quadri. Il resto, invece, andrà agli incentivi per il teleriscaldamento e l'efficientamento energetico degli edifici pubblici, in particolare delle scuole e degli edifici giudiziari.

La terza componente più importante della missione del Pnrr ambiente riguarda la tutela del territorio e della risorsa idrica. A questa sono destinati 15,37 miliardi, di cui quasi tutti, 15,06 provenienti da fondi europei. Il capitolo maggiormente finanziato in questo caso è quello che si occupa del contrasto al dissesto idrogeologico, che in Italia è da sempre un problema gigantesco. Gli 8,49 miliardi che saranno versati dovranno servire ad aiutare i singoli comuni nella messa in sicurezza del territorio. Circa 4,38 miliardi poi saranno spesi per risparmiare acqua, per esempio riducendo le perdite dalla rete idrica del 15% con il rinnovo delle tubazioni e la digitalizzazione della loro gestione.

La componente sull'economia circolare relativa all'agricoltura sostenibile è la più piccola, per essa verranno destinati 6,97 miliardi in tutto, 5,27 provenienti dalla Commissione Europea. E

comprende sia il tema dei rifiuti sia quello di una filiera agroalimentare sostenibile. Nel primo caso è prevista per esempio la spesa di 1,5 miliardi per la realizzazione di nuovi impianti di gestione dei rifiuti stessi. Il 60% degli interventi saranno al Centro-Sud, che necessita di maggiore sviluppo in questi termini. L'obiettivo è arrivare al 65% di raccolta differenziata entro il 2035.

Altri 2,80 miliardi saranno spesi invece per creare un parco agri-solare, attraverso l'installazione di pannelli ad energia solare che dovranno ridurre gli elevati costi energetici nell'agricoltura, e allo stesso tempo a sostituire l'eternit in molti tetti degli edifici di questo segmento produttivo. Ma anche per ammodernare i macchinari agricoli e sviluppare un'agricoltura di precisione, digitalizzata, che porti alla diminuzione dell'uso di pesticidi del 25-40%. Il tutto nella consapevolezza che la filiera agro-alimentare è fondamentale per la nostra economia e ancora più che per quella di altri nostri partner europei, e che deve crescere e diventare più produttiva senza essere anche più inquinante.

In chiave prospettica, il ruolo e le caratteristiche dell'imposizione ambientale vanno interpretati guardando al sistema fiscale nel suo complesso. La realtà italiana si segnala a riguardo per il ruolo e la dinamica del prelievo sul lavoro, il quale ha garantito nel 2018 un gettito pari al 50,3% del totale, a cui corrisponde un'aliquota implicita di imposizione sul lavoro vicina al 43%: la terza più alta d'Europa e ben al di sopra delle medie continentali.

In maniera collegata al peso della tassazione sul lavoro, il quadro italiano evidenzia una ridotta incidenza del prelievo sul consumo. Al 2018 l'aliquota implicita in Italia è pari a 15,7%: la terza più bassa in Europa e lontana dal 17,3% della media UE-27 e dal 16,8% di Euro-19.

In termini dei principali tributi, il sistema fiscale grava in maniera comparativamente maggiore sulla tassazione del reddito delle persone fisiche e sui contributi sociali, cosiddetto cuneo fiscale, e meno sui redditi d'impresa e sulla principale imposta indiretta, ovvero l'IVA. Riguardo a quest'ultima, si segnala, in particolare, una incidenza sul totale delle entrate fiscali in fondo al ranking europeo, largamente influenzata da significative forme di elusione ed evasione fiscale.

Ciò che emerge, come sottolineato dal PNRR italiano, è l'opportunità di riformare ampiamente il sistema fiscale tenendo conto sia delle criticità già evidenziate da tempo in ambito nazionale e internazionale come l'elevata incidenza sul fattore lavoro, l'eccessiva frammentarietà e instabilità, l'elevata evasione fiscale, l'elevato tax gap IVA, la proliferazione delle spese fiscali,

la scarsa affidabilità dei valori catastali, sia dell'esigenza di accompagnare la ripresa in una fase di grande incertezza e vulnerabilità¹⁴⁹.

Nel complesso si tratta di obiettivi non nuovi, che già permeavano la Legge delega del 2014 (L.23/2014), ispirata a rendere il sistema fiscale "più equo, trasparente e orientato alla crescita", ma che ricevono ora un'ulteriore spinta dalle già citate esigenze di cambiamento strutturale nei percorsi di sviluppo. In tale direzione, è certamente da guardare con interesse l'opportunità di riprendere la ratio dell'art. 15 della delega del 2014, dal titolo Fiscalità energetica e ambientale, rimasto inattuato, che aveva contemplato l'introduzione di nuovi tributi ambientali o la revisione di quelli esistenti, in modo particolare le accise, con il fine di orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili. Esso infatti, ispirandosi al principio di neutralità fiscale e alla logica del dividendo multiplo, prevedeva una serie di destinazioni prioritarie del gettito come per esempio, la riduzione della tassazione sui redditi, la diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio, il finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili e la revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili, in grado di migliorarne sia l'efficienza, sia l'accettabilità.

La prospettiva che andrebbe valorizzata è quella di basarsi su un quadro unitario e coerente, "a pacchetto", in cui vi sia una relazione d'insieme tra dove si reperiscono le risorse e dove le si destinano, seconda una interpretazione ampia del concetto di neutralità fiscale. Ciò significa che quest'ultimo non risulta connesso esclusivamente a insiemi di politiche che lasciano invariato il livello di imposizione fiscale complessiva, prevedendo ad esempio riduzioni d'imposta a compensare nuovi tributi ambientali, ma anche con situazioni in cui l'esigenza o l'opportunità di finanziare nuovi investimenti in campo energetico-ambientale viene coperta, almeno in una certa misura, da risorse aggiuntive derivate dal medesimo ambito, ossia tributi ambientali e/o eliminazione di sussidi ambientalmente dannosi, senza dover ricorrere altre forme d'entrata come ad esempio imposte sul lavoro.

Il tutto avendo attenzione particolare a tre temi collegati, ma non subordinati. Il primo è quello di natura occupazionale, che porta a privilegiare modalità di reperimento del gettito e settori di destinazione in grado di massimizzare gli effetti netti positivi. Il secondo è quello dei saldi complessivi di finanza pubblica, che, con particolare riferimento alla situazione italiana, difficilmente lasceranno spazio in futuro a intonazioni espansive che vadano a peggiorare la

149 ZATTI A., Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità, 2021.

situazione di partenza. Il terzo è quello di natura redistributiva, che deve portare a privilegiare forme e contenuti che rendano questo percorso 'giusto', mitigando e compensando le categorie e le aree più colpite.

CONCLUSIONI

La fiscalità verde, come trattato nel precedente elaborato, risulta essere uno strumento efficace per poter perseguire obiettivi di politica ambientale.

Secondo una recente analisi dell'International Energy Agency (IEA), le emissioni globali di anidride carbonica legate all'energia sono aumentate del 6% nel 2021 raggiungendo i 36,3 miliardi di tonnellate, il livello più alto di sempre, una sorta di effetto rimbalzo dell'economia mondiale in forte ripresa rispetto alla crisi Covid-19. In particolare, nel 2021 le economie hanno fatto molto affidamento sul carbone per alimentare tale crescita. Il risultato è che oggi, le emissioni di CO₂ nelle economie avanzate sono pari in media a 8,2 tonnellate per individuo. La crescente necessità di contrastare gli effetti negativi, che derivano dai continui cambiamenti climatici, ha portato gli stati internazionali a volgere la propria attenzione verso soluzioni che cercano di porre un rimedio o a evitare la distruzione di quelli che sono gli ecosistemi e la biodiversità del nostro pianeta. Le conseguenze generate, oltre che ambientali, sono anche economiche e avranno un effetto negativo nel futuro prossimo; se non andranno contrastate in modo adeguato, saranno dannose per la maggior parte della popolazione mondiale.

Come analizzato, i tributi ambientali negli ultimi decenni sono stati introdotti gradualmente all'interno dei Paesi membri dell'Unione Europea, ma a livello mondiale sono ancora notevoli le differenze riscontrate. Gli effetti del riscaldamento globale sono effetti che impattano a livello mondiale, senza esclusione alcuna, e per questo motivo sarebbe necessaria un'azione comune di cooperazione globale, la quale coinvolga in modo totalitario tutti i Paesi del mondo. Azione che purtroppo non si è ancora realizzata in modo adeguato nonostante il manifestarsi negli ultimi anni di fenomeni atmosferici estremi, chiaro segnale dei cambiamenti climatici in atto. Oltretutto la Conferenza tenutasi a Madrid nel 2019 è stata un chiaro segno di fallimento, i Paesi partecipanti non sono riusciti a raggiungere un accordo per riuscire a realizzare il rispetto dei parametri già delineati dalla Conferenza di Parigi del 2015, i quali definivano il contenimento dell'aumento delle temperature medie mondiali sotto il limite massimo di 2°C. Poco significativi sono stati i tentativi dei movimenti giovanili nel cercare di sensibilizzare le istituzioni verso la tematica ambientale.

L'Unione Europea ha dimostrato il proprio interesse verso il problema ambientale ed ha cercato di sollecitare i suoi membri verso l'introduzione di politiche ambientali che garantissero un crescente grado di tutela. Essa, con l'adozione di una serie di direttive, ha

favorito l'armonizzazione dei tributi ambientali soprattutto in materia di prodotti energetici, di trasporti e di emissioni di gas serra. Queste direttive, oltre allo scopo di perseguire interventi che agiscano direttamente sull'ambiente, hanno il fine ultimo di andare a rafforzare quello che definiamo mercato unico e di andare a ridurre le distorsioni che ne hanno ostacolato da tempo il processo evolutivo. Il versante dell'armonizzazione è ancora in atto in questo senso e dovrebbe essere potenziato per giungere a risultati migliori.

Nel 2019 l'Unione ha introdotto, grazie alla redazione del Green New Deal, la tabella di marcia per rendere sostenibile la sua economia negli anni a venire. L'obiettivo principale è appunto quello di rendere l'impatto climatico pari allo zero entro il 2050 attraverso investimenti di risorse in tecnologie che siano rispettose dell'ambiente, nel sostegno dell'industria nei processi di innovazione, nella decarbonizzazione del settore energetico, nel miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici e nella collaborazione con partner internazionali per poter migliorare gli standard ambientali mondiali. Tutti questi obiettivi non sono di semplice implementazione, ma risultano essere necessari per il futuro del nostro pianeta.

In Italia la tassazione ambientale è stata introdotta anch'essa in modo graduale. Differenti sono state le interpretazioni della dottrina che hanno voluto analizzare e mettere luce sul tema della legittimità. In particolare, è stata analizzata la compatibilità di questi tributi con il rispetto del principio di capacità contributiva contenuto nella nostra Costituzione, dando un'interpretazione evolutiva che ha portato a superare l'iniziale ostacolo del loro utilizzo.

Il fatto che la tassazione sia funzionale alla tutela di un bene di competenza legislativa esclusiva dello Stato, quale è l'ambiente, non dovrebbe opporsi allo svolgimento da parte delle regioni del loro potere primario di imposizione, assumendo in diretta applicazione il quarto comma dell'art.117 della Costituzione su alcuni eventi dannosi che si producono in modo fisso nel loro territorio come elementi materiali dei presupposti dei tributi regionali e locali propri. L'importante in tale ambito è che il presupposto prescelto dalla regione non duplichi quello dei tributi erariali e la sua previsione risponda a criteri di adeguatezza, proporzionalità e coerenza; che siano rispettati i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato in materia e che sussista un'effettiva connessione di tali tributi con il territorio e con l'interesse regionale o locale.

Come noto, il sistema viene orientato in senso ambientalista attraverso l'imposizione di tributi che abbiano una funzione disincentivante o redistributiva, con il reperimento delle risorse oppure attraverso misure di agevolazione fiscale.

Importante in questo senso è la nuova disciplina degli aiuti di stato per la tutela ambientale, la quale va a determinare gli obiettivi e le modalità del controllo di compatibilità comunitaria con le misure nazionali; il presupposto di fondo degli aiuti di stato non solo consente di correggere i fallimenti di mercato, migliorando il funzionamento e rafforzando la competitività al suo interno, ma possono allo stesso tempo promuovere gli ideali alla base dello sviluppo sostenibile.

I dati forniti dall'Istat mostrano come i conti nazionali inerenti alla fiscalità verde, in valore assoluto, abbiano un gettito d'imposizione che si è dimostrato crescente nel corso degli anni, ma allo stesso tempo vengono ancora preferite altre forme di tassazione. Nessuno dei governi fino ad ora ha scelto di utilizzare il tributo ambientale come fonte principale delle politiche economiche istituite.

L'analisi di quelli che sono gli effetti economici dei tributi ambientali si è dimostrata, non solo uno strumento atto a ridurre l'inquinamento e a favorire comportamenti ecosostenibili, ma una leva positiva nello spronarne l'utilizzo soprattutto per i molteplici aspetti economici che ne derivano. L'introduzione di un'imposta ambientale può apportare benefici sia in termini di incremento della domanda della forza lavoro da parte delle imprese, sia effetti di redistribuzione della ricchezza andando così a diminuire quella che si identifica come disuguaglianza tra la popolazione. Se ben ideata una riforma in termini di fiscalità ambientale potrebbe riuscire a raggiungere entrambi questi obiettivi.

Il tributo ambientale può essere anche una forma per andare a disincentivare le attività inquinanti delle imprese favorendone la loro conversione in aziende attente alla sostenibilità, migliorando così anche la competitività tra di loro.

L'urgenza di implementare imposte ambientali efficaci è crescente all'interno dei sistemi nazionali, ma le difficoltà nella loro introduzione è evidente. Per esempio, se guardiamo al percorso che sta portando all'entrata in vigore della Plastic Tax in Italia, molteplici sono fino ad ora i rinvii della norma. I rifiuti plastici vengono da anni dispersi nell'ambiente, andando a causare molteplici danni ai nostri oceani e ai nostri mari, tanto che si parla di isole di plastica. Ad oggi, le istituzioni non sono riuscite a trovare una valida politica che disincentivi questo comportamento scorretto, ma l'introduzione di una tassa sulla plastica potrebbe essere la soluzione per disincentivarne l'utilizzo, diminuendone la quantità di rifiuti prodotti e magari andando a portare le aziende verso l'uso di prodotti alternativi più sostenibili ed ecologici per il nostro pianeta. Tuttavia, l'iter seguito fino ad ora per l'entrata in vigore di questa misura si

è dimostrato molto travagliato, ciò dimostra come sia complicato per il nostro Paese, e non solo, introdurre un tributo ambientale.

La necessità di un intervento in campo nazionale ed internazionale è, a mio avviso impellente e non più rimandabile. I governi di tutto il mondo dovrebbero realizzare e mettere in atto politiche economiche che siano di sostegno alla crescita sostenibile, anche se ciò comporta uno spiccato coraggio da parte loro nel modificare un sistema tributario delineato e stabile nel tempo, seppur non ottimale.

Bisogna anche considerare un ulteriore aspetto della fiscalità ambientale: essa porta a disincentivare un comportamento dannoso e quindi a lungo termine il venir meno dell'attività inquinante porta in contemporanea al venir meno della stessa base imponibile della nostra tassa verde. Questo tema viene esaminato da un briefing della EEA (European Environment Agency), interamente dedicato al ruolo della tassazione ambientale per la transizione energetica.

Nel documento si evidenzia, appunto che a livello Ue le tasse ambientali ammontano al 5,9% delle tasse totali e che le loro entrate sono cresciute del 18% da 253 miliardi di euro nel 2002 a 298 mld € nel 2019. Tuttavia, nello stesso periodo, il Pil è cresciuto del 26% e le entrate complessive di tutte le tasse sono salite del 31% circa. In concreto, si è già assistito a una diminuzione dei proventi delle tasse ambientali in rapporto al gettito fiscale cumulativo. E questa situazione è destinata con ogni probabilità a peggiorare, si spiega, dal momento che la transizione ecologica comporterà un'ulteriore contrazione degli introiti derivanti, ad esempio, dalla tassazione della CO₂.

Come sta già accadendo da qualche anno in alcuni Paesi nordici, Svezia in primis, dove una carbon tax molto efficace ha finito per erodere la base imponibile e di conseguenza i ricavi della stessa carbon tax. Il punto è che se la tassazione ambientale fa il suo dovere, cioè contribuisce a ridurre le emissioni di anidride carbonica, ad esempio nel settore dei trasporti grazie alla diffusione dei veicoli elettrici, sul lungo periodo si avranno meno introiti e questo, a sua volta, richiederà di rimodulare la politica fiscale.

Per ridefinire e ammodernare il sistema sarà necessario mettere al centro la tassazione ambientale, attraverso le varie politiche di carbon pricing, ma allo stesso tempo andare ad eliminare più velocemente i sussidi alle attività inquinanti, in particolar modo quelli che favoriscono gli usi di combustibili fossili nei trasporti, per il riscaldamento e per determinate produzioni industriali.

Ad inizio anno, il ministero italiano della Transizione ecologica ha annunciato che varerà un piano di uscita dai sussidi ambientalmente dannosi entro metà 2022, in linea con le indicazioni del pacchetto Ue “Fit for 55”. I sussidi dannosi sono stimati dal MITE, rispettivamente, a 24,5-21,6 miliardi di € nel 2019-2020; fra questi, i sussidi alle fonti fossili sono ammontati rispettivamente a 15-13 miliardi di euro in questo biennio.

Altra raccomandazione fornita della EEA è realizzare una riforma fiscale “sostenibile”, incentrata sul passaggio dalle tasse sul lavoro, molto elevate in Italia, alle tasse sulle attività inquinanti e ad alto consumo di energia e risorse. In questa riforma di dovrebbe trovare più spazio anche per le tasse sulle transazioni finanziarie, sui terreni e sui grandi patrimoni, in modo da poter raggruppare più risorse finanziarie possibili in modo da contribuire con più forza alle politiche sociali.

Uno dei rischi della transizione ecologica risulta appunto essere la mancanza di equità e se non ci saranno adeguate misure per tutelare le fasce più deboli della popolazione dai rincari energetici e per mettere le famiglie in condizione di investire nelle tecnologie a basso impatto ambientale, risulterà veramente difficile far funzionare il sistema economico.

BIBLIOGRAFIA:

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

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

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

BAUMOL, W., & Oates, W. (1988). Efficiency without optimality: The charges and standards approach. In *The Theory of Environmental Policy* (pp. 159-176). Cambridge: Cambridge University Press. doi: 10.1017/CBO9781139173513.013

BELLONI M.C., «La comunicazione ambientale: alcuni modi di intenderla e possibili direzioni di sviluppo», *Quaderni di Sociologia*, 30 | 2002, 47-63.

BOFFA F., CLO' S., *Un'introduzione agli strumenti economico-giuridici del diritto ambientale: L'approccio Law and Economics*, Capitolo 4 *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, Cedam, 2012.

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.

CASERINI S., PIANA V., *L'accordo di Parigi e la conferenza di Marrakech*, *Ingegneria dell'Ambiente* Vol.3 n.4/2016

CIGLIONI F., *Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente - RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE - INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW – Maggio-Dicembre 2004*

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.

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”.

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.

DELL'ANNO P., LA TUTELA DELL'AMBIENTE COME “MATERIA” E COME VALORE COSTITUZIONALE DI SOLIDARIETÀ E DI ELEVATA PROTEZIONE – RIVISTA GIURIDICA LEXAMBIENTE - 20 novembre 2020

DELL'ANNO P., PICOZZA E., Trattato di Diritto dell'Ambiente, Principi Generali, vol.1, Cedam 2012

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.

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

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.

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.

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.

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.

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.

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

Diritto tributario europeo, Giuffrè, Milano, 2015

EEA (2004), Energy subsidies in the European Union: a brief overview EEA Technical report No 1/2004, European Environment Agency, Copenhagen

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

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.

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.

GAINES S.E., WESTIN R.A., *Taxation for environmental protection: a multinational study*, Westport, Quorum books, 1991.

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

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

GARZIA G., *Costituzione europea e tutela dell'ambiente: riflessione e problemi aperti*, 2004

GAZZETTA UFFICIALE, Art.3-ter, Principio dell'azione ambientale

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.

GIGLIOLI F., Gli interventi pubblici a tutela dell'ambiente, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2004

ISTITUTO NAZIONALE DI STATISTICA, *Le imposte ambientali in Italia. Anni 1990-2005*, Roma, 2007. 56

Legge 241/1990 come modificata dalla legge 15/2005 e dal decreto-legge 35/2005

Legge 308/2004

Legge costituzionale n. 3/2001.

Legge delega n. 42/2009.

LOTTIERI C., Ronald Coase e l'analisi economica del diritto. Osservazioni critiche - Università degli Studi di Siena 2019

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.

MANCINI PALAMONI G., Il principio di prevenzione, www.AmbienteDiritto.it Rivista Giuridica, 2014

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

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

MAURO M., Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici, Revista de Estudios Jurídicos n°17/2017

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.

NESPOR S., La lunga marcia per un accordo globale sul clima: dal Protocollo di Kyoto all'Accordo di Parigi, Rivista trimestrale di diritto pubblico, 2016

NICOTRA F., I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa, 2017

NUCARA A. - L'ambiente e l'Unione Europea, la fiscalità ambientale e il libero commercio Gangemi Editore 1999

OCSE, Integrating environment and economics-progress in the 1990's, Parigi, OECD Publications, 1995

OECD, The Polluter Pays Principle, Parigi, 1975.

PELLIZZONI L., The commons in the shifting problematization of contemporary society, in "Rassegna Italiana di Sociologia, Rivista trimestrale fondata da Camillo Pellizzi" 2/2018, pp. 211-234, doi: 10.1423/90578

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.

RAPPORTO DELLA CONFERENZA DELLE NAZIONI UNITE SULL'AMBIENTE UMANO, 1992

RENNA M., I principi di tutela dell'ambiente, Rivista Quadrimestrale di diritto dell'ambiente, 2012 n.1-2

REVISTA DE ESTUDIOS JURÌDICOS n°17/2017, Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici

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

SANDULLI M.A., Proporzionalità in Dizionario di Diritto Pubblico, a cura di S. CASSESE, Milano 2006

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

Trattato istitutivo della Comunità economica europea, Roma, 1957

UNCED United Nations Conference of Environment, La Dichiarazione di Rio de Janeiro, 1992

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

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

VIPIANA P., La Corte boccia nuovamente una legge regionale paralizzatrice degli effetti di un'ordinanza statale di necessità ed urgenza, in Giurisprudenza costituzionale, 2009, n. 1, pp. 459 ss.

WCED World Commission on Environmental and Development, Our Common Future, United Nations, 1987

WTO – World Trade Organisation - Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) - 2013

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

ZATTI A., Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità, 2021.

SITOGRAFIA:

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

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

www.minambiente.it/pagina/i-cambiamenti-climatici

www.ilsole24ore.com/art/ora-e-ufficiale-stati-uniti-escono-dall-accordo-clima-ACqUNpw?refresh_ce=1

www.rinnovabili.it/ambiente/cambiamenti-climatici/leaders-summit-sul-clima-biden/

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

www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaArticolo?art.versione=1&art.idGruppo=1&art.flagTipoArticolo=0&art.codiceRedazionale=006G0171&art.idArticolo=3&art.idSottoArticolo=3&art.idSottoArticolo1=10&art.dataPubblicazioneGazzetta=2006-04-14&art.progressivo=0

www.eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aai0017

<http://isprambiente.gov.it>

<https://www.filodiritto.com/informazione-ambientale-e-diritto-di-accesso-normativa-ambientale-nazionale-e-comunitario>

<http://www.teoriaestoriadeldirittoprivato.com/index.php> - Fiscalità ambientale: profili costituzionali e applicazioni interne

<https://lexambiente.it/materie/ambiente-in-generale/188-dottrina188/8611-ambiente-in-generale-sistemi-degli-standars-e-tasse-pigouviane.html>

<https://www.core-econ.org/the-economy/book/it/text/12.html?query=esternalità>

<https://www.thebalance.com/pigouvian-tax-definition-and-examples-4157479>

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

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

https://www1.finanze.gov.it/finanze/green_tax/public/index.php?export=0&page=1&listapae=EU28&paesi_sel_code=&lang=IT&&tree=2019XXENVTOT0101

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

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/pagamenti/bollo+auto/scheda+info+bollo+auto+201>

<https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-indirette/quotidiano/2021/12/16/bollo-auto-veicoli-green-sapere>

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

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

<https://www.fiscalitadellenergia.it/2020/04/27/il-ruolo-della-fiscalita-nel-green-deal-europeo-e-la-carbon-border-tax-nuove-imposte-e-vecchi-temi-interni-coesione-tra-stati-e-esterni-rispetto-degli-obblighi-internazionali-ai-confini-dell/>

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

<https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/the-polluter-pays-principle-and-environmental-liability.html>

<https://www.ipsoa.it/wkpedia/plastic-tax>

<https://www.oecd.org>

<https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2022/Entrate-tributarie-nel-2021-gettito-di-496.09-miliardi/>

www.ac.europa.eu/eurostat

https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV_AC_TAX/default/bar?lang=en&category=env.env_eta

https://annuario.isprambiente.it/sys_ind/macro

https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento/files/00/028/683/Valutazione_6_-_Chi_inquina_paga.pdf

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

https://www.repubblica.it/green-and-blue/2022/03/31/news/rapporto_asvis_pnrr_agenda_2030-343547864/