



Dipartimento di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario dell'Impresa

**LA FISCALITÀ AMBIENTALE IN ITALIA: PROFILI  
EVOLUTIVI DELLA DISCIPLINA ITALIANA**

RELATORE

Prof. Giuseppe Molinaro

CANDIDATO

Danilo Jacopo Tonon

Matr. 155843

CORRELATRICE

Prof. Ssa Livia Salvini

ANNO ACCADEMICO 2022/2023

# INDICE

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO 1 .....	7
LINEAMENTI DELLA TUTELA AMBIENTALE .....	7
1. Il concetto giuridico di ambiente.....	7
2. Lo sviluppo della tutela ambientale in ambito internazionale .....	9
3. La tutela ambientale sul piano nazionale: premessa.....	14
3.1. Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni.....	14
3.2. La riforma costituzionale del 2022 .....	17
3.3. Il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo in caso di danno ambientale e di risarcimento del danno .....	18
4. Tutela ambientale europea e principi europei rilevanti in materia di fiscalità ambientale .....	19
4.1. Il principio di prevenzione.....	21
4.2. Il principio di precauzione.....	22
4.3. Il principio della correzione alla fonte.....	23
4.4. Il principio dello sviluppo sostenibile .....	23
4.5. Il polluter pays principle o principio “ <i>chi inquina paga</i> ” .....	25
CAPITOLO 2 .....	30
I TRIBUTI AMBIENTALI E LE PROSPETTIVE DI RIFORMA .....	30
1. Il tributo ambientale.....	30
1.1. Il tributo ambientale in Italia .....	35
1.2. La potestà legislativa in materia di fiscalità ambientale .....	37
1.2.1 Brevi osservazioni sulla potestà tributaria regionale .....	43
2. Tributi ambientali e principio di capacità contributiva .....	45
3. Riforma della fiscalità in senso ambientale e teoria del doppio dividendo .....	51
3.1. Doppio dividendo e tentativi di riforma fiscale verde in Italia.....	62
CAPITOLO 3 .....	66
I TRIBUTI AMBIENTALI NELL’ORDINAMENTO ITALIANO .....	66
1. Premesse .....	66
2. I tributi sull’energia.....	70
2.1. Le proposte di riforma sovranazionali .....	70
2.2. I singoli tributi sull’energia presenti nell’ordinamento italiano e le proposte di riforma nazionali ...	74
2.3 La Carbon tax.....	78
2.3.1. Le problematiche legate alla reintroduzione di una Carbon tax .....	84
2.3.2. Il possibile tax design del tributo .....	85
2.4. Il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM).....	88
3. I Tributi sui trasporti.....	91
4. I tributi sull’inquinamento.....	94

4.1.    La Plastic tax .....	98
5.    l'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo .....	102
6.    Il contributo idrico integrato .....	103
<b>CAPITOLO 4</b> .....	105
<b>I SUSSIDI AMBIENTALI</b> .....	105
1.    premessa .....	105
2.    Metodologia.....	108
2.1.    Stato dell'arte del processo di riforma avviato dal CITE .....	109
3.    I sussidi ambientali sull'energia e sui combustibili fossili .....	110
4.    I sussidi ambientali sui trasporti.....	118
5.    Regimi agevolati IVA.....	121
6.    i sussidi ad agricoltura e pesca .....	123
7.    Gli altri sussidi .....	124
8.    Sussidi ambientali, economia circolare e prospettive di riforma .....	128
<b>CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE</b> .....	130
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	136

## INTRODUZIONE

L'oggetto di studio della presente trattazione sarà la fiscalità ambientale, ossia la branca del diritto tributario che ricomprende tanto gli interventi di natura impositiva quanto quelli di natura agevolativa che siano accomunati da finalità di tutela ambientale.

La scelta di analizzare lo stato dell'arte e le possibili evoluzioni in Italia della disciplina fiscale ambientale è dovuta alla crescente rilevanza che questo tipo di fiscalità sta acquisendo a livello internazionale ed alle sue grandi potenzialità applicative nell'ordinamento giuridico italiano.

Difatti, storicamente il Legislatore italiano si è mostrato restio a recepire molte delle indicazioni provenienti da diversi ambiti, europei ed internazionali, che militavano a favore di uno sviluppo orientato in senso ambientale del sistema tributario e, pertanto, ha lasciato ampi spazi per futuri interventi di riforma del sistema tributario in tale direzione.<sup>1</sup>

Solo recentemente è stato mostrato un maggior interesse dagli operatori del diritto e, soprattutto, dal Legislatore nazionale verso questo tipo di fiscalità.

Si tratta di un fenomeno in parte comprensibile, considerata la particolare attenzione che, a livello globale, è stata riservata nell'ultimo periodo ai temi dell'ambiente e dello sviluppo sostenibile, come testimoniano, ad esempio, la riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente del 2022 e il Green Deal Europeo del 2019, ma anche la COP 26 di Glasgow del 2021 e la COP 27 di Sharm el-Sheik del 2022, tramite cui sono stati definiti nuovi importanti obiettivi globali in materia di tutela ambientale, soprattutto in materia di contrasto alla lotta climatica.

In tale contesto, sia a livello internazionale che a livello sovranazionale è stato riconosciuto nella fiscalità ambientale un potente strumento per garantire il raggiungimento di detti obiettivi.<sup>2</sup>

Difatti, potendo le misure di fiscalità ambientale fungere da incentivo per la promozione di valori condivisi, come l'uso efficiente delle risorse, il consumo sostenibile, il rispetto dell'ambiente, e

---

<sup>1</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, 2020, Roma, p. 45.

<sup>2</sup> A tal proposito, è possibile citare una serie di documenti in cui viene espressamente suggerita una riforma dei sistemi fiscali nazionali in senso ambientale, in ordine cronologico: Il Rapporto Olsen del 1998; il report OECD, *Green tax mixes in OECD countries; a preliminary assessment*, 2000; la Comunicazione della Commissione Europea sul Green deal COM (2019) 640 final; i *Working Papers WIFO n. 619/2021*; il report OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021; *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, European Environment Agency, 7 febbraio 2022

l'economia circolare, se ne è favorito negli ultimi decenni un forte sviluppo a livello internazionale, che potrebbe essere replicato anche in Italia.<sup>3</sup>

A livello metodologico, nel primo capitolo saranno, per prima cosa, analizzati il concetto di ambiente e il suo valore giuridico, in modo da individuare con chiarezza l'oggetto di tutela della disciplina fiscale ambientale.

In secondo luogo, grazie ad un breve excursus storico, saranno esaminati i principi fondamentali in materia di diritto ambientale e il modo in cui si rapportano con la materia tributaria. Tra questi, in particolare, verrà posta l'attenzione sul principio "*chi inquina paga*", il quale costituisce, insieme al principio di capacità contributiva, uno dei due fondamentali parametri di legittimità degli interventi fiscali ambientali.

Successivamente, nel secondo capitolo, sarà analizzato il concetto stesso di tributo ambientale e il suo rapporto con il principio di capacità contributiva, esaminando le diverse teorie che sono state elaborate dalla dottrina per renderli compatibili. Saranno, poi, illustrati i possibili benefici economici ed occupazionali che vengono ricollegati alla fiscalità ambientale dai sostenitori della Teoria del doppio dividendo e sarà fatto un breve excursus storico sui tentativi falliti di riforma fiscale-ambientale che sono stati diretti alla sua attuazione in Italia.

Nel capitolo tre, invece, saranno illustrate le singole fattispecie impositive di carattere ambientale presenti nell'ordinamento italiano e saranno effettuate delle proposte di riforma in senso ambientale di alcuni tributi che non riflettono adeguatamente il principio "*chi inquina paga*", sulla base delle opinioni espresse dalla dottrina e dalle istituzioni ed organizzazioni internazionali, come l'OCSE, che maggiormente nel corso del tempo hanno sostenuto progetti di riforme fiscali ambientali.

In tale frangente verrà riservata una particolare attenzione alle proposte a favore dell'introduzione di una Carbon tax in Italia, come forma di incentivo all'abbattimento delle emissioni di gas serra.

Nel quarto capitolo sarà esaminato l'altro lato della medaglia della fiscalità ambientale, ossia saranno analizzate le fattispecie agevolative ambientali presenti nell'ordinamento giuridico, allo scopo di individuare i sussidi che rappresentano, allo stesso tempo, un maggior onere per lo Stato e un evidente ostacolo alla buona riuscita delle politiche ambientali.

---

<sup>3</sup> A.F. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 5/2017 p. 1851 ss.

Sulla base delle risultanze dello studio saranno, infine, formulate alcune proposte dirette all'eliminazione dei sussidi ambientali considerati più dannosi e alla trasformazione, ove possibile, dei sussidi dannosi in sussidi ambientalmente favorevole, tramite l'individuazione di condizioni e requisiti ambientali.

# CAPITOLO 1

## LINEAMENTI DELLA TUTELA AMBIENTALE

### 1. Il concetto giuridico di ambiente

In considerazione del legame teleologico che unisce ambiente ed attività impositiva, risulta opportuno iniziare ad analizzare la tematica della fiscalità ambientale partendo da un preliminare esame del concetto stesso di ambiente.

Esso, pur essendo un concetto abbastanza difficile da isolare, può essere definito, in termini non giuridici, come l'insieme degli elementi biotici e abiotici con cui l'uomo si trova ad interagire e con cui instaura delle relazioni.

Si tratta ovviamente di una definizione antropocentrica costruita utilizzando l'uomo come elemento distintivo e caratterizzante, dato che la parola “ambiente”, a livello etimologico, deriva dal latino *ambiens -entis*, part. pres. di *ambire* “*andare intorno, circondare*” ed indica letteralmente “*lo spazio che circonda una cosa o una persona e in cui questa si muove o vive*”.<sup>4</sup>

Ciò detto, poiché, tanto a livello nazionale quanto a livello comunitario, manca una vera e propria definizione giuridica di “ambiente”, il compito di delimitare il significato giuridico da attribuire a tale parola è stata devoluto agli interpreti del diritto.

Pertanto, in merito al significato da attribuire al concetto di “ambiente”, si sono sviluppate nel tempo, in dottrina ed in giurisprudenza, due contrapposte scuole di pensiero: un primo orientamento pluralista, secondo cui vanno ravvisati più significati all'interno della categoria giuridica “ambiente” e un secondo monista, per cui è possibile dare al termine un significato unitario.

Gli esponenti della teoria pluralista, il cui primo e più illustre sostenitore fu M.S. Giannini,<sup>5</sup> si limitano a definire l'ambiente come la sommatoria di una pluralità di beni (come ad es. l'acqua, l'aria, il suolo) che, pertanto, costituirebbero il vero oggetto della tutela ambientale.

---

<sup>4</sup> Ambiente (Voce), in *Vocabolario Treccani*.

<sup>5</sup> Il primo a ricostruire la nozione di ambiente in questi termini fu M.S. GIANNINI in *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1973, 15, in cui Giannini individuò tre autonome e distinte

Il concetto di ambiente assumerebbe in quest'ottica una connotazione metagiuridica, rappresentando una scatola che racchiude al suo interno una “*pluralità di fenomeni giuridici diversi tra loro sia per struttura, sia per funzione*”.<sup>6</sup>

A sostegno di tale tesi, si sono espresse sia la Corte costituzionale<sup>7</sup> che il Consiglio di Stato<sup>8</sup>, riconoscendo, in alcune risalenti sentenze, la natura frammentaria e settoriale della tutela ambientale e negando l'unitarietà del concetto giuridico di ambiente.

Nel corso del tempo, tuttavia, tale tesi ha perso il sostegno della giurisprudenza maggioritaria, tanto che, in pronunce successive, si è fatta strada una definizione monistica di ambiente, che ancora oggi risulta prevalente e che riconosce nell'ambiente un concetto giuridico unitario ed autonomo.<sup>9</sup>

Emblematica sul punto è la sentenza n. 210/1987 della Corte costituzionale, in cui l'ambiente è stato definito come “*un bene immateriale unitario, sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e tutela; ma tutte nell'insieme riconducibili ad unità*”.

Per quanto attiene alla sua qualificazione ed al suo valore giuridico, la sentenza n. 5172/1979 della Corte di Cassazione, partendo dagli articoli 2 e 32 della Costituzione, ha individuato nell'ambiente uno strumento per la tutela del diritto alla salute. Essa ha, infatti, riconosciuto l'esistenza di un vero e proprio diritto soggettivo ad un ambiente salubre, dopo aver appurato che la godibilità della vita è condizionata dalla sussistenza di condizioni ambientali idonee. Successivamente questa tesi è stata riaffermata anche nella pronuncia n. 210 del 1987 della Corte costituzionale, che ha individuato nella tutela dell'ambiente un diritto soggettivo e più specificamente un “*diritto fondamentale della persona*” e nella pronuncia n. 641 dello stesso anno, con cui è stata affermata la sussistenza di un diritto alla salvaguardia dell'ambiente sulla

---

articolazioni del concetto di ambiente, a cui corrisponderebbero 3 distinte normative di tutela, che insieme andrebbero a costituire la tutela ambientale, facendo rispettivamente riferimento a: la disciplina preposta alla tutela del paesaggio, quella di contrasto all'inquinamento dell'aria, dell'acqua e del suolo, e, infine, alla disciplina urbanistica.

<sup>6</sup> G. PERICU, voce Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1987, p. 190.

<sup>7</sup> Si può a tal proposito citare la sentenza della Corte cost. 29-12-1982, n. 239, che dà per comunemente riconosciuta la frammentarietà del concetto giuridico di ambiente e ricomprende all'interno delle norme sulla “protezione ambientale” sia le norme sul paesaggio, sull'assetto urbanistico e sulla tutela del suolo, dell'aria e dell'acqua, tenendo presente il legame tra la tutela di questi beni e il diritto alla salute.

<sup>8</sup>Ex multis, Cons. St. 11-4-1991, n. 257

<sup>9</sup> In questo senso le sentenze n. 210 e n. 641 del 1987 della Corte costituzionale.



base degli articoli 9, 32, 41 e 42 della Costituzione ed è stata, quindi, riconosciuta la competenza del giudice ordinario a decidere le relative controversie.<sup>10</sup>

A tal proposito, va, pertanto, rilevato che, a livello giuridico, vi è una tendenza verso una visione antropocentrica del concetto di ambiente, come confermato dalla Corte costituzionale anche in diverse altre pronunce, che hanno posto in relazione la tutela dell'ambiente con quella degli interessi o diritti dell'uomo e, in particolare, con il diritto alla salute ed allo sviluppo della persona.<sup>11</sup>

## **2. Lo sviluppo della tutela ambientale in ambito internazionale**

Dopo aver brevemente analizzato il concetto giuridico di ambiente e la sua qualificazione giuridica, è necessario procedere ad una ricostruzione dei principi della disciplina ambientale, in modo da poter meglio comprendere come questi si intreccino con la materia fiscale, influenzandone obiettivi e sviluppi.

Per fare ciò, risulta opportuno partire dagli impegni internazionali assunti dall'Italia in materia ambientale, dato che essi costituiscono il fondamento della disciplina nazionale in detta materia. Difatti, tradizionalmente lo sviluppo della tutela giuridica dell'ambiente è stato condizionato e determinato dagli accordi e dagli atti di *soft law*, come le Dichiarazioni, che sono stati adottati a conclusione di Conferenze e vertici internazionali.

Ciò detto, in realtà, anche a livello internazionale, l'origine dell'interesse per la tutela ambientale rappresenta un fenomeno recente e, nonostante sporadici accordi precedenti, lo sviluppo costante della disciplina internazionale di tutela ambientale si è avuto solamente a partire dagli anni 60-70 del secolo scorso.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Il ruolo di corollario della tutela ambientale rispetto al diritto alla salute è stato poi ulteriormente sottolineato dalla Cass. civ., sez. III, 20 giugno 1997, n°5530 nella trattazione della tematica del danno ambientale.

<sup>11</sup> Ad esempio, nella ordinanza n. 46 del 2001, la Corte costituzionale ricomprende la tutela dei beni paesaggistici-ambientali tra i principi fondamentali della Costituzione in quanto forma di “*tutela della persona umana nella sua vita, sicurezza e sanità con riferimento anche alle generazioni future*” (vd sentenza n. 151 del 1986; n. 417 del 1995; n. 259 e n. 419 del 1996) e nella sentenza n. 85 del 1998, individua la tutela del “*paesaggio-ambiente, come espressione di principio fondamentale dell'ambito territoriale in cui si svolge la vita dell'uomo e si sviluppa la persona umana*”.

<sup>12</sup> G. CORDINI – P. FOIS – S. MARCHISIO, *Diritto ambientale, profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2017, p. 2.

Il precedente disinteresse della comunità internazionale per questo tema è dimostrato sia dalla scarsità dei precedenti accordi internazionali in materia di tutela dell'ambiente<sup>13</sup>, sia da un fatto quanto mai significativo, rappresentato dall'esclusione della tutela dell'ambiente dall'elenco degli obiettivi delle Nazioni Unite al momento della stesura dell'accordo istitutivo dell'organizzazione nel 1945.<sup>14</sup>

In precedenza, il diritto internazionale si era occupato della materia ambientale con l'unico scopo di realizzare un equo e pacifico riparto del diritto allo sfruttamento delle risorse naturali comuni tra più Stati, come, ad esempio, fiumi e tratti di mare<sup>15</sup>, mentre la tutela dell'ambiente in sé era stata relegata ad un ruolo marginale, complice anche il fatto che il diritto di poter sfruttare liberamente le risorse naturali e inquinare il territorio nazionale veniva concepito come espressione della sovranità di ogni Stato, e, pertanto, escluso da ogni forma di sindacato internazionale.

In tale contesto, gli unici principi di diritto internazionale consuetudinario relativi all'ambiente che si affermarono furono il divieto di inquinamento transfrontaliero (che richiede agli Stati di non provocare danni ambientali al di fuori dei loro confini) ed il principio di cooperazione per fronteggiare gli eventi inquinanti di dimensioni internazionali.

Tale assetto giunse ad un punto di svolta alla fine degli anni '60, quando divenne lampante agli occhi dell'opinione pubblica la portata dei danni ambientali che potevano essere causati dall'uomo, soprattutto a seguito di alcuni drammatici incidenti ambientali, come il naufragio della petroliera Torrey Canyon al largo delle coste della Cornovaglia.<sup>16</sup>

Risalgono agli anni immediatamente successivi, diverse convenzioni per la tutela dell'ambiente, soprattutto di quello marino<sup>17</sup>, tuttavia, fu solo nel 1972, con la Conferenza sull'ambiente indetta dalle Nazioni Unite a Stoccolma nel 1972, che iniziò la prima fase (c.d. del funzionalismo) di effettivo sviluppo della tutela ambientale internazionale.

Nello specifico, nel preambolo della Dichiarazione di Stoccolma vennero individuate due premesse che caratterizzarono i successivi sforzi internazionali in materia ambientale, ossia: il

---

<sup>13</sup> Per fare alcuni esempi è possibile citare la Convenzione di Londra del 1933 sulla protezione della fauna e della flora naturale, che tuttavia imponeva obblighi di tutela solo per alcune aree geografiche considerate particolarmente a rischio o ancora la Convenzione di Parigi sulla protezione degli uccelli utili all'agricoltura del 1902.

<sup>14</sup> S. MARCHISIO, *L'ONU, il diritto delle Nazioni Unite, il Mulino*, Bologna 2012, p. 314.

<sup>15</sup> Ancora è possibile citare a titolo di esempio la Commissione fluviale per la gestione del Reno costituita nel 1815 al fine di conciliare le pretese avallate dalla Francia e dalla Germania in merito allo sfruttamento del corso del fiume.

<sup>16</sup> G. CORDINI – P. FOIS – S. MARCHISIO, *Diritto ambientale*, op. cit. p. 10

<sup>17</sup> Come la Convenzione di Bruxelles del 1969 responsabilità civile per i danni derivanti da inquinamento degli idrocarburi.

raggiungimento da parte dell'uomo della capacità di trasformare l'ambiente in *“misura senza precedenti”* e il ruolo dell'ambiente naturale come presupposto essenziale per *“il godimento dei diritti fondamentali, tra cui il diritto alla vita”*.

Partendo da queste premesse, venne raggiunto un primo punto di svolta nel modo di rapportarsi degli Stati alla tematica ambientale: infatti, al punto due del preambolo alla Dichiarazione venne individuato nella protezione e nel miglioramento dell'ambiente un *“desiderio dei popoli di tutto il mondo e un dovere per tutti i governi”*.<sup>18</sup>

Pertanto, nel rispetto di tale obiettivo, prese avvio la fase del funzionalismo, ossia un periodo di collaborazione tra gli Stati, finalizzato a tutelare l'ambiente attraverso trattati internazionali settoriali che fossero funzionali alla tutela delle singole componenti dell'ambiente.

Al successo della prima fase contribuì anche l'istituzione - per mezzo della Risoluzione 2997 del 1972 dell'Assemblea Generale dell'ONU - dell'UNEP (United Nations Environment Programme), ovvero della prima organizzazione internazionale a carattere universale con competenze in materia di tutela ambientale, sotto la cui egida furono poi adottate alcune delle convenzioni internazionali più importanti in materia.

A tale prima fase, incentrata sul principio di prevenzione del danno ambientale, seguì poi la seconda fase di sviluppo del diritto ambientale internazionale, che ebbe inizio con la Conferenza di Rio del 1992 e in cui ci troviamo ancora oggi, la c.d. fase del globalismo.<sup>19</sup>

La caratteristica principale di tale fase fu, come dice lo stesso nome, un approccio globale al problema ambientale, che venne affrontato secondo linee guida e obiettivi definiti in trattati internazionali a vocazione universale ed ispirati al principio della precauzione.

In particolare, la Dichiarazione di Rio pose l'attenzione sul tema dello sviluppo economico sostenibile, che, da quel momento in poi, divenne uno dei cardini dei successivi interventi internazionali e nazionali in materia di tutela ambientale.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Significativi sono anche i messaggi contenuti nel principio numero uno della dichiarazione: *“L'uomo... ha il dovere solenne di proteggere e migliorare l'ambiente a favore delle generazioni presenti e future”* e nel principio numero due: *“Le risorse naturali della Terra ivi comprese l'aria, l'acqua, la terra, la flora e la fauna, e particolarmente i campioni rappresentativi degli ecosistemi naturali, devono essere preservati nell'interesse delle generazioni presenti e future, attraverso un'adeguata pianificazione e gestione”*.

<sup>19</sup> G. CORDINI – P. FOIS – S. MARCHISIO, *Diritto ambientale*, op. cit. p. 1

<sup>20</sup> Definita per la prima volta nel Rapporto Brundtland nel 1987, con l'espressione sviluppo sostenibile si intende *“il soddisfacimento dei bisogni della generazione presenti senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri”*.

Altamente rilevante dal punto di vista degli equilibri internazionali e del coordinamento degli interventi su scala globale fu, poi, il principio numero 7 della Dichiarazione di Rio, il quale delineò il criterio della responsabilità comune ma differenziata, ossia il principio in base al quale è richiesto a tutti gli Stati di cooperare per la tutela e per la conservazione dell'ambiente, ma con apporti differenziati, in considerazione del degrado ambientale apportato da ognuno di essi, distinguendo, quindi, tra Paesi in via di sviluppo e Paesi già sviluppati.

Fu poi rilevante per i suoi riflessi fiscali, l'insieme delle indicazioni fornite in detta Dichiarazione in ordine alle misure nazionali di politica commerciale di stampo ecologico, tra cui sicuramente si collocano anche gli interventi di fiscalità ambientale.

In base alla Convenzione, l'adozione di queste misure fu ritenuta legittima, a condizione che esse non creassero ingiustificati ostacoli al commercio mondiale o forme di protezionismo ecologico ed a patto che non fossero il frutto di decisioni arbitrarie ed adottate in via unilaterale dal Paese importatore, nei casi in cui l'entità del problema richiedesse soluzioni coordinate a livello internazionale.

Dal punto di vista giuridico e sistematico, la Dichiarazione di Rio, ha i tratti tipici di una law-developing resolution, e costituì, nel suo complesso, un sistema di diritto internazionale ambientale fondato su principi. Infatti, tramite la codificazione dei principi, concorse alla formazione di nuove norme consuetudinarie internazionali in ambito ambientale e funse da punto di riferimento per lo sviluppo di successivi trattati internazionali in materia.

In attuazione del principio numero 27 della Dichiarazione di Rio,<sup>21</sup> vennero adottate diverse convenzioni multilaterali ambientali a carattere universale, come la Convenzione sul Clima del 1994, le cui misure di attuazione (comprese nel Protocollo di Kyoto) furono oggetto di applicazione fino al 2020. In particolare, tramite questa Convenzione furono fissati degli obblighi di risultato nella lotta al cambiamento climatico, tra cui la riduzione delle emissioni di CO<sub>2</sub>, prevedendo un diverso apporto dei Paesi firmatari in applicazione del principio della responsabilità differenziata.

Alla Convenzione su clima del 1994 succedettero diversi accordi, tra cui in particolare l'Accordo di Parigi, concluso il 12 dicembre 2015, nel corso della COP 21.

---

<sup>21</sup> Il principio in questione promuove lo sviluppo del diritto internazionale ambientale, prescrivendo che: *“Gli stati e i popoli cooperano in buona fede e in uno spirito di partnership all'applicazione dei principi consacrati nella presente dichiarazione ed alla progressiva elaborazione del diritto internazionale in materia ambientale”*.

Tale accordo (che coprirà il periodo compreso tra il 2020 e il 2050) ha previsto l'obbligo per gli Stati firmatari di limitare l'aumento della temperatura globale nei 2 gradi (valore riconosciuto come limite entro cui è possibile l'adattamento naturale e umano al cambiamento climatico), successivamente abbassato ad 1,5 gradi nel corso della COP26 di Glasgow del 2021<sup>22</sup> e confermato a questo livello nella COP27 di Sharm el-Sheikh del 2022. Esso costituisce, ad oggi, una delle più importanti fonti di obbligazioni internazionali in materia ambientale e di lotta al cambiamento climatico.<sup>23</sup> A tal proposito, è importante sottolineare come il più ambizioso obiettivo del contenimento dell'aumento della temperatura entro il grado e mezzo fosse già stato recepito a livello dell'Unione Europea dal Green Deal europeo del 2019, con cui l'Unione si è impegnata a mettere in campo tutte le misure necessarie per contrastare il cambiamento climatico.

In particolare, è da notare che, in attuazione del Green Deal europeo, sia stata varata la legge europea sul clima (Regolamento UE 2021/1119), con cui l'obiettivo della riduzione delle emissioni del 55% entro il 2030 e del raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 è stato fissato in maniera giuridicamente vincolante per gli Stati membri dell'Unione.

Come si dirà in modo più approfondito nei capitoli 2 e 3, l'Unione Europea, sempre in attuazione del Green Deal, ha introdotto anche degli strumenti di natura fiscale tra le misure per il raggiungimento dei suoi obiettivi ambientali.

In particolare, ha enucleato il Carbon Border Adjustment Mechanism (ovvero un meccanismo di imposizione sulle importazioni provenienti da Paesi che adottano regole sulle emissioni di gas serra meno stringenti che in Europa), al fine di evitare il trasferimento delle industrie maggiormente inquinanti al di fuori dell'Unione.

Infine, per quanto attiene specificamente al tema dello sviluppo sostenibile, altre importanti direttive furono stabilite a livello internazionale nel Vertice delle Nazioni Unite del 25 settembre 2015, in cui, in considerazione della triplice natura (economica, ambientale e sociale) del concetto di sviluppo sostenibile, fu introdotta l'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, il cui fulcro è costituito dai 17 Sustainable Development Goals (SDGs), ovvero gli obiettivi per uno sviluppo sostenibile.

---

<sup>22</sup> I principali risultati della COP26 di Glasgow, consultabile al sito <https://www.isprambiente.gov.it/it/archivio/notizie-e-novita-normative/notizie-ispra/2021/11/26a-conferenza-delle-parti-sul-cambiamento-climatico>

<sup>23</sup> G. CORDINI – P. FOIS – S. MARCHISIO, *Diritto ambientale*, op. cit. p. 27

### **3. La tutela ambientale sul piano nazionale: premessa.**

Anche sulla base degli stimoli internazionali, la materia ambientale in Italia è stata oggetto di moltissimi interventi normativi<sup>24</sup>, tuttavia, in considerazione del fatto che il focus dell'elaborato è la fiscalità ambientale e non la materia ambientale in sé, verranno richiamati solamente i principi informatori più importanti della disciplina nazionale, come il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni e il tema della giurisdizione tra giudice ordinario ed amministrativo, senza analizzare nel dettaglio i vari interventi normativi, se non per le parti che sono espressamente riferite al tema fiscale.

#### **3.1. Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni**

Innanzitutto, è bene ricordare che, a livello costituzionale, il primo espresso riferimento all'ambiente fu introdotto, nel 2001, con la riforma del titolo V della Costituzione, che attribuì allo Stato la competenza esclusiva in materia di tutela *“dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali”* e che, nonostante l'apparente chiarezza del dato normativo, l'effettiva natura esclusiva della competenza legislativa statale sia stata (ed è tuttora) oggetto di dibattito.

La giurisprudenza costituzionale, infatti, enucleò due orientamenti contrastanti: un primo orientamento, predominante fino al 2007, attribuì alle Regioni un ruolo importante nell'elaborazione della disciplina ambientale, ravvisando una potestà legislativa concorrente delle stesse in materia di tutela dell'ambiente, mentre un secondo, più fedele al dettato costituzionale, sostenne la competenza esclusiva dello Stato in tale materia.

Il primo orientamento trovava fondamento in diverse sentenze della Corte costituzionale<sup>25</sup>, che facevano derivare dal collegamento intrinseco tra la materia ambientale e le altre materie di competenza concorrente tra Stato e Regioni (come, ad esempio, la materia della protezione civile) la competenza di quest'ultime a dettare normative anche in tema di ambiente. Difatti, la Corte sostenne più volte l'impossibilità di un'effettiva potestà legislativa statale esclusiva in materia ambientale, data la necessità per le Regioni di intervenire sul tema ambientale ogni qual

---

<sup>24</sup> La maggior parte della normativa di riferimento è oggi contenuta nel c.d. codice dell'ambiente, introdotto con il decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152 e più volte modificato e integrato nel corso degli anni.

<sup>25</sup> Ex multis, le sentenze della Corte cost. nn. 536/2002, 222/2003, 62,108 del 2005, 214/2005 e 32/2006. In particolare, le sentenze 214/2005 e 32/2006 riconoscono il potere delle Regioni di dettare disposizioni in materia di piani di emergenza esterni, nonostante comportino la disciplina di tematiche ambientali, argomentando sulla base della necessaria interconnessione tra la competenza legislativa statale in materia ambientale e la competenza legislativa concorrente delle Regioni in materia di protezione civile.

volta le materie rientranti nella loro sfera di competenza fossero, anche parzialmente, connesse con le tematiche ambientali. Secondo questa tesi, il tema ambientale, per la sua vastità, non avrebbe potuto evitare di entrare in contatto con altri interessi e competenze delle Regioni: in particolare, l'estensione della materia ambientale e la sua natura trasversale sarebbero state tali da non permetterle di configurarsi come "*materia in senso tecnico*" idonea, in quanto tale, ad essere sottoposta ad una potestà legislativa assoluta statale.<sup>26</sup>

In quest'ottica, il Legislatore regionale sarebbe autorizzato ad introdurre autonomamente delle normative ambientali, a condizione che esse non realizzino un livello di tutela inferiore rispetto agli standards minimi di tutela, che il Legislatore nazionale ha il compito di definire.<sup>27</sup>

Tale tesi, nonostante fosse stata apprezzata in dottrina (soprattutto ad opera di quegli Autori<sup>28</sup> che avevano sottolineato, nel rispetto del principio di sussidiarietà, la necessità di coinvolgere nei processi decisionali in materia ambientale anche i governi locali, dato che le conclusioni a cui giungono sono destinate a svolgere i loro effetti prevalentemente proprio a livello locale), venne successivamente superata da un più recente orientamento della giurisprudenza costituzionale.

Difatti, vi furono diverse successive pronunce della Corte costituzionale con cui venne ribadita con forza la potestà legislativa statale esclusiva in materia ambientale, non solo per quanto riguarda la fissazione dei principi cardine, ma anche con riferimento alla definizione dei singoli aspetti della disciplina.<sup>29</sup>

Tali pronunce si riportarono al testo costituzionale e in particolare, all'articolo 117, 2° comma, lettera s. (il quale ricomprende tra le materie riservate alla potestà legislativa statale la "*tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali*") ed all'articolo 116, che subordina il riconoscimento di una maggiore autonomia regionale nelle materie di cui all'articolo 117, 2° comma (e, quindi, anche in materia ambientale) all'adozione di una legge statale, da approvare con procedimento rafforzato, rendendo così palese la natura eccezionale del potere legislativo

---

<sup>26</sup> Il ragionamento in questione viene presentato espressamente anche nella sentenza 222/2003 della Corte costituzionale. Di opinione contraria è P. DELL'ANNO, in *Diritto dell'ambiente*, 2021, i quale rileva come "la natura di valore costituzionale trasversale non costituisce una prerogativa peculiare della tutela dell'ambiente, che anzi condivide tale natura con il tema della "protezione della salute", "la protezione civile", "l'assetto del territorio", "lo sviluppo economico", "l'energia", "l'agricoltura", cioè con molti degli oggetti riconosciuti che sono riconosciuti come "vere e proprie materie" dalla dottrina regionalista".

<sup>27</sup> Questo concetto trova una sua chiarissima espressione nella sentenza n. 108/2005 della Corte costituzionale, in cui la Corte si è pronunciata contra la legittimità della legge della Regione Umbria che introduceva delle deroghe in peius rispetto ai divieti di estrazione sanciti dalla legge n. 394 del 1994 in materia di Parchi nazionali.

<sup>28</sup> S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza. delle fin.*, volume 4, 2008, p. 552 ss.; S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 70

<sup>29</sup> A tal proposito è possibile citare Corte cost., sent. 364/2006; 367 e 378/2007; 214/2008.

regionale di tutela ambientale.<sup>30</sup> In particolare, dalla pronuncia n. 214/2008 emerge chiaramente che, agli occhi della Corte costituzionale, il Legislatore regionale è autorizzato a perseguire finalità ambientali solo in maniera riflessa e senza mai entrare in conflitto con gli obiettivi di tutela stabiliti dalla normativa statale.<sup>31</sup>

La sentenza n. 104 del 2008 ribadisce, poi, che al Legislatore nazionale è attribuito il compito di bilanciare i vari interessi costituzionalmente rilevanti, in modo da fissare degli standard minimi di tutela che garantiscano un certo grado di uniformità della stessa a livello nazionale; per cui, anche nelle ipotesi in cui il Legislatore regionale intervenga in maniera riflessa nella materia ambientale, non gli sarebbe mai riconosciuta la possibilità di imporre dei livelli di tutela inferiori a quelli statali.<sup>32</sup>

Quindi, il tema del riparto della competenza sembra risolversi essenzialmente a favore del Legislatore statale, salvo gli interventi complementari delle Regioni nelle ipotesi in cui la regolamentazione di un altro settore di competenza regionale lo richieda. Al contrario, in tema di gestione dei beni ambientali e culturali è riconosciuta una competenza concorrente tra Stato e Regioni, come emerge dal 3° comma dell'art. 117, il quale attribuisce una competenza concorrente in tema di “*valorizzazione dei beni culturali e ambientali*” che si risolve a favore dei governi locali in considerazione della loro maggiore vicinanza al problema, in applicazione del principio di sussidiarietà.

Con specifico riferimento al tema della fiscalità ambientale, il ridimensionamento del ruolo delle Regioni è un elemento che ha contribuito al minor apporto degli enti territoriali in detta materia. Infatti, con riferimento, ad esempio, alla materia dei rifiuti, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 85 del 13 aprile 2017, argomentando sulla base della natura ambientale del tema della gestione dei rifiuti, ha sancito l'esclusiva competenza statale in materia di c.d. ecotassa (tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi) ed ha escluso la possibilità per il

---

<sup>30</sup> Articolo 116, 3° comma: “Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli Enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata.”

<sup>31</sup> La pronuncia in questione si rifà a sua volta alle pronunce della Corte costituzionale numeri 378/2007 e 62/2008.

<sup>32</sup> Così Corte Cost., sent. 104/2008, con cui la Corte ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalle Regioni Lombardia e Veneto rispetto al comma 1216 della legge 296/2006.



legislatore regionale di disciplinare il tributo sulla base della necessità di una tutela uniforme dell'ambiente.<sup>33</sup>

### 3.2. La riforma costituzionale del 2022

A conferma della accresciuta sensibilità collettiva nei confronti della tematica ambientale, la materia è stata al centro della recente riforma costituzionale, con cui sono stati riformati gli articoli 9 e 41 della Costituzione. Nel 2022, il legislatore ha, infatti, avvertito la necessità di rimarcare nella Costituzione l'esistenza di un dovere di tutelare l'ambiente in capo sia allo Stato che al privato cittadino. Questa novella ha avuto, soprattutto, un valore simbolico, in quanto l'esistenza di un obbligo di tutela ambientale era già stato riconosciuto da parte di dottrina e giurisprudenza a partire dalle preesistenti norme costituzionali. Tuttavia, la legge costituzionale n. 1/2022 ha avuto il pregio di elevare la tutela ambientale a principio fondamentale dell'ordinamento giuridico italiano tramite l'introduzione di un nuovo terzo comma all'articolo 9, che stabilisce l'obbligo per la Repubblica di tutelare *“l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni”*.

Così facendo, il legislatore ha fatto proprio il concetto di matrice internazionale di *“sviluppo sostenibile”*, introducendo il riferimento all'interesse delle future generazioni e esplicitando l'obbligo di fare una progettazione a lungo termine degli interventi (anche fiscali) di tutela dell'ambiente.<sup>34</sup>

In secondo luogo, con la modifica dell'articolo 41 della Costituzione, è stata individuato, nel rispetto dell'ambiente, un limite all'attività economica privata ed è stata riconosciuta la necessità di un coordinamento da parte del Legislatore dell'attività economica sia di carattere privato sia di carattere pubblicistico, *“a fini ambientali”*.

A tal proposito, è interessante il punto di vista di V. Ficari<sup>35</sup>, secondo cui la riforma costituzionale del 2022, introducendo in modo precettivo un obbligo di sostenibilità, potrebbe

---

<sup>33</sup> La Corte, nello specifico, afferma che l'intervento regionale non permetterebbe di *“rispettare i principi in materia di tutela uniforme dell'ambiente, che lo Stato vuole garantire su tutto il territorio nazionale”*, Corte cost. n. 85 del 13 aprile 2017. Inoltre, in precedenza, sulla base delle stesse argomentazioni, con la sentenza n. 58 del 10 aprile 2015 ha dichiarato illegittimo un contributo sui rifiuti istituito dalla Regione Piemonte.

<sup>34</sup> Il concetto di sviluppo sostenibile, inteso come uno sviluppo in grado di assicurare *«il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri»* è stato per coniato nel rapporto Brundtland nel 1987 dalla World Commission on Environment and Development (WCED).

<sup>35</sup> V. FICARI, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una “fiscalità” ambientale, zone economiche speciali (zes) e possibili zone economiche ambientali (zea)*, in Riv. Trim. dir. trib n. 4/2022, p. 856-873

costituire il preludio ad una riforma fiscale d'ampio respiro che porti ad una fiscalità ambientale più efficace e coerente con il principio dello sviluppo sostenibile.

In particolare, l'Autore rileva che, sebbene sia stato previsto l'obbligo di valorizzare il fattore della sostenibilità e dei comportamenti virtuosi del contribuente, ad oggi, la fiscalità ambientale italiana appaia prevalentemente orientata al solo sanzionamento dei comportamenti inquinanti, tramite tributi ambientali attuativi del principio "*Chi inquina paga*". Inoltre, egli ritiene che i risultati di questo approccio siano scadenti, dato che questa forma di tassazione si presta ad una traslazione dei costi sui consumatori, senza che poi effettivamente i fondi raccolti siano utilizzati nella pratica per il risanamento dei danni ambientale creati, data la difficoltà nel tenere traccia dell'utilizzo delle risorse ricavate. Nell'ottica dell'Autore, pertanto, la riforma costituzionale costituisce il fondamento giuridico per modificare questi schemi, includendo il livello di sostenibilità dell'attività economica tra le componenti chiave del presupposto dell'attività impositiva, in modo da incentivare le attività economiche più rispettose dell'ambiente.

A prescindere dalle considerazioni sulle modalità, è evidente come l'introduzione, nell'articolo 41 della Costituzione, di un obbligo in capo al Legislatore di coordinare l'attività economica per il raggiungimento di un'adeguata tutela ambientale costituisca il presupposto per una modifica complessiva *green oriented* della disciplina fiscale.

### **3.3. Il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo in caso di danno ambientale e di risarcimento del danno**

Un altro aspetto interessante rispetto alla tematica ambientale, brevemente trattato in questo paragrafo, è costituito dalla disciplina del riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice ordinario rispetto alle controversie in materia ambientale. Con l'ordinanza n. 5668 del 2023 la Corte di Cassazione a sezioni unite civili si è pronunciata sul ricorso per regolamento di giurisdizione in relazione alle controversie in materia di danno ambientale e risarcimento dei danni derivante da condotte inquinanti. La Corte, in motivazione, richiamando il d.lgs. n. 152 del 2006 (c.d. Codice dell'ambiente), ha statuito che "*in materia di danno ambientale sono devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 310 del d.lgs. n. 152 del 2006, le controversie derivanti dall'impugnazione, da parte dei soggetti titolari di un interesse alla tutela ambientale di cui al precedente art. 309, dei provvedimenti amministrativi adottati dal Ministero dell'ambiente per la precauzione, la prevenzione e il ripristino ambientale, restando invece ferma la giurisdizione del giudice ordinario in ordine alle cause risarcitorie o inibitorie promosse da soggetti ai quali il fatto produttivo di danno ambientale abbia cagionato un*

*pregiudizio alla salute o alla proprietà, secondo quanto previsto dall'art. 313, comma 7, dello stesso decreto legislativo.”* Pertanto, da quanto affermato dalla Corte, emerge chiaramente come in materia di risarcimento del danno derivante da condotte inquinanti vi sia giurisdizione esclusiva del giudice ordinario. Di particolare rilievo è il fatto che la Corte abbia precisato che la giurisdizione esclusiva del giudice ordinario sussista anche nel caso in cui il danno alla salute o alla proprietà derivi da attività nocive svolte dal privato in conformità a provvedimenti autorizzativi della Pubblica Amministrazione.

La presenza di provvedimenti autorizzativi non inciderebbe, infatti, sul riparto di giurisdizione, dato che ad essi non può riconoscersi la capacità di affievolire diritti fondamentali dei terzi secondo la teoria dell'affievolimento, ma esclusivamente sui poteri del giudice ordinario (*“il quale, nell'ipotesi in cui l'attività lesiva derivi da un comportamento materiale non conforme ai provvedimenti amministrativi che ne rendono possibile l'esercizio, provvederà a sanzionare, inibendola o riportandola a conformità, l'attività rivelatasi nociva perché non conforme alla regolazione amministrativa, mentre, nell'ipotesi in cui risulti tale conformità, dovrà disapplicare la predetta regolazione ed imporre la cessazione o l'adeguamento dell'attività in modo da eliminarne le conseguenze dannose”*)<sup>36</sup>.

Inoltre, la Corte ha richiamato diversi precedenti<sup>37</sup> per affermare la sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario anche nelle ipotesi in cui il privato agisca in giudizio per ottenere dall'Amministrazione il risarcimento del danno non patrimoniale derivante da immissioni di vario tipo, che non si sarebbero verificate se l'Amministrazione avesse adottato gli opportuni provvedimenti amministrativi invece di rimanere inerte.

#### **4. Tutela ambientale europea e principi europei rilevanti in materia di fiscalità ambientale**

Oltre alle normative internazionali, anche quelle adottate a livello dell'Unione Europea sono di grande rilievo per le materie ambientali e fiscali. A tal proposito è bene ricordare che, originariamente, la Comunità Europea era priva di espresse competenze in materia ambientale, tanto che sporadici interventi in materia furono realizzati in applicazione della teoria dei poteri

---

<sup>36</sup> A tal proposito viene effettuato un rimando anche alla ordinanza numero n. 8092 del 23 aprile 2020

<sup>37</sup> la sentenza 27 luglio 2022, n. 23436 e l'ordinanza 12 novembre 2020, n. 25578 afferma la giurisdizione del giudice ordinario con specifico riferimento ai danni derivanti da immissioni di polveri e odori, mentre l'ordinanza 12 ottobre 2020, n. 21993 conferma il potere del giudice ordinario di condannare la PA, oltre che ad agire per eliminare la fonte di inquinamento, anche al risarcimento del danno sia patrimoniale che non patrimoniale derivante da immissioni provenienti da aree pubbliche (nello specifico caso si tratta di immissioni sonore), nel caso in cui i danni derivino dall'inerzia pubblica nel far rispettare le normative in materia di immissioni.

impliciti, sul presupposto che l'azione ambientale fosse necessaria per realizzare gli scopi dell'Unione, tra cui, in particolare, l'obiettivo di migliorare le condizioni di vita dei cittadini della Comunità, secondo quanto sancito nel preambolo del trattato CEE.<sup>38</sup>

Eppure, nonostante la mancanza di esplicite competenze legislative, la centralità della materia ambientale nella politica comunitaria venne affermata già a partire dalla Dichiarazione congiunta del Consiglio delle Comunità e dei rappresentanti dei Governi degli Stati membri del 22 novembre 1973, con cui venne introdotto il primo dei successivi otto programmi di azione delle Comunità Europee in ambito ambientale.<sup>39</sup>

Successivamente, fu nel 1986, con l'Atto Unico Europeo, che l'obiettivo della tutela ambientale venne ricompreso espressamente tra gli obiettivi dei trattati istitutivi.

Inoltre, sempre con l'Atto Unico Europeo furono fissati, all'art. 191 (già art. 174) del TFUE, i principi che guidano l'azione ambientale comunitaria, ossia i principi dell'azione preventiva e della correzione anzitutto alla fonte dei danni causati all'ambiente, nonché del principio c.d. "*chi inquina paga*". In seguito, con il Trattato di Maastricht del 1992, venne identificata la tutela ambientale come una scelta politica ed un interesse preminente della Comunità e venne aggiunto anche il principio di precauzione tra quelli che guidano l'azione comunitaria.

Ad oggi, l'Unione Europea ha una competenza concorrente in materia ambientale espressamente sancita dall'art. 2 del TFUE, da cui deriva la necessità per l'Unione di agire in ossequio al criterio di sussidiarietà, limitandosi a legiferare nelle ipotesi in cui gli obiettivi ambientali dell'Unione possano essere raggiunti in modo più efficace da un'azione coadiuvata a livello Europeo. Diversamente, per gli Stati membri sarà possibile dettare una normativa solamente nei casi in cui l'Unione si astenga dal legiferare.

La portata dell'azione dell'Unione in materia ambientale si ricava prevalentemente dagli articoli 2 del TUE ed 11 del TFUE. Nello specifico, l'art. 2 par. 3 del TUE stabilisce che l'Unione "*Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su ... un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente*", mentre, in base al par. 5, essa contribuisce nei rapporti internazionali a favorire uno "*sviluppo sostenibile della Terra*". L'articolo 11 del TFUE, invece, stabilisce il principio di integrazione, il quale assurge a criterio guida nell'ambito della

---

<sup>38</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 21 e ss. Tra gli interventi adottati utilizzando tale strumento è possibile citare non solo direttive, tra cui a titolo esemplificativo: la direttiva contro le emissioni inquinanti dei veicoli a motore (n. 439 del 1976) e la direttiva contro l'inquinamento acustico (n. 157 del 1970), ma anche regolamenti, come il regolamento sulla conservazione delle specie di flora e fauna selvatica a rischio estinzione (n.3626 del 1982).

<sup>39</sup> G.U.C.E n. C 112

definizione delle politiche europee, dato che stabilisce l'obbligo di integrare nella loro elaborazione ed attuazione le esigenze di tutela ambientale. Così facendo, viene, quindi, riconosciuta la priorità della tematica ambientale nella fase di progettazione di tutte le politiche dell'Unione.

Mentre gli articoli 2 del TUE e 11 del TFUE delineano la portata della politica ambientale comunitaria, gli obiettivi e la disciplina della stessa sono contenuti negli articoli 191, 192 e 193 del TFUE. Nel dettaglio, l'articolo 191 indica gli obiettivi dell'azione europea, ossia: la tutela dell'ambiente, la protezione della salute umana, l'utilizzo sostenibile delle risorse naturali e la lotta ai cambiamenti climatici, mentre il 192 delinea le procedure legislative utilizzabili in materia. Infine, il 193 riconosce agli Stati membri la possibilità di fissare un livello di protezione ambientale più elevato di quello previsto dall'Unione stessa.

Con riferimento ai principi, l'art. 191 del TFUE menziona espressamente il principio di prevenzione, il principio di precauzione ed il principio di correzione in via prioritaria alla fonte del danno.

Si tratta di principi che assurgono a criteri guida per ogni intervento nazionale e sovranazionale in materia ambientale e che meritano, pertanto, un approfondimento che, tuttavia, sarà breve in considerazione del fatto che tali principi ricoprono nell'ambito della fiscalità ambientale un "ruolo sussidiario", diversamente dai principi dello sviluppo sostenibile e del "*chi inquina paga*", i quali fungono da vere e proprie fondamenta e da parametri di legittimità per le misure adottate dagli Stati membri in materia di imposizione fiscale ambientale e che, pertanto, saranno oggetto di un approfondimento maggiore.<sup>40</sup>

#### **4.1. Il principio di prevenzione**

Il principio della prevenzione, affermato per la prima volta con la Dichiarazione di Stoccolma del 1972, è un principio che si pone su un piano distinto rispetto agli altri principi indicati all'art. 191 del TFUE, essendo l'unico tra quelli menzionati che ha valore di norma consuetudinaria di diritto internazionale.<sup>41</sup>

Tale principio pone in capo agli Stati un obbligo di agire, adottando le misure preventive necessarie, per evitare un danno futuro e scientificamente certo all'ambiente, a prescindere dal fatto che esso abbia dimensione nazionale o transfrontaliera. Pertanto, esso si presenta come

---

<sup>40</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 29

<sup>41</sup> R. FERRARA – M.A. SANDULLI, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol I, Milano, 2014, p. 109; Corte internazionale di Giustizia, sentenza numero 20 del 2010, par. 204- 205.

un'evoluzione del divieto di inquinamento transfrontaliero e richiede allo Stato di agire per prevenire danni ambientali derivanti da tutte le attività che si svolgono sul suo territorio, siano esse pubbliche o private.

Si tratta di un principio fondato sulla logica, per cui: è più facile e meno dispendioso prevenire un danno che porvi rimedio (oltre che sulla considerazione che in alcuni casi i danni ambientali non sono reversibili). Esso implica necessariamente una preliminare attività di studio dei possibili danni che possono colpire l'ambiente e costituisce il principio ispiratore di diverse normative nazionali in materia di tutela ambientale, tra cui, a titolo esemplificativo: la legge 353/2000 sulla prevenzione degli incendi boschivi.

Tale legge è stata citata perché più di altre rispecchia l'indissolubile unione che intercorre tra le due fasi dello studio preliminare e della prevenzione vera e propria (si fa riferimento all'articolo 4 della presente legge, rubricato, per l'appunto, "*Previsione e prevenzione del rischio di incendi boschivi*", in cui l'attività di studio, identificata con il nome di attività di previsione viene posta in stretta correlazione con l'attività di prevenzione).<sup>42</sup>

#### **4.2. Il principio di precauzione**

Affine al principio di prevenzione è il principio di precauzione (tanto che alcuni autori hanno sostenuto che il primo sia un corollario del secondo o comunque che il principio di prevenzione si trovi in un rapporto di stretta strumentalità con il principio di precauzione<sup>43</sup>). Tale principio ha le sue origini nel punto n. 15 della Dichiarazione di Rio del 1992, in cui è sancito che "*in caso di rischio di danno grave o irreversibile, l'assenza di certezza scientifica assoluta non deve servire da pretesto per differire l'adozione di misure adeguate ed effettive, anche in rapporto ai costi, dirette a prevenire il degrado ambientale.*"<sup>44</sup>

Si tratta di un principio che si distingue da quello di prevenzione in virtù del fatto che anticipa la tutela, richiedendo agli Stati membri l'adozione delle misure necessarie per evitare il verificarsi di danni ambientali anche nell'ipotesi in cui non vi sia certezza scientifica del verificarsi del danno ambientale.

---

<sup>42</sup> Nello specifico, in base al primo comma dell'articolo 4: "*L'attività di previsione consiste nell'individuazione delle aree e dei periodi a rischio di incendio boschivo, nonché degli indici di pericolosità. Rientra nell'attività di previsione l'approntamento dei dispositivi funzionali a realizzare la lotta attiva di cui all'articolo 7*".

<sup>43</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 91

<sup>44</sup> Dichiarazione di Rio, punto 15

Il danno che il principio di precauzione si propone di scongiurare è, infatti, un danno solo potenziale e non scientificamente comprovato, benché la valutazione, come rilevato dalla Commissione europea,<sup>45</sup> debba in ogni caso essere fondata su dati scientifici e non su mere supposizioni.

#### **4.3. Il principio della correzione alla fonte**

Corollario dei due precedenti principi è il principio della correzione del danno ambientale alla fonte. Tale principio opera in una fase successiva ad essi, ossia nel momento in cui il danno si è ormai verificato e richiede agli Stati di agire tempestivamente, per evitare che lo stesso si diffonda.

È un principio che opera sulla base di un criterio di prossimità geografica e che, pertanto, richiede l'individuazione dello Stato più vicino alla fonte del danno, affinché il problema possa essere effettivamente risolto ab origine. Per questo motivo si tratta di un principio che presenta delle analogie con un altro principio di origine comunitaria che pure è rilevante in materia ambientale, ossia il principio di prossimità, il quale riconosce come competente l'autorità più vicina alla comunità colpita dall'evento avverso (articolo 10, par. 3 TUE).

#### **4.4. Il principio dello sviluppo sostenibile**

Il concetto di sviluppo sostenibile venne coniato dalla World Commission on Environment and Development (WCED) e utilizzato per la prima volta nel Rapporto Brundtland, anche noto con il nome "*Our common future*" report, nel 1987.

In esso viene definito come sostenibile lo sviluppo che è in grado di assicurare «*il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri*».<sup>46</sup>

Come si evince dal frammento citato, si tratta di un principio che riflette una concezione antropocentrica del rapporto tra uomo e ambiente, in cui quest'ultimo è tutelato perché la sua conservazione si traduce in un beneficio per l'umanità. È un principio che propone come obiettivo il raggiungimento una forma di equità intergenerazionale, limitando la possibilità di

---

<sup>45</sup> Comunicazione interpretativa della Commissione Europea del 2 Febbraio 2000

<sup>46</sup> Our Common Future (Brundtland Report), 20/03/1987, p. 15.

sfruttamento economico dell'ecosistema da parte delle generazioni presenti a favore di quelle future. Pertanto, esso richiede l'adempimento di un dovere di tutela che può essere ricompreso tra i doveri di solidarietà indicati all'art. 2 della Costituzione e che si ricollega anche all'art. 3 del dettato costituzionale, in quanto, per garantire il pieno sviluppo della persona umana, è richiesta la preventiva conservazione delle risorse ambientali.

A livello internazionale tale principio venne successivamente recepito con la Dichiarazione di Rio, che, con il principio numero tre, riprende la definizione del rapporto Brundtland, ponendo l'accento sul rispetto delle esigenze delle generazioni future e stabilendo che *“Il diritto allo sviluppo deve essere realizzato in modo da soddisfare equamente le esigenze relative all'ambiente ed allo sviluppo delle generazioni presenti e future”*. Sempre nell'ambito della Dichiarazione di Rio, il principio numero quattro segnala l'inscindibilità della tutela ambientale e dello sviluppo economico, stabilendo che *“al fine di pervenire ad uno sviluppo sostenibile, la tutela dell'ambiente costituirà parte integrante del processo di sviluppo e non potrà essere considerata separatamente da questo”*.

Il tema dello sviluppo sostenibile è stato, poi, oggetto di trattazione ed approfondimento anche in altre conferenze internazionali che hanno contribuito a chiarificarne il significato.

Tra di esse, spicca soprattutto il Vertice sullo sviluppo sostenibile di Johannesburg del 2002, in cui il concetto di sviluppo sostenibile venne ulteriormente elaborato, individuando una connessione tra economia, ambiente e sviluppo sociale: durante il vertice venne, infatti, definito come sostenibile lo sviluppo economico non soltanto rispettoso dell'ambiente, ma anche delle esigenze globali di sviluppo sociale, delle istanze di lotta alla povertà e della dignità umana.

Il principio dello sviluppo sostenibile trovò, poi, la sua consacrazione a livello dell'Unione Europea, nell'art. 11 del TFUE, il quale afferma la necessità di orientare la disciplina ambientale comunitaria per il raggiungimento dello stesso.

Nello specifico, la norma stabilisce che: *“Le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile”*<sup>47</sup>.

Secondo alcuni Autori,<sup>48</sup> la rilevanza delle disposizioni citate nell'ordinamento degli Stati membri e in quello comunitario sarebbe tale da poter conferire al principio dello sviluppo sostenibile il rango di principio generale del diritto internazionale dell'ambiente.

---

<sup>47</sup> Art. 11 TFUE



#### 4.5. Il polluter pays principle o principio “chi inquina paga”

Tale ultimo principio ha una rilevanza essenziale nell’ambito della fiscalità ambientale, in quanto assurge a fondamento giuridico di gran parte degli interventi normativi in materia. Esso, infatti, stabilisce la regola in base a cui è il soggetto responsabile dell’attività inquinante a doversi sobbarcare il costo per la protezione dell’ambiente ed il ripristino del danno ambientale che ha determinato.

Come rileva attenta dottrina<sup>49</sup>, si tratta di un principio che svolge una funzione strumentale di sostegno rispetto ai principi di prevenzione e precauzione, dato che, imponendo un costo aggiuntivo alle attività inquinanti, ne scoraggia la realizzazione, assicurando che vengano prevenuti eventuali danni ambientali.

Tale principio svolge una duplice funzione: da un lato, individua il “*nesso di causalità giuridica tra fattispecie (inquinamento) ed effetto (risarcimento)*”<sup>50</sup>, dall’altro, assurge al più generico ruolo di “*criterio generale di imputazione dei costi della protezione dell’ambiente*”, costituendo, conseguentemente, il fondamento giuridico, oltre che delle misure di tutela ambientale di natura risarcitoria (come ad es. la responsabilità da danno ambientale prevista dalla direttiva europea 2004/35/CE), anche di molti altri interventi fiscali, sia impositivi che agevolativi, che si ispirano alla logica pigouviana della internalizzazione delle diseconomie.<sup>51</sup>

In particolare, Pigou rileva che i costi sociali derivanti da attività private produttive di diseconomie, come le attività inquinanti, debbano essere bilanciati dall’introduzione di misure volte a fare crescere in modo corrispondente il costo per il privato, in modo riportare il mercato in una situazione di equilibrio, evitando che si verifichino dei fallimenti di mercato.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> B. CARAVITA – L. CASSETTI – A. MORRONE, *Diritto dell’ambiente*, Milano, 2016, p. 77

<sup>49</sup> Così riporta P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005, p. 1157.

<sup>50</sup> anche nella stessa direttiva 2004/35/CE, che pure attiene proprio al tema della responsabilità da danno ambientale, sia prevalente la natura di criterio di riparto dei costi di protezione del principio “chi inquina paga”, dato che viene riconosciuta una responsabilità dell’operatore anche in presenza di una semplice minaccia di danno ambientale (quindi in assenza di un vero e proprio danno ricollegabile da un nesso causale all’azione dell’operatore). In questo senso, quindi, la funzione del principio sarebbe di ripartire i costi di tutela secondo una logica non solo risarcitoria, ma anche preventiva. Ulteriori elementi a favore di questa tesi sarebbero costituiti dalla natura oggettiva della responsabilità ricostruita da parte del legislatore europeo e dalla predilezione per un risarcimento per mezzo di condotte riparatorie, piuttosto che pecuniario. Da questi dati emergerebbe che per mezzo dell’applicazione del criterio “chi inquina paga” il legislatore avrebbe semplicemente deciso di attribuire gli oneri relativi alla tutela ambientale ad alcune tipologie di operatori. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005, p. 1157

<sup>51</sup> P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005, p. 1157.

<sup>52</sup> A. C. PIGOU, *The economics of welfare*, Londra, 1920.

In questo modo il principio produce degli effetti benefici, oltre che sull'ambiente, anche sulla collettività, dato che essa viene esonerata dal doversi sobbarcare i costi del risanamento.

L'affermazione a livello internazionale di questo principio come cardine dell'attività normativa a tutela dell'ambiente viene ricondotta a diverse raccomandazioni dell'OCSE<sup>53</sup> dei primi anni Settanta, anche se il suo vero e proprio esordio può essere rinvenuto nella legge francese n. 1245 de 1964, sulla istituzione delle *agences financières de bassin* in cui ha trovato collocazione la formula "*chi inquina paghi e chi depura viene aiutato*".

L'OCSE fu la prima organizzazione a riconoscere la necessità di imputare i costi della prevenzione e della lotta all'inquinamento agli stessi soggetti inquinatori, esprimendo delle indicazioni che vennero successivamente fatte proprie dall'Unione Europea, in un primo momento, nell'ambito del Primo programma d'azione europeo in ambito ambientale<sup>54</sup>, e, successivamente, nella Raccomandazione della Commissione, n. 436 del 3 marzo 1975.

Nello specifico, la raccomandazione 436 stabilì che: "*le persone fisiche o giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili dell'inquinamento devono sostenere i costi delle misure necessarie per evitare questo inquinamento o per ridurlo, al fine di rispettare le norme e le misure equivalenti che consentono di raggiungere gli obiettivi di qualità*".

Inoltre, con quest'atto la Commissione evidenziò la necessità di applicare in modo uniforme tale principio nel territorio delle Comunità al fine di evitare distorsioni della concorrenza e stabilire dei criteri per l'individuazione del soggetto inquinante nei casi più complessi<sup>55</sup>.

Nel 1986 il principio in questione fece ingresso nei Trattati istitutivi per mezzo dell'Atto Unico Europeo ed è, oggi, compreso tra i principi ispiratori della politica ambientale europea, di cui all'articolo 191 del TFUE.

Tra gli altri atti di c.d. *soft law* dell'Unione Europea in cui si fa riferimento al *polluter pays principle* una rilevanza centrale a livello fiscale è assunta dalla Comunicazione della Commissione *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico* del 26 Marzo 1997, dato che essa, oltre ad adottare una definizione di tributo ambientale, raccomanda l'istituzione di tributi

---

<sup>53</sup> In primo luogo, la Raccomandazione del 26 maggio 128/1972 e successivamente la Raccomandazione del 14 novembre 1974, C (74) 223, in OECD, *The Polluter Pays Principle* Paris, 1975

<sup>54</sup> Adottato con la Dichiarazione del Consiglio del 22 novembre 1973.

<sup>55</sup> Per esempio, nel caso in cui l'inquinamento si il prodotto di più concause o condotte viene prevista l'imputazione dei costi a tutti coloro che hanno contribuito.

ambientali attuativi del principio “*chi inquina paga*”, sottolineandone la centralità nella materia fiscale ambientale.

La scelta, oggi più che mai attuale, di spingere verso la costruzione di un sistema di fiscalità ambientale ispirata al principio “*chi inquina paga*” si pone in rottura con gli orientamenti espressi nei precedenti atti di *soft law* internazionali, in cui lo strumento fiscale veniva posto sullo stesso livello degli altri strumenti normativi utilizzabili da parte dello Stato<sup>56</sup> e deriva essenzialmente dalla presa di coscienza dei limiti delle normative di tutela ambientale tradizionali.

Nello specifico, tali normative, ispirate alla logica del *command and control*, si sostanziano nella fissazione di standards di inquinamento, di requisiti o divieti relativamente alle attività produttive, il rispetto dei quali richiede un’assidua attività di vigilanza da parte dell’autorità, che si è rilevata eccessivamente dispendiosa e difficilmente realizzabile da parte di amministrazioni inefficienti.

La consapevolezza dell’inefficienza di questo tipo di regolamentazione è stata da tempo rilevata in Italia anche a livello politico, come si evince dalle dichiarazioni dell’ allora Ministro dell’ambiente Giorgio Ruffolo nel corso della conferenza “*Strumenti economici per la tutela dell’ambiente*”, tenutasi a Roma il 20 gennaio 1990 (nel suo intervento il ministro sottolineò come la tutela ambientale richieda una flessibilità che gli strumenti di regolamentazione diretta e l’eccessiva burocratizzazione dei relativi controlli non permette).<sup>57</sup>

Inoltre, è stato rilevato come tale tipo di disciplina (sicuramente indispensabile per contrastare tutti quei fenomeni che comportano danni ambientali irreversibili, le cui attività generatrici devono essere necessariamente categoricamente proibite) risulta scarsamente efficace nel promuovere uno sviluppo della produzione in senso meno inquinante. Ciò si deve soprattutto al fatto che per le imprese è sufficiente raggiungere il limite estremo degli standards di emissioni inquinanti per essere in linea con la normativa e poter continuare la propria attività; di conseguenza, esse non hanno alcun interesse o vantaggio nello sviluppare tecnologie con un impatto ambientale sempre minore.<sup>58</sup>

Tali problemi possono essere in parte risolti attraverso un sistema di fiscalità ambientale ben congegnato in cui gli esborsi per le imprese dipendano dal livello di deterioramento ambientale

---

<sup>56</sup> Si può citare a tal proposito la Raccomandazione OCSE n. 128 del 1972, che menziona oltre agli strumenti fiscali diverse altre forme di intervento, tra cui: performance bonds, fideiussioni, permessi e depositi negoziabili.

<sup>57</sup> p. 8 degli Atti del convegno.

<sup>58</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali: profili interni ed europei.*, Torino, 2012, p. 16.

da esse causato e che faccia leva direttamente sul mercato, al fine di incentivare lo sviluppo di metodi di produzione ad impatto ambientale minimo.

Difatti, la fiscalità ambientale, essendo uno strumento di tutela ambientale di tipo misto, ossia che si colloca a metà strada tra gli strumenti ispirati alla logica del *command and control*<sup>59</sup> e i c.d. strumenti di mercato, sarebbe più facilmente gestibile per l'Amministrazione rispetto agli strumenti puri di *command and control*.<sup>60</sup>

Le agevolazioni fiscali ambientali esercitano, infatti, prevalentemente la funzione, tipica degli strumenti di mercato, di orientare le scelte dei consumatori e dei produttori (nel caso di specie, verso condotte ecologicamente virtuose), mentre i tributi ambientali, benché esercitino anch'essi intrinsecamente la funzione di orientamento del mercato (soprattutto se costruiti secondo lo schema europeo di tributo ambientale proprio) rispondono alla logica, prettamente autoritativa degli strumenti del *command and control*.<sup>61</sup>

In conclusione, con riferimento alla duplice natura, risarcitoria ed economica, del *polluter pays principle*, è bene far presente le critiche che sono state mosse contro l'orientamento dottrinario che ha riconosciuto il principio "*chi inquina paga*" come maggiormente compatibile e quindi idoneo a giustificare esclusivamente interventi normativi di tipo risarcitorio ex art. 2043 c.c.<sup>62</sup>

Al riguardo, viene segnalata da questi Autori la problematica compatibilità degli strumenti tributari ambientali con il principio di capacità contributiva, che verrà esaminata più approfonditamente nel capitolo 2.

Per ora ci si limita a dire, come segnalato da diversi autorevoli Autori,<sup>63</sup> che la tassazione ambientale è compatibile con il principio di capacità contributiva, se essa viene interpretata in modo estensivo, riconoscendo come indici di ricchezza non solo le manifestazioni di ricchezza

---

<sup>59</sup> Si tratta di interventi caratterizzati dall'imposizione di un obbligo, il cui rispetto è garantito dalla minaccia dell'applicazione di sanzioni. Tra questi tipi di strumenti possono essere ricompresi gli standard (di emissione, di processo o di prodotto) e i procedimenti autorizzativi all'espletamento di particolari tipi di attività rischiose per l'ambiente. Il principale vulnus di questi strumenti è costituito dalla necessaria presenza di un efficace e capillare apparato amministrativo che sia in grado di controllare l'effettivo rispetto delle regole.

<sup>60</sup> Si tratta di interventi normativi in cui l'azione governativa si limita alla predisposizione di strumenti ad adesione volontaria che sono in grado dare informazioni al pubblico sul livello di rispetto dell'ambiente da parte di un'impresa in modo tale da influenzare le libere scelte di mercato dei consumatori. Alcuni strumenti che rispondono a questa logica sono gli eco-labels, ossia dei marchi di qualità ambientale riconosciuti dall'Unione Europea, gli audit ambientali in merito ai processi produttivi.

<sup>61</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali, Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, 2020, Roma, p. 53.

<sup>62</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 14; B. CARAVITA – L. CASSETTI – A. MORRONE, *Diritto dell'ambiente*, Milano, 2016, p. 91; C. VERRIGNI, *La rilevanza fiscale del principio "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.* n. 5/2003, p. 1614.

<sup>63</sup> P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005, p. 1157; F. GALLO, il quale in *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507.

tradizionali, ma anche ogni altro fatto da cui derivi per il contribuente un vantaggio suscettibile di valutazione economica idoneo ad esprimere una maggiore attitudine contributiva, benché non immediatamente apprezzabile a livello patrimoniale.

Rispetto alle già menzionate critiche, inoltre, si rileva anche che la qualificazione del principio “*chi inquina paga*” come fondamento giuridico di strumenti esclusivamente di tipo risarcitorio ex. art. 2043 c.c. presenterebbe lo svantaggio di escludere la possibilità di prevedere un risarcimento in forma specifica a danni ambientali, il quale è ben più adatto a garantire un’effettiva tutela ambientale.

In secondo luogo, la logica aquiliana richiede la dimostrazione del nesso di causalità tra fatto e evento dannoso per l’ambiente e la quantificazione pecuniaria del danno. Tali requisiti, a volte difficilmente ottenibili, non sono richiesti dalle misure fiscali che, pertanto, si sostanziano in strumenti di tutela e di deterrenza delle pratiche inquinanti basati sul *polluter pays principle* quantomeno complementari, se non più efficaci, rispetto agli strumenti risarcitori nel tutelare il bene ambiente.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> G. TARANTINI, *Il principio “chi inquina paga” tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.* vol. 4. 1989, p. 735; F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l’ambiente*, Milano, 1996, p. 5 ss.

## CAPITOLO 2

### I TRIBUTI AMBIENTALI E LE PROSPETTIVE DI RIFORMA

#### 1. Il tributo ambientale

Dopo aver brevemente ricostruito gli elementi essenziali della disciplina ambientale che possono assumere rilievo nella materia fiscale ambientale (tra cui il concetto giuridico di ambiente, la sua qualificazione giuridica, e i principi internazionali e comunitari che governano l'elaborazione della normativa ambientale) è ora il momento di spostare l'attenzione sulle tematiche più propriamente fiscali.

Pertanto, nel presente capitolo saranno analizzati il concetto di tributo ambientale e il complesso rapporto che lega questa tipologia di tributo con il principio di capacità contributiva. Inoltre, si procederà all'illustrazione della Teoria del doppio dividendo, in cui si individua un possibile fondamento per una futura riforma del sistema fiscale green oriented.

Procedendo con ordine, il concetto di tributo ambientale è stato ricostruito con diverse sfumature a livello nazionale ed internazionale.

Sinteticamente, può essere definita come ecotassa, o tributo ambientale, qualunque tipo di prelievo pubblico, a prescindere dalla sua concreta forma (canone, imposta, tariffa, tassa) che sia applicato all'inquinatore per contribuire a contrastare i fenomeni inquinanti, orientando il comportamento futuro del contribuente verso scelte rispettose dell'ambiente.<sup>65</sup> Già da questa prima analisi emergono, quindi, due anime della tassazione ambientale: una propriamente legata al reperimento delle risorse finanziarie necessarie a tutelare l'ambiente e un'altra di orientamento delle scelte della comunità in senso ecocompatibile.

All'interno della categoria dei tributi ambientali viene tracciata una distinzione fondamentale tra i tributi di scopo con mera finalità ambientale, oggetto di approfondito studio da parte dell'OCSE fin a partire dagli anni Settanta del 1900, e i tributi ambientali in senso proprio, teorizzati e sostenuti con forza dalle Istituzioni Europee a partire dagli anni Novanta.

---

<sup>65</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 19.

In ordine cronologico una prima dettagliata trattazione del concetto di tributo ambientale venne effettuata nel contesto internazionale da parte dell'OCSE, la quale ricomprese questa tipologia di tributi tra gli “*strumenti economici di protezione ambientale*”, ossia tra gli strumenti idonei a influenzare le decisioni economiche degli operatori e dei consumatori, orientandoli verso una direzione maggiormente rispettosa dell'ambiente.<sup>66</sup>

Nel far ciò, L'OCSE parificò i tributi ambientali ad altri strumenti economici (come i sussidi ambientali, i depositi cauzionali, le penalità e i permessi di mercato)<sup>67</sup> e concepì il tributo ambientale come uno strumento di rilevanza marginale per la tutela ambientale, distinto dagli altri strumenti economici con finalità ambientale (che erano fondati sul criterio della controprestazione) in virtù della sua natura obbligatoria.

Tuttavia, ciò che più rileva è che in sede OCSE il tributo ambientale venne concepito come un tributo di scopo, in cui i beni ambientali non erano ricompresi all'interno del presupposto impositivo.<sup>68</sup> Per l'OCSE il legame che univa tributo e ambiente non era, infatti, individuabile al livello del presupposto, bensì al livello della finalità del tributo di reperimento dei fondi necessari per realizzare opere di ripristino o di prevenzione dei danni ambientali, oltreché nella finalità extrafiscale di orientamento delle condotte verso scelte maggiormente rispettose dell'ambiente (un primo esempio pratico di questa tipologia di tributi ambientali lo si è avuto già a partire dagli anni Trenta del 1900, con l'introduzione in Germania di tributi ambientali volti a tutelare le risorse idriche della Regione della Rhur).<sup>69</sup>

A livello classificatorio, l'OCSE non tracciò alcuna distinzione tra imposte e tasse ambientali, limitandosi a classificare i tributi ambientali, in considerazione della loro finalità in due categorie; quella dei tributi incentivanti - il cui obiettivo principale era costituito dall'orientamento delle decisioni dei consumatori e dei produttori verso scelte ecologicamente responsabili, tramite l'internalizzazione dei costi ambientali nel costo del beni - e quella tributi con funzione di reperimento - il cui scopo consisteva nel reperimento di fonti di gettito

---

<sup>66</sup> F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, vol. I, 1999, p. 120.

<sup>67</sup> Nel dettaglio, in base alla Raccomandazione *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, OCSE, 1989: per sussidi ambientali si intendono i sussidi che incentivano attività di contrasto al fenomeno inquinante; i depositi cauzionali sono dei “sovrapprezzi sulla vendita dei prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta o riciclaggio dei prodotti”; le penalità sono le sanzioni applicate ai soggetti inquinanti; infine, i permessi di mercato sono forme di intervento sul mercato che possono incentivare processi produttivi a minor impatto ambientale o comunque ostacolare le produzioni che non lo sono.

<sup>68</sup> *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, OCSE, 1989.

<sup>69</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali: Profili Interni Ed Europei*, Torino, 2012, p. 20.

utilizzabili per il finanziamento di servizi ambientali o per far fronte ai danni ambientali già creatisi, in applicazione del principio “*chi inquina paga*”.

Solo successivamente, a livello dell’Unione Europea, venne ricostruita la definizione di tributo ambientale proprio, che ancora oggi costituisce il punto di riferimento in materia, tramite la Comunicazione della Commissione *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico* del 26 Marzo 1997.

Per mezzo della Comunicazione, venne effettuata un’attenta ricostruzione del concetto di tributo ambientale, che portò all’individuazione di tre elementi astrattamente idonei a caratterizzare un tributo in senso ambientale.

Tra questi vi era, in primo luogo, la ratio dichiarata, consistente nella volontà di preservare l’ambiente. In secondo luogo, un possibile indice della natura ambientale del tributo venne individuato nella funzione incentivante, di stimolo economico per il miglioramento delle condizioni ambientali, e, infine, venne riconosciuto come elemento essenziale la presenza di un imponibile con effetti ambientali negativi (in questo contesto il termine imponibile viene utilizzato con il significato italiano di presupposto) corrispondente ad un “*unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull’ambiente quando è usato o rilasciato*”).<sup>70</sup>

Più semplicemente, la tassazione doveva essere commisurata al quantitativo di sostanze inquinanti emesse o di risorse naturali consumate (per esempio, un litro di benzina consumato in un motore standard oppure un veicolo con certe caratteristiche di emissioni oppure litri di acqua dolce consumati).

Dalla sua analisi la Commissione dedusse che solamente l’imponibile poteva essere considerato un affidabile indice della natura ambientale del tributo, dato che sia l’elemento incentivante che la ratio ambientale sono elementi variabili e non sempre oggettivamente presenti.

Inoltre, il presupposto dell’imposta ambientale venne ricondotto ad una triplice tipologia di attività, idonee ad avere effetti negativi sull’ambiente: 1) consumo di prodotti inquinanti; 2) utilizzo di risorse ambientali limitate; 3) emissione di sostanze inquinanti.

In altre parole, nella ricostruzione europea di tributo ambientale venne riconosciuta la necessità di un nesso di causalità diretta tra il presupposto e l’unità fisica dannosa per l’ambiente prodotta dalle condotte posta in essere.

---

<sup>70</sup> F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 118.



Pertanto, mentre il tributo ambientale, ricostruito secondo il modello europeo, si perfeziona a seguito dell'emissione di una sostanza inquinante (oppure della produzione di un bene o dallo svolgimento di un'attività che sono dannosi per l'ambiente), i tributi di scopo con finalità ambientali, ricostruiti secondo il modello OCSE, si perfezionano al realizzarsi di una manifestazione di capacità contributiva tradizionale, anche solo indirettamente connessa ad un danneggiamento dell'ambiente.<sup>71</sup>

In quest'ultimo caso, quindi, la natura ambientale del tributo viene fatta derivare esclusivamente dalla destinazione del gettito.

Un esempio di tributo ambientale di scopo è rappresentato dalle accise sui prodotti energetici, in cui, ad oggi, l'onere fiscale è commisurato al valore economico dei prodotti energetici consumati. Diversamente, se il tributo fosse commisurato alla capacità inquinante dei prodotti energetici, come dovrebbe essere secondo il progetto di riforma della Direttiva europea sulla tassazione dei prodotti energetici, allora si tratterebbe di un tributo ambientale in senso proprio, in cui il consumo rileva ai fini del prelievo, non come espressione di ricchezza, ma come elemento che permette di quantificare il danno ambientale cagionato.

Secondo questo schema, il vero elemento giustificativo del prelievo sarebbe l'aver tenuto una condotta inquinante. Pertanto, come sarà esaminato in maggior dettaglio nel proseguo della trattazione, la Comunicazione della Commissione *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico* del 29 gennaio 1997 con l'introduzione del concetto di tributo ambientale proprio ha posto le basi per il riconoscimento, nello sfruttamento dell'ambiente, di un fatto indice di capacità contributiva diverso dai tradizionali.<sup>72</sup>

Da questo breve excursus, si coglie come la definizione adottata a livello europeo abbia rappresentato un'evoluzione di quella elaborata a livello dell'OCSE.

Essa, infatti, ha segnato il passaggio dai tributi con funzione ambientale, ossia dai tributi in cui l'ambiente è esterno alla fattispecie tributaria ed è oggetto di una tutela mediata e indiretta, grazie alla destinazione di parte del gettito a progetti di tutela dell'ambiente (che deve fare spesso i conti con la difficoltà di assicurare che le risorse ottenute siano effettivamente destinate a scopi ambientali) ai tributi ambientali in senso proprio, in cui il bene ambiente e il suo

---

<sup>71</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 86.

<sup>72</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 37.

danneggiamento sono un elemento strutturale del tributo, interno alla fattispecie e, pertanto, tutelato da essa in modo diretto.<sup>73</sup>

A tal proposito, si apprezza ancora di più l'evoluzione del concetto di tributo ambientale, se si considera che l'utilizzo del tributo con finalità ambientali per il mero reperimento di risorse da utilizzare a fini di tutela ambientale non risponde a criteri di efficienza, dato che questa funzione viene realizzata in modo più efficace da altri strumenti di natura economica, come le tariffe, i canoni o le agevolazioni.<sup>74</sup>

Esaminando nel dettaglio il documento della Commissione, emerge anche una distinzione tra:

- tributi sull'inquinamento, in cui il presupposto è costituito dall'emissione di un determinato quantum di sostanze inquinanti e in cui, pertanto, l'imponibile è costituito da unità fisiche di inquinanti (per esempio CO<sub>2</sub>), quantificate in base all'analisi o stima delle emissioni prodotte;
- tributi sul consumo e sui prodotti, in cui il presupposto è costituito dal consumo di determinate risorse naturali limitate o dalla produzione di uno specifico prodotto ricollegabile ad un danno ambientale.

Inoltre, venne affermata la necessaria misurabilità e accertabilità scientifica tramite unità di valori dell'entità del danno causato, come si evince dal rinvio a *“unità fisiche di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”*.

Un ulteriore aspetto di rilievo che si può cogliere dalla definizione data dalla Commissione è che quest'ultima riconobbe la necessità di istituire tributi ambientali solamente al fine di far fronte a danni ambientali reversibili (nella terminologia della Commissione “sopportabili”), il che, di per sé, rappresenta un indice del rifiuto assoluto da parte delle istituzioni europee di tollerare, benché sottoposta a tassazione, ogni forma attività che comporti dei danni ambientali irreversibili. Quindi, da questa prima analisi emerge che con i tributi ambientali si intendano colpire delle condotte che, seppur lecite, rimangono comunque non raccomandabili e perciò penalizzate da parte del Legislatore.

---

<sup>73</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 30.

<sup>74</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La declinazione di “ambiente e la tassazione ambientale oggi*, in V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018, p. 58.

Ciò è espressivo del riconoscimento del legame che deve intercorrere tra fiscalità e sviluppo sostenibile.<sup>75</sup>

Più nello specifico, secondo l'orientamento della Commissione, poi fatto proprio dai Legislatori degli Stati membri, i danni ambientali irreversibili avrebbero dovuto essere vietati e avrebbero dovuto costituire esclusivamente il presupposto per l'applicazione di sanzioni, dato che il pagamento di un tributo a fronte di un'attività produttiva di danni irreversibili per l'ambiente potrebbe costituire una immorale forma di giustificazione della produzione degli stessi.

In considerazione della centralità dell'effettivo verificarsi del danno ambientale nei tributi ambientali propri, andrebbero distinti dai tributi ambientali e ricondotti nell'alveo delle tariffe per servizi ambientali quei pagamenti obbligatori imposti in funzione preventiva, prima del verificarsi del danno.

Inoltre, la Commissione effettuò una categorizzazione dei tributi ambientali in base alla loro natura, distinguendo tra:

- tributi in cui l'imposizione non è ricollegata ad un servizio, ossia imposte;
- tasse dovute dal contribuente a fronte di uno specifico bene o servizio reso dell'amministrazione pubblica e commisurati all'entità del servizio ottenuto.<sup>76</sup>

In conclusione, riepilogando, da questa breve analisi emerge come possano sostanzialmente essere riconosciuti due tipologie di tributi ambientali: a) i tributi di scopo con mere finalità ambientali, in cui lo scopo del tributo è quello di fronteggiare in modo indiretto i danni e i rischi per l'ambiente, senza che lo sfruttamento di quest'ultimo costituisca il presupposto del prelievo e b) i tributi ambientali propri in cui l'ambiente è tutelato in modo diretto e immediato, mentre il suo depauperamento costituisce parte integrante della fattispecie tributaria a livello del presupposto/base imponibile.

### **1.1. Il tributo ambientale in Italia**

In Italia il Legislatore ha fatto fatica a recepire il modello europeo di tributo ambientale proprio e si è limitato per lungo tempo a introdurre solo tributi con una mera finalità ambientale.

---

<sup>75</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 37; G. D'ANDREA, *La nozione di tributo ambientale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, nn. 2-3, p. 107.

<sup>76</sup> Comunicazione della Commissione europea del 26 Marzo 1997, *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico*.

Un primo esempio di tributo ambientale proprio venne introdotto nell'ordinamento giuridico solamente nel 1999, con l'istituzione da parte dell'articolo 8 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448 collegata alla Legge Finanziaria del 1999, di una Carbon tax italiana, la quale prevedeva un'aliquota direttamente proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato,<sup>77</sup> tuttavia, tale tributo fu oggetto di dure contestazioni che ne frenarono la piena applicazione a causa dell'aumento nell'anno successivo del prezzo globale del petrolio.<sup>78</sup>

Inoltre, solo recentemente con l'introduzione della Plastic tax (non ancora entrata in vigore e forse mai destinata ad entrarvi) sono entrati nell'ordinamento dei tributi il cui presupposto è costituito dalla produzione di prodotti inquinanti, mentre per limitare il danno ambientale legato a questi ultimi, il Legislatore ha storicamente preferito seguire la strada degli strumenti non fiscali, introducendo nell'ordinamento i consorzi obbligatori per la raccolta, lo smaltimento ed il riciclaggio dei prodotti inquinanti, la cui efficacia ed utilità è stata spesso oggetto di contestazione.<sup>79</sup>

Anche dal punto di vista accademico, la dottrina italiana inizialmente si è mossa seguendo le orme dell'OCSE<sup>80</sup>, limitandosi a classificare i tributi ambientali in considerazione del loro obiettivo, distinguendo tra tributi incentivanti/disincentivanti e tributi di reperimento. I primi erano considerati tributi che tendevano alla realizzazione di finalità extrafiscali e il cui scopo principale era costituito dal miglioramento delle condizioni ambientali tramite l'orientamento dei consumatori verso scelte maggiormente rispetto dell'ambiente, mentre i secondi erano considerati tributi con uno scopo essenzialmente fiscale, di reperimento di gettito erariale (poi, in parte, destinato al risanamento dei danni ambientali).

La scelta di prediligere i tributi di scopo ambientali rispetto a quelli ambientali in senso proprio trovava una giustificazione nella maggiore compatibilità di tali tipi di tributi con il principio di capacità contributiva. Difatti, come sarà esaminato nel presente capitolo, questi ultimi, essendo basati sugli indici di capacità contributivi tradizionali, non richiedono l'individuazione di nuove

---

<sup>77</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 228.

<sup>78</sup> M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio: l'ipotesi del doppio dividendo*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006. Vol. I, p. 63

<sup>79</sup> Si tratta di soggetti di diritto privato che sono incaricati del recupero e del riciclo dei materiali inquinanti. Essi sono i destinatari di contributi obbligatori da parte dei soggetti consorziati e sono dotati nei confronti di questi ultimi di poteri di verifica oltreché, eventualmente, sanzionatori. Tra gli elementi di particolare debolezza del sistema dei consorzi vi è anche l'eccesso di tassazione a cui sono sottoposti dal momento che i contributi dei consorziati sono riconosciuti come proventi ottenuti nell'esercizio di attività d'impresa da parte dei consorzi e come tali sono soggetti a tassazione, come rilevato da F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 115 ss.

<sup>80</sup> R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 1 ss.; F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p 1 ss.

manifestazioni di ricchezza, oltretutto una rilettura complessiva del concetto di capacità contributiva.

Solo in tempi più recenti,<sup>81</sup> ha iniziato a farsi strada la nozione di tributo ambientale proprio sviluppata dall'Unione Europea e fondata sul riconoscimento dello sfruttamento dell'ambiente come elemento essenziale del tributo.

## **1.2. La potestà legislativa in materia di fiscalità ambientale**

Per quanto attiene al riparto della potestà legislativa, la materia della fiscalità ambientale è oggetto di attività legislativa su diversi fronti: sovranazionale, nazionale e locale.

A livello sovranazionale la materia tributaria non è compresa tra quelle riservate alla competenza esclusiva, né tantomeno complementare o di sostegno dell'Unione e l'estensione del potere legislativo dell'Unione si ricava dal combinato delle norme in materia fiscale contenute nei Trattati (articoli 113-115-192 TFUE).

Con specifico riferimento alla materia fiscale ambientale, invece, il fondamento giuridico della potestà legislativa dell'Unione è costituito dall' art. 192, 2° comma, del TFUE, il quale prevede la possibilità per il Consiglio di adottare all'unanimità, in base ad una procedura legislativa speciale, provvedimenti di natura "*prevalentemente fiscale*" a sostegno della politica ambientale europea.

In generale, il fondamento della potestà legislativa in materia fiscale dell'Unione si individua negli articoli 113 e 115 del TFUE.

Nel dettaglio, l'art. 113 riconosce al Consiglio il potere di intervenire (sempre a seguito di decisioni adottate all'unanimità) per armonizzazione le normative fiscali dei Paesi membri in materia di cifra d'affari, di imposte sul consumo e di altre imposte indirette con l'obiettivo di "*assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*" (Nello specifico l'articolo 113 TFE costituisce la base giuridica della direttiva numero 96 del 2003 sulla tassazione dei prodotti energetici).

L'art. 115, invece, attribuisce al Consiglio il compito di agire, esclusivamente per mezzo di direttive adottate all'unanimità, per il ravvicinamento delle normative fiscali degli Stati membri

---

<sup>81</sup> F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 115 ss; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in Rass. Trib., 2010, p. 303

aventi una diretta influenza sul funzionamento del mercato interno sia in materia di imposizione diretta che indiretta.

Concretamente, l'attività legislativa dell'Unione in materia fiscale è meno pervasiva rispetto a quanto avviene in altri settori del diritto, soprattutto a causa del limite derivante dalla necessità di un voto unanime all'interno del Consiglio per l'adozione delle normative. Difatti, la scelta verso un modello decisorio fondato sull'unanimità si giustifica alla luce della storica ostilità degli Stati membri verso interventi in una materia come quella fiscale, che è da sempre riconosciuta come una delle massime espressioni della sovranità nazionale.<sup>82</sup>

Ciò nonostante, il diritto europeo, sia primario che derivato, svolge un importante ruolo di limite all'attività legislativa nazionale in materia fiscale, dato che l'azione del Legislatore è, in ogni caso, limitata ex art. 117 Cost. dal rispetto dei vincoli derivanti dagli obblighi comunitari.

Tra le disposizioni dei Trattati istitutivi che possono potenzialmente costituire un ostacolo all'attività legislativa nazionale spicca l'obbligo di rispettare il principio "*chi inquina paga*", già analizzato nel capitolo 1, di cui all'art. 191 TFUE. Assumono, poi, rilevanza anche gli obblighi connessi al divieto di dazi doganali, di aiuti di Stato e di discriminazione, rispettivamente dagli articoli 30-32, 107-109 e 110 del TFUE.

Con riferimento alla materia fiscale ambientale, il divieto di introdurre dazi doganali e tasse ad essi equivalenti<sup>83</sup> (stabilito con l'ovvio intento di eliminare gli ostacoli alla libera circolazione) comporta l'impossibilità per gli Stati membri di istituire tributi ambientali in cui il danno ambientale sia connesso all'attraversamento dei confini nazionali.

Un esempio concreto di un tributo dichiarato incostituzionale per violazione dell'articolo 30 del TFUE è dato dalla tassa istituita dalla Regione Sicilia nel 2002 (legge regionale n. 2/2002, così detta "Tassa sul tubo"), che assumeva come presupposto l'attraversamento del territorio siciliano da parte di un gasdotto. Difatti, nonostante, la nobile ratio del tributo, ossia il reperimento di risorse da utilizzare per ridurre i rischi ambientali connessi con il passaggio del gasdotto, la

---

<sup>82</sup> P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021, p. 25 ss.

<sup>83</sup> Con la sentenza del 25 gennaio 1977, n. 46/76 (W. J. G. Bauhuis contro Stato olandese), la Corte di Giustizia ha definito come tassa equivalente ogni tipo di tributo che sia idoneo a determinare un aumento del prezzo di un bene all'atto del suo passaggio della frontiera, a prescindere dalla sua denominazione. Altre caratteristiche tipiche delle tasse equivalenti sono riconosciute nella natura pecuniaria e nella ratio protezionistica o discriminatoria.

Corte di Giustizia<sup>84</sup> ne sanzionò l'illegittimità, qualificandola come un tributo equivalente ad un dazio doganale.<sup>85</sup>

Potenzialmente anche il divieto di discriminazione sancito dall'art. 110 del TFUE può costituire un limite all'istituzione di tributi ambientali, in quanto proibisce l'adozione di tributi idonei a determinare un regime fiscale più gravoso per le merci di provenienza estera, rispetto a quello applicabile ai prodotti nazionali assimilabili. Tuttavia, l'importanza di tale principio in materia di fiscalità ambientale appare più limitata quando si considera che per essere applicabile in materia richiederebbe un'assimilabilità tra i prodotti nazionali e quelli esteri, anche con riferimento all'impronta ambientale degli stessi, il che non è sempre dimostrabile.<sup>86</sup>

Infine, un ultimo ostacolo allo sviluppo di un sistema nazionale di fiscalità ambientale è rappresentato dalla disciplina in materia di aiuti di Stato.

Il tema del rapporto tra aiuti di Stato e tutela dell'ambiente è stato oggetto di specifica attenzione da parte della Commissione Europea sin dal 1994, quando, per mezzo della Comunicazione del 10/03/1994, vennero individuate quattro principali categorie di aiuti di Stato.

Tali aiuti, realizzabili anche per mezzo di sgravi o esenzioni fiscali, furono distinti in: a) aiuti rivolti alle pmi per le attività di assistenza-consulenza in materia ambientale; b) aiuti al funzionamento, ritenuti ammissibili per la gestione dei rifiuti e per il risparmio energetico; c) aiuti all'investimento, ammissibili solo se finalizzati alla costruzione di impianti o fabbricati o all'acquisto di attrezzature allo scopo di *“a ridurre o eliminare l'inquinamento e le nocività ambientali ovvero ad adeguare i metodi di produzione ai fini della salvaguardia dell'ambiente”*<sup>87</sup>; e, infine, d) aiuti all'acquisto di prodotti rispettosi dell'ambiente.

Originariamente queste tipologie di aiuti dovevano essere sempre notificate dai Parlamenti nazionali alla Commissione, affinché ne valutasse caso per caso l'ammissibilità, tenendo in particolare considerazione la durata temporale delle deroghe e la loro effettiva rispondenza ad un obiettivo/necessità di tutela ambientale.<sup>88</sup> Tuttavia, nel 2008, il Regolamento n. 800 CE, all'articolo 25, ha stabilito la compatibilità *ex se* con il mercato unico degli aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali, a patto che essi: a) soddisfino le condizioni di cui alla direttiva

---

<sup>84</sup> Corte di Giust. n. 183 del 2007

<sup>85</sup> R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 11/2007, p. 320

<sup>86</sup> Così V. GUIDO in *I tributi ambientali*, op. cit, Roma, 2020, p. 128.

<sup>87</sup> Comunicazione della Commissione Europea del 10/03/1994, p. 4.

<sup>88</sup> Comunicazione della Commissione europea n. 37 del 2001, punti 18 e ss. Le agevolazioni fiscali per essere ammissibili devono portare il livello di tutela ambientale ad un livello superiore rispetto a quanto previsto dalle normative europee.

2003/96/CE; b) i beneficiari degli sgravi fiscali “*siano tenuti a corrispondere almeno il livello comunitario minimo di imposizione definito dalla direttiva 2003/96/CE*” e c) gli sgravi fiscali siano concessi per una durata massima di dieci anni.

Oltre che Tra Unione Europea e Stati membri, la potestà legislativa in materia fiscale è ripartita ovviamente anche tra Stato e Regioni.

Ad oggi, tale riparto è definito dal combinato disposto degli articoli 117 e 119 della Costituzione, come riformati dalla riforma costituzionale del 2003.

Difatti, come noto, la Riforma del titolo V del testo costituzionale ha rovesciato il rapporto tra potestà legislativa statale e regionale, prevedendo (al quarto comma dell’articolo 117) una competenza legislativa regionale residuale su tutte le materie (elencate al secondo comma) per cui non sia espressamente prevista una competenza normativa esclusiva statale o una competenza concorrente tra Stato e Regioni (le materie sottoposte a competenza concorrente sono elencate al terzo comma).

Nella sua versione attuale l’art. 117 assegna allo Stato una competenza legislativa esclusiva in materia di “*sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie*”, mentre stabilisce una competenza concorrente tra Stato e Regioni in materia di “*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”. Pertanto, in base al 4° comma dell’articolo 117, non essendo menzionati né al 2° né al 3° comma, i tributi regionali e locali rientrerebbero nella competenza residuale regionale.

Lo Stato rimane titolare del potere di stabilire i principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in base all’ultimo capoverso dell’articolo 117, 2° comma, il quale stabilisce che “*Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato*”.

L’art. 119 del testo costituzionale, invece, venne riformato in modo da introdurre l’autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali, con l’intento di separare, per quanto possibile, il bilancio statale da quelli regionali. Al secondo comma vennero individuati nei tributi propri gli strumenti adatti a realizzare tale indipendenza economica. Così facendo, vennero poste le basi per un sistema di federalismo fiscale.

Nello specifico, l’art. 119, 2° comma, riconobbe alle Regioni il potere di istituire ed applicare tributi propri “*in armonia con la Costituzione*” e “*secondo i principi di coordinamento della*



*finanza pubblica e del sistema tributario*”, la cui definizione, come detto, venne rimessa, in base all’articolo 117, 3° comma, all’esclusiva competenza del Legislatore statale.

Diversamente, l’introduzione del limite del rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario non ebbe alcun effetto sulle Regioni a statuto speciale, dato che l’articolo 10 della legge costituzionale 3/2001 ha previsto che le disposizioni con cui si riforma il titolo V si applichino alle Regioni a statuto speciale solo nella misura in cui riconoscono ad esse maggiori ambiti di autonomia.<sup>89</sup> Pertanto, le Regioni a statuto speciali, a seguito della riforma, godono in materia tributaria di poteri legislativi più ampi di quelli delle Regioni a statuto ordinario.

In un primo momento, in assenza di rapidi interventi attuativi del federalismo fiscale e, soprattutto, in mancanza di una chiara definizione da parte del Legislatore statale dei principi di coordinamento di finanza pubblica e del sistema tributario (che sarebbero stati necessari per un pieno sviluppo dei poteri legislativi autonomi delle Regioni<sup>90</sup>), la Corte costituzionale intervenne più volte al fine di chiarire la disciplina del riparto tra potestà statale e regionale.

Con le sentenze n. 37/2004 e 102/2008 venne fatta luce sulla differenza tra tributi propri derivati e tributi propri in senso stretto, distinguendo la disciplina rispettivamente loro applicabile a seguito della riforma del titolo V, secondo uno schema che successivamente è stato ripreso e consolidato dall’articolo 7 della legge delega in materia di federalismo fiscale n. 42 del 2009.

I primi sono tributi istituiti con legge statale prima della riforma costituzionale, il cui gettito è assegnato alle Regioni (come, ad esempio, l’IRAP)<sup>91</sup>, mentre i secondi sono tributi istituiti e interamente regolati da legge regionale, coerentemente con i principi di coordinamento del sistema tributario definiti dallo Stato.

In assenza dei principi di coordinamento, la Corte costituzionale con la sentenza numero 37 del 2004 ha escluso la possibilità per le Regioni a statuto ordinario di istituire tributi propri, a meno che non siano tributi fondati prevalentemente sulla logica para commutativa della tassa e non abbiano un presupposto diverso dagli altri tributi statali.

---

<sup>89</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, p. 147 ss.

<sup>90</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, p. 150.

<sup>91</sup> La stessa distinzione è stata poi ripresa dall’articolo 7 della legge delega.

Diversamente, le Regioni a statuto speciale, non essendo limitate dalla mancata individuazione dei principi di coordinamento del sistema tributario, sono maggiormente libere di introdurre propri tributi, a condizione che essi siano coerenti con il sistema tributario statale.<sup>92</sup>

Le due tipologie di tributi si distinguono con riferimento ai limiti che devono essere rispettati dalle Regioni a statuto ordinario nell'esercizio della loro potestà normativa. Difatti, esse possono intervenire sui tributi propri derivati unicamente per variare le aliquote o prevedere esenzioni, detrazioni o deduzioni nel range fissato dalla normativa statale istitutiva, oltretutto nel rispetto della normativa comunitaria e dei limiti tracciati dai principi statali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, mentre rispetto ai tributi propri in senso stretto godono di ampi poteri legislativi, che incontrano un limite esclusivamente nel rispetto della Costituzione e dei principi dell'ordinamento incorporati nel sistema tributario statale.<sup>93</sup>

Le conclusioni tracciate dalla sentenza n. 102 del 2008 sono state cristallizzate dalla legge n. 42 del 2009 in tema di federalismo fiscale, con cui sono stati finalmente individuati i principi generali in materia di coordinamento del sistema tributario ed è stata espressamente riconosciuta allo stesso tempo sia la possibilità per lo Stato di introdurre direttamente tributi statali, devolvendo alle Regioni il compito di istituirli e regolamentarli nel dettaglio, sia una competenza regionale primaria nell'istituire tributi con il limite che questi siano tributi "propri" delle stesse, ossia siano finalizzati alla realizzazione della politica regionale o locale.

Ad oggi, affinché il tributo imposto a livello locale sia legittimo è necessario che: a) il tributo regionale non sia un doppione di un tributo nazionale e sia elaborato nel rispetto dei criteri di coerenza, adeguatezza e proporzionalità; b) sia rispettato il criterio di territorialità, ossia vi sia un effettivo nesso tra il territorio e il presupposto del tributo; c) siano rispettati i principi di coordinamento del sistema tributario individuati dallo Stato; d) gli interventi normativi fiscali-ambientali di livello locale siano coerenti con gli standards di tutela ambientale definiti in modo uniforme a livello statale, dato che sussiste rispetto alla tutela ambientale una competenza legislativa statale esclusiva.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, p. 151.

<sup>93</sup> In realtà ad oggi, a seguito della legge 42/2009, i principi in questione ricalcano in grande parte i principi già affermati a livello costituzionale. Difatti, la legge stabilisce l'obbligo per gli interventi regionali di rispettare: il principio di autonomia di entrata e di spesa, il principio di maggiore responsabilizzazione amministrativa, contabile e finanziaria dei vari livelli di governo, il principio di razionalità e coerenza del sistema tributario nel suo complesso. L'allocazione di risorse agli Enti locali in base alle loro competenze territoriali e nel rispetto dei principi di adeguatezza, sussidiarietà e differenziazione, il principio di progressività e di capacità contributiva.

<sup>94</sup> F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria* 2/2010, p. 307.

A livello locale, sebbene il nuovo articolo 119 abbia riconosciuto l'autonomia finanziaria anche di Province e Comuni, il riconoscimento a tali soggetti di autonomi poteri normativi in ambito tributario si scontra con il principio di riserva di legge, di cui all'art. 23 della Costituzione che riconosce solo a Stato e Regioni una vera e propria potestà legislativa.

Pertanto, gli enti locali sono titolari solo di una potestà regolamentare, con cui possono intervenire sulla disciplina dei tributi il cui gettito gli sia conferito, ma solo all'interno dei confini tracciati dalle leggi regionali o statali che disciplinano il tributo.<sup>95</sup>

### 1.2.1 Brevi osservazioni sulla potestà tributaria regionale

Nei fatti, l'attività legislativa delle Regioni sia ordinarie che a statuto speciale risulta molto limitata in materia tributaria ambientale a causa dei vincoli derivanti dall'assetto definito dalla giurisprudenza costituzionale e dalla mancata piena attuazione della riforma del federalismo fiscale.<sup>96</sup>

Tuttavia, si rileva che l'introduzione di tributi ambientali al livello dell'ente più vicino alla realtà coinvolta, oltre a dare piena attuazione al principio di sussidiarietà, abbia diversi pregi. In primo luogo, dato che solamente chi vive il territorio può avere un'effettiva conoscenza delle caratteristiche naturalistiche del territorio e delle sue esigenze di tutela, gli interventi regionali hanno teoricamente il pregio di permettere la costruzione di un sistema fiscale ambientale tarato sulle peculiarità naturalistiche di ciascun territorio.<sup>97</sup> Un esempio di tributo regionale modellato sulle peculiarità del territorio è il contributo "autonomo", dalla regione Toscana, sull'estrazione dalle cave di materiali per uso industriale, per costruzione o per opere civili, il quale "*incide sul proprietario privato della cava e viene rapportato alla quantità e qualità dei materiali estratti*" (art. 15 della legge regionale del 3 dicembre 1998, n. 78).<sup>98</sup>

In secondo luogo, è stato rilevato da diverse voci in dottrina<sup>99</sup> come la realizzazione di una effettiva autonomia finanziaria delle Regioni porterebbe ad una maggiore responsabilizzazione

---

<sup>95</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, p. 152.

<sup>96</sup> V. GUIDO in *I tributi ambientali*, op. cit. Roma, 2020, p. 139, che cita come esempio della difficoltà dei legislatori regionali nel costruire dei tributi ambientali coerenti con i principi generali dell'ordinamento statale le tasse regionali sul turismo introdotte dalla Regione Sardegna nel 2006, le quali sono state sanzionate dalla Corte costituzionale per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

<sup>97</sup> Così S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 74.

<sup>98</sup> F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria* 2/2010, p. 308.

<sup>99</sup> C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO, *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Torino, 2020, p. 819; B.R. WEINGAST, *Second generation fiscal federalism; the implications of fiscal incentives*, in *Journal of urban economics*, 2009, p. 279-293.

dell'amministrazione regionale, c.d. "*Fiscal responsibility at the margin*",<sup>100</sup> secondo un approccio che ha trovato riconoscimento anche nell'articolo 1 della Legge delega 42 del 2009.<sup>101</sup>

Inoltre, una maggiore influenza sull'istituzione dei tributi e sulla destinazione del loro gettito da parte della popolazione locale porterebbe anche all'incremento della trasparenza dei rapporti tra contribuenti e amministrazione, incentivando l'adempimento fiscale.<sup>102</sup>

Per quanto riguarda l'efficacia di un sistema fiscale ambientale decentralizzato, altri ordinamenti giuridici diversi da quello italiano, come quelli spagnolo e tedesco, hanno dato prova di ottimi risultati.<sup>103</sup> Nello specifico, il sistema giuridico spagnolo ha lasciato ampio spazio alle potestà normativa delle *Autonomías* e, ad oggi, presenta oltre 40 tributi ambientali a livello delle autonomie, grazie al contemporaneo riconoscimento di competenze fiscali in capo alle Regioni autonome ed alla decisione di Stato ed Enti locali di astenersi dall'esercitare la potestà tributaria in tale materia.

Si rileva, poi, la sussistenza nel sistema spagnolo di principi di coordinamento tra sistema fiscale statale e sistema delle autonomie simili a quelli riconosciuti in Italia. Difatti, anche nell'ordinamento spagnolo è stabilito il divieto di doppia imposizione, è imposto alle autonomie di costruire i loro tributi su presupposti diversi da quelli dei tributi statali ed è richiesto il rispetto del principio di contenenza.

Nell'ordinamento tedesco, invece, le autonomie locali hanno ampio spazio in materia di tributi ambientali, come emerge dalla normativa in materia di rifiuti, rispetto alla quale i singoli Comuni sono competenti per accertamento, riscossione e fissazione della aliquota.<sup>104</sup>

A fronte di queste considerazioni a favore dell'intervento regionale e degli Enti locali in materia di fiscalità ambientale, sicuramente sono da segnalare anche gli evidenti ostacoli alla realizzazione di questo tipo di modello fiscale.

Innanzitutto, in Italia, data la capillare estensione del sistema dei tributi statali e il divieto per le Regioni di istituire tributi propri che abbiano presupposti equivalenti a quelli dei tributi statali,

---

<sup>100</sup> A. VALDESALICI, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria*, Napoli, 2019, p. 17.

<sup>101</sup> In dettagli la prima parte dell'articolo 1 stabilisce che: "*La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti.*"

<sup>102</sup> A. ZATTI, *Tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli Enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.1/2011.

<sup>103</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 78.

<sup>104</sup> G. SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa, profili comparati*, Bari, 2016, p. 98 ss.

sarebbe necessario procedere ad una preventiva abolizione di alcune fattispecie impositive statali per fare spazio ad una successiva attività fiscale regionale. Non essendo questa la strada intrapresa dal Legislatore, concretamente l'attività legislativa delle Regioni è stata limitata solo a tributi, come quelli di tipo corrispettivo e quelli di scopo, che hanno importanza limitata nell'ordinamento giuridico.<sup>105</sup>

Inoltre, come già detto, si sottolinea che lo scarso spazio riconosciuto alla potestà legislativa ambientale delle Regioni è in parte dovuto all'incertezza in merito al contenuto dei principi di coordinamento del sistema tributario che dovrebbero guidarne l'attività legislativa, mentre il ruolo degli Enti locali risulta, come spiegato, limitato dall'esistenza della riserva di legge in materia fiscale ex art. 23 Cost.

Ancora, un ulteriore elemento a sfavore interventi tributari ambientali regionali è costituito anche dalla dimensione globale di alcuni problemi ambientali come, ad esempio, il riscaldamento globale e il cambiamento climatico, i quali richiedono interventi di contrasto al fenomeno uniformi e di respiro più ampio, quanto meno di livello nazionale, e possibilmente nell'ambito di un coordinamento internazionale che incanali l'attività dei vari Stati in un'unica direzione.

Di conseguenza, l'attività impositiva degli Enti locali risulta essere naturalmente orientata (ma non esclusivamente) a colpire quelle attività inquinanti che hanno effetti prevalentemente locali – come, ad esempio, le forme di inquinamento acustico derivanti dalle attività degli aeromobili oppure le emissioni derivanti dagli impianti di riscaldamento.<sup>106</sup>

## **2. Tributi ambientali e principio di capacità contributiva**

Come accennato nel capitolo 1, particolarmente controversa è la compatibilità dei tributi fondati sul polluter pays principle con il principio di capacità contributiva. Dottrina e giurisprudenza si sono chieste più volte, se il fatto di inquinare possa effettivamente costituire un presupposto idoneo ad esprimere l'attitudine alla contribuzione richiesta dal principio in questione.

Indubbiamente, porsi tali domande è necessario in quanto il principio di capacità contributiva, espressione a livello fiscale dei principi di solidarietà e di eguaglianza sostanziale sanciti dagli articoli 2 e 3 della Costituzione, costituisce uno dei principali limiti all'esercizio dell'attività impositiva da parte del Legislatore ed, effettivamente, i tributi ispirati al polluter pays principle

---

<sup>105</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, p. 151.

<sup>106</sup> . GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria* 2/2010, p. 306.

si pongono potenzialmente in contrasto con esso, a seconda del tipo di interpretazione che se ne dà.

Secondo l'interpretazione solidaristica che la dottrina tradizionalmente maggioritaria dà di questo principio<sup>107</sup>, il concorso alla spesa pubblica dovrebbe essere subordinato alla sussistenza di una capacità contributiva qualificata del contribuente, manifestata attraverso indici di ricchezza che non siano astratti, bensì concreti e di natura patrimoniale, ossia in grado di esprimere una ricchezza effettivamente a disposizione del contribuente, suscettibile di valutazione economica e di essere scambiata sul mercato, in ciò sostanziandosi la differenza tra una mera capacità economica ed una effettiva capacità contributiva di far fronte all'obbligazione tributaria.<sup>108</sup> Come noto, i principali indici ritenuti idonei a manifestare tale capacità contributiva sono individuati nel reddito, nel patrimonio, nella produzione e, infine nel consumo.

Attenendosi a una siffatta interpretazione del concetto di capacità contributiva, i tributi ambientali in senso proprio sarebbero illegittimi, in quanto il fatto di inquinare di per sé non sarebbe idoneo ad esprimere, in quanto tale, alcuna capacità contributiva del soggetto inquinante (al più il livello di inquinamento prodotto potrebbe essere un elemento da tenere in conto come parametro per la quantificazione dell'imposta). Pertanto, sarebbero concepibili solamente tributi di scopo con fini extrafiscali ambientali, il cui presupposto sia rappresentato dallo svolgimento di un'attività economica, suscettibile di valutazione economica, e non dalla condotta inquinante in sé.

Inoltre, i sostenitori dell'interpretazione solidaristica affermano la tesi, condivisa anche dalla Corte costituzionale<sup>109</sup>, secondo cui il principio di capacità contributiva coprirebbe esclusivamente le imposte, in quanto prelievi dovuti come contributo ai bisogni della collettività, mentre ne escludono l'applicabilità alle tasse, in quanto tributi che seguono la logica commutativa del *do ut des*, dovuti a fronte della fruizione o della possibilità di fruire di un servizio da parte del contribuente (nel caso delle tasse ambientale un servizio di risanamento del danno ambientali prodotto dal contribuente).

Di conseguenza, agli occhi della Corte, la legittimità delle tasse ambientali non sarebbe valutabile rispetto al principio di capacità contributiva, bensì solamente con riferimento alla razionalità del rapporto tra prelievo e valore del servizio reso al cittadino.

---

<sup>107</sup> G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. Dir. trib.*, fasc. n. 5/2011, I, p. 519 ss.;

<sup>108</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali: Profili Interni Ed Europei*, op. cit., 2012, p. 57.

<sup>109</sup> Corte Cost. n.39 1964; Corte Cost. n.23 1968.

Tali conclusioni hanno suscitato le preoccupazioni di quanti<sup>110</sup> hanno riconosciuto nella rimozione del controllo ex articolo 53 un pericoloso via libera all'istituzione da parte del Legislatore di tasse ambientali, senza che a ciò si contrapponesse un adeguato sindacato della Corte costituzionale.

Autorevole dottrina<sup>111</sup>, nel tentativo di rendere compatibili l'interpretazione tradizionale del concetto di capacità contributiva e il modello europeo di tributo ambientale, ha proposto di qualificare tutte le azioni che determinano consumo di prodotti inquinanti o di beni ambientali scarsi (tra cui sono ricompresi anche i beni culturali, secondo quanto affermato dalla Corte costituzionale<sup>112</sup>) come forme di consumo di un bene, l'ambiente, considerato di lusso, data la scarsità delle risorse naturali esistenti. Secondo questa logica, pertanto, verrebbe ricondotto l'inquinamento ad uno dei tre tradizionali indici di capacità contributiva, il consumo, rendendo il prelievo fiscale coerente con la tradizionale interpretazione del principio di capacità contributiva.

Nello specifico, il fattore idoneo, alla luce del criterio di razionalità, a giustificare il trattamento fiscale più gravoso rispetto a quello applicato al consumo di beni equivalenti ma non inquinanti, o di risorse ambientali ampiamente disponibili, sarebbe individuato nella tutela, per mezzo del prelievo tributario, di valori costituzionali come la tutela della salute (art. 32 Costituzione). Inoltre, il diverso trattamento sarebbe riconducibile all'esercizio del potere costituzionalmente riconosciuto dagli art. 41 e 44 cost. di orientare l'attività privata ai fini sociali e, a seguito della riforma costituzionale del 2022, ambientali.

Secondo questa interpretazione, l'entità del prelievo, riferita al consumo di prodotti inquinanti, verrebbe ricondotta all'entità del danno ambientale e non al costo del servizio di risanamento ambientale, riflettendo, dunque, una visione ecocentrica e non antropocentrica del danno ambientale. Diversamente, nei prelievi sul consumo di risorse scarse il prelievo dovrebbe essere commisurato, secondo indici scientifici, al depauperamento del bene ambiente a seguito del suo sfruttamento.

Viene, tuttavia, rilevato che, mentre questo ragionamento appare compatibile con le imposte sull'utilizzo di risorse ambientali scarse o sul consumo di beni inquinanti, diversamente, esso risulta difficilmente conciliabile con i tributi sulla produzione di emissioni inquinanti. Rispetto a queste ultime attività, secondo la precedentemente menzionata dottrina, la scelta impositiva più

---

<sup>110</sup> F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 136.

<sup>111</sup> F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, Roma, 1995.

<sup>112</sup> Nella sentenza 210/1997 la Corte riconosce che: "Il bene ambiente deve essere considerato come un bene unitario costituito da tutte le risorse naturali e culturali che possono essere soggette ad esaurimento e che necessitano, dunque, di cura e protezione".

adeguata sarebbe l'imposta di fabbricazione o accisa, dovendo, tuttavia, distinguere tra le ipotesi in cui il presupposto è costituito dalla produzione di emissioni inquinanti nell'ambito di un ciclo produttivo industriale e le ipotesi in cui l'emissione di sostanze inquinanti avviene al di fuori delle attività produttive.

Nel primo caso, l'elemento che varrebbe a differenziare le imposte di fabbricazione ambientali dalle altre imposte di fabbricazione sarebbe il fatto che il prelievo debba essere quantificato assegnando un valore economico oltre che alla produzione, anche all'inquinamento da essa prodotto.

Anche in quest'ipotesi risulterebbe giustificabile e razionale il maggior carico fiscale imposto sui metodi produttivi inquinanti rispetto al carico fiscale imposto sui metodi produttivi non inquinanti in virtù degli articoli 32 e 44 della Costituzione.<sup>113</sup>

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'emissione derivi da una attività inquinante non finalizzata alla produzione industriale, il prelievo dovrebbe essere commisurato alla utilità relativa che il contribuente ricava dall'attività in questione rispetto allo svolgimento di un'attività simile, ma non inquinante.

L'esempio che è riportato è quello dell'utilizzo del mezzo di trasporto proprio rispetto al mezzo pubblico, tuttavia, in questo contesto risulta particolarmente difficile capire come quantificare secondo i criteri oggettivi e scientifici invocati dagli autori il valore di tale utilità/beneficio relativo ottenuto dal contribuente.

Per tentare di ricostruire il principio di capacità contributiva in modo più coerente con le imposte ambientali, ne sono state proposte anche altre letture che hanno riconosciuto nella capacità contributiva un mero criterio di riparto della spesa pubblica, fondato su elementi ulteriori rispetto a quelli prettamente economici e indicativi di ricchezza "tradizionali" (consumo, reddito, patrimonio).

Secondo queste interpretazioni del principio (che hanno successivamente trovato riscontro anche nella stessa dottrina che aveva proposto di ricondurre i tributi ambientali nella categoria dei tributi sul consumo<sup>114</sup>), sarebbero legittimi anche quei tributi che non hanno nel loro presupposto degli elementi patrimoniali espressivi dei classici indici di capacità contributiva, a condizione che, benché privi di un carattere strettamente patrimoniale, gli elementi del

---

<sup>113</sup> F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 146.

<sup>114</sup> F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507



presupposto siano nondimeno capaci di esprimere (per lo meno indirettamente) una potenzialità economica e siano astrattamente valutabili in termini economici.

Concretamente ciò che rileverebbe è che essi siano idonei a qualificare la situazione giuridica del contribuente come diversa rispetto a quella degli altri cittadini, in modo da evidenziare, nel rispetto dell'articolo 3 della Costituzione e del principio di eguaglianza, una diversa, capacità di contribuire alle spese pubbliche, che sia pur sempre coerente con i corollari del principio di eguaglianza, ossia con i principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità.<sup>115</sup>

In base a questo ragionamento, un indice di capacità contributiva verrebbe individuato anche nella facoltà di scelta rispetto alla modalità con cui soddisfare i propri bisogni o le proprie necessità produttive. La scelta di utilizzare risorse ambientali limitate a proprio vantaggio sarebbe espressione di una situazione di vantaggio sociale che, di conseguenza, giustificherebbe un più gravoso prelievo fiscale, anche in virtù del fatto che il consumo di tali risorse comporta una riduzione della possibilità per gli altri consociati di goderne.<sup>116</sup>

In sostanza, questa interpretazione individua nella possibilità di consumare o deteriorare il bene ambientale un vantaggio di natura economica per l'inquinatore, dato che esso determina l'acquisizione di risorse limitate ed un contenimento dei costi d'impresa, tramite il trasferimento dei costi produttivi sulla collettività sotto forma di costi di risanamento ambientali o di costi per la sanità nazionale.

Tale posizione di vantaggio sarebbe idonea a manifestare una capacità contributiva autonoma e misurabile attraverso la quantificazione del livello di consumo o danneggiamento delle risorse ambientali. Inoltre, valorizzando la funzione di criterio di riparto del principio, questa impostazione sarebbe in grado di giustificare un'applicazione anche alle tasse del principio di capacità contributiva.<sup>117</sup>

Recente dottrina<sup>118</sup> ha coniato l'espressione "*capacità contributiva del potere*", per indicare come il vantaggio ottenuto dal soggetto inquinatore derivi da una vera e propria situazione di "*dominio*" sui fattori ambientali. Si tratta di una visione che riprende in parte anche ulteriori

---

<sup>115</sup> F. GALLO, *Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia sociale*, in *Giur. Comm*, fasc. 1, 2018, p. 372;

<sup>116</sup> A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 31

<sup>117</sup> Così V. GUIDO, *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, Roma, 2020, p. 102.

<sup>118</sup> Così V. GUIDO, in *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, Roma, 2020, p. 80, in cui l'autrice fa un parallelismo tra il dominio sui fattori ambientali proprio della tassazione ambientale e il dominio sui fattori della produzione in ambito IRAP. L'autrice si rifà alle opinioni espresse da P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, n. 4/2005, p. 1159

considerazioni di F. Gallo<sup>119</sup>, il quale ha riconosciuto nella capacità di sfruttare condizioni di mercato imperfette (come quelle determinate dalla possibilità per alcuni di sfruttare risorse ambientali limitate) un vantaggio competitivo indicativo di una superiore capacità contributiva e, pertanto, doverosamente tassabile nel rispetto del principio di eguaglianza sostanziale.<sup>120</sup>

Si tratta di un'interpretazione del concetto di capacità contributiva che è il frutto della necessità per il sistema fiscale di evolversi per adattarsi ad un contesto sociale nuovo e alle necessità della collettività, oltretutto al principio comunitario "*chi inquina paga*".<sup>121</sup>

Essa rappresenta il superamento della risalente concezione solidaristica della capacità contributiva e si adatta in maniera più completa al fenomeno della tassazione ambientale rispetto a recenti teorizzazioni come quella della "*capacità contributiva del non fare*" analizzata da T.R. ROSEMBUJ.<sup>122</sup> L'autore in questione caldeggia la possibilità di porre a fondamento dei tributi ambientali anche delle mere condotte omissive, come, ad esempio, le condotte delle industrie operanti nel settore siderurgico e petrolifero che omettono di adottare costose pratiche di prevenzione del danno ambientale e, così facendo, ne trasferiscono i costi sulla collettività.

Tale ricostruzione della capacità contributiva ricollega l'imposizione fiscale al mancato adempimento di azioni socialmente responsabili. Si tratta di un'impostazione che, benché logica, presenta un punto debole, in quanto non è in grado a fornire una giustificazione omnicomprensiva della fiscalità ambientale, non potendo essere posta a fondamento anche dell'imposizione fondata su condotte attive, quali il consumo di risorse ambientali.<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> F. GALLO, *Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia sociale*, in *Giur. Comm.*, fasc. 1, 2018, p. 372, il quale sviluppa ulteriormente le considerazioni effettuate in F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit.

<sup>120</sup> A tal proposito, un esempio slegato dal tema della tassazione ambientale può essere costituito da una Web tax che colpisca le grandi società dell'economia digitale individuando nel possesso di enormi quantità di dati, c.d. big data, un elemento di forza sul mercato idoneo a rappresentare un indice di capacità contributiva, come suggerito da FREGNI M.C. in *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. Dir. Fin. Fasc.* 1, 2017, p. 52.

<sup>121</sup> Di tale avviso è F. GALLO, il quale in *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507 rileva come una visione del principio di capacità contributiva che dia rilievo esclusivamente ad indici di natura patrimoniale sia espressione di una centralità del valore della proprietà tipica dell'ormai superato Stato liberale e mal si adatti alle istanze di uguaglianza sostanziale tipiche del Welfare State moderno. Il rispetto del principio di eguaglianza, da cui il principio di capacità contributiva discende, richiede di prendere in considerazione tutti gli elementi da cui deriva una maggiore o minore situazione di vantaggio del singolo. In quest'ottica il limite dell'azione del legislatore non è da individuare nella natura patrimoniale del presupposto, bensì nei principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità.

<sup>122</sup>T.R. ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del non fare*, in *Diritto e Pratica tributaria* n. 6/2012.

<sup>123</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, 2020, Roma, p. 82: "*La ricostruzione è suggestiva e ineccepibile (anche se resta l'incognita "determinabilità" e quantificazione della predetta capacità contributiva del non fare, ma non esaustiva, in quanto trascura tutte le ipotesi in cui la maggiore ricchezza scaturente dalla traslazione di oneri sulla collettività sia ascrivibile a condotte attive, oltre che omissivi.*"

Diversamente, la capacità contributiva del “potere” potrebbe essere posta a fondamento di ogni tipo tributo ambientale.

Essa, inoltre, è compatibile con il modello europeo di imposta ambientale, il quale richiede di commisurare il prelievo alla portata del danno ambientale, dato che richiede di commisurare il prelievo in base alla capacità di utilizzare/depauperare il bene ambientale, un concetto che è sostanzialmente equivalente alla capacità di danneggiare l’ambiente.

In ciò essa si differenzia anche dalla logica del principio del beneficio, tipicamente applicata dai Paesi del Nord Europa e qui citata per fini di completezza.

Essi individuano il fondamento della fiscalità ambientale nel godimento di un servizio di risanamento messo a disposizione dalla collettività.

Tale principio, pertanto, commisura il carico fiscale al beneficio che il soggetto inquinante ricava dal fatto che è direttamente la pubblica amministrazione ad occuparsi dell’attività di risanamento. In quest’ottica ovviamente i soggetti maggiormente inquinanti sarebbero quelli che trarrebbero maggior beneficio dall’azione pubblica e, pertanto, sarebbero tenuti ai maggior versamenti all’erario.

### **3. Riforma della fiscalità in senso ambientale e teoria del doppio dividendo**

I potenziali effetti positivi di una riforma della fiscalità in senso ambientale sono stati oggetto di ampissimo dibattito a livello giuridico ed economico. Nella relativa discussione un ruolo centrale è stato rivestito dalla Teoria del doppio dividendo, secondo cui le riforme fiscali verdi permetterebbero di realizzare simultaneamente effetti positivi sia a livello ambientale (c.d. green dividend) che occupazionale (c.d. blue dividend).

Tale teoria è il frutto delle elaborazioni effettuate nel Secolo scorso da eminenti economisti<sup>124</sup> e parte dal presupposto che le attività inquinanti determinino un fallimento di mercato, dato che il costo dei prodotti inquinanti non riflette il loro costo sociale.

---

<sup>124</sup> Si tratta di una teoria le cui origini sono riconducibili a A. PIGOU (*The Economics of welfare*, Londra 1920), e il cui sviluppo è dovuto a L.H GOULDER, *Environmental taxation and the «double dividend»*, in *A reader’s guide: “Inter-national Tax and public finance”*, 1995, p. 160 ed a A. SANDMO, *Optimal taxation in the presence of externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, vol. 77, n. 1/1975, p. 86. A livello dell’Unione europea la teoria fa la sua comparsa nelle Risoluzioni del Consiglio n. 485 del 1987 (con cui è stato introdotto il Quarto programma di azione delle comunità europee in tema ambientale) e nella Risoluzione del Consiglio n.138 del 1993 (con cui è stato introdotto il Quinto Programma di azione ambientale dell’Unione).

Pertanto, i tributi ambientali sono visti come uno strumento utile per correggere tale fallimento di mercato, tramite l'internalizzazione dei costi che derivano per la collettività dallo svolgimento di attività inquinanti da parte dei privati.

Essa individua nell'istituzione di tali prelievi un mezzo sia per disincentivare le condotte ambientalmente dannose, ottenendo una maggiore tutela dell'ambiente, sia per favorire una crescita dal punto di vista economico-occupazionale, grazie alla riduzione della pressione fiscale sugli altri fattori della produzione che si renderebbe possibile utilizzando le risorse reperite tramite i nuovi tributi ambientali.

Nello specifico, per ottenere un risultato positivo in termini occupazionali le risorse fiscali ricavate da forme di tassazione green dovrebbero essere impiegate al fine di rendere più economico il costo del lavoro. Nel lungo periodo, presupponendo che il carico fiscale rimanga inalterato, ciò si potrebbe tradurrebbe, oltre che in una crescita occupazionale, anche in un incremento delle entrate per il Fisco grazie all'apporto dei nuovi soggetti occupati.<sup>125</sup>

Una tal forma di redistribuzione del carico fiscale risponderebbe ad istanze sociali, in quanto permetterebbe la riduzione di tasse che hanno un impatto negativo sullo standard di vita dei contribuenti e la simultanea introduzione di tributi che, al contrario, puntano a ridurre l'inquinamento e, così facendo, producono effetti positivi per la collettività in termini di salute e qualità della vita.<sup>126</sup>

La teoria in questione, come i progetti di riforma fiscale verde in genere, per quanto suggestive, tuttavia non sono esenti da critiche.

La principale critica che viene spesso mossa ai tributi ambientali si fonda sulla innegabile natura regressiva di questa tipologia di prelievi. Difatti, gravando su beni di uso quotidiano e indispensabili come, ad esempio, la benzina o l'elettricità, essi hanno un impatto maggiore sugli individui meno abbienti che destinano una percentuale maggiore del proprio reddito a questi beni, in netto contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva nella sua concezione solidaristica.<sup>127</sup>

---

S. CRISAFULLI, *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il c.d. Doppio Dividendo)*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, nn. 2-3, p. 118.

<sup>125</sup> A.F. URICCHIO, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, p. 484.

<sup>126</sup> R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p.218.

<sup>127</sup> T. BARKER – J. KOHLER, *Equity and ecotax reform in the EU: achieving a 10 percent reduction CO2 using excise duties*, in *Fiscal Studies*, 1998,4, p. 375; F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, p. 125. Gli autori da ultimo citati propongono, per ovviare al problema, di “realizzare la

Tale carattere regressivo delle imposte ambientali è la principale causa del dissenso da parte dei cittadini all'introduzione di nuove misure fiscali ambientali, come testimoniano anche le manifestazioni dei Gilet gialli in Francia, che hanno avuto tra i loro motivi ispiratori proprio il dissenso verso una riforma fiscale, in parte di matrice ambientale, che avrebbe gravato maggiormente sui soggetti a basso reddito.<sup>128</sup>

In particolare, alcune voci in dottrina<sup>129</sup> si sono espresse contro l'efficacia della Teoria del doppio dividendo, sottolineando soprattutto il rischio che l'aumento dei costi determinato dalle ecotasse sia trasferito sui consumatori, determinando un impoverimento del salario reale dei lavoratori e una riduzione dei consumi tale da impedire nuove assunzioni. Tuttavia, moltissimi altri studi<sup>130</sup> sono giunti a risultati opposti, criticando i modelli predittivi scettici (soprattutto perché fondati sul presupposto che il lavoro fosse l'unico fattore della produzione<sup>131</sup>) e riconoscendo la fattibilità della realizzazione di un doppio dividendo, benché l'entità dei risultati ottenuti vari da studio a studio.

Benché venga spesso dato per scontato che in caso di introduzione di una carbon tax, i costi aggiuntivi per i produttori siano trasferiti sui consumatori dalle imprese, va precisato che si tratta di un fenomeno che in realtà non è immediato e la cui dimensione dipende essenzialmente da un fattore, ossia l'elasticità della domanda.

---

*progressività attraverso l'integrazione tra imposizione diretta ed imposizione ambientale di tipo indiretto, prevedendo l'introduzione di franchigie e deduzioni dell'imposta personale sul reddito in grado di compensare con una più accentuata progressività di tale tributo il carattere regressivo del tributo ambientale indiretto".*

<sup>128</sup> J. PISANI - FERRY, *Climate policy is macroeconomic policy, and the implications will be significant*, Policy Brief 21-20, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, 20 December 2021, p. 11:

*"This approach [tax shifting programme] has increasingly been questioned for overlooking the fact that decarbonization entails significant distributional consequences. Carbon taxation/pricing is regressive and often affects residents of some areas disproportionately. This reality (and the corresponding discontent, vividly illustrated by the French Yellow Vests movement) has led governments to reconsider plans for carbon taxation. Whereas it was viewed a few years ago as a potential source of revenue or an opportunity to substitute for other taxes (according to the double dividend hypothesis), there is growing recognition that revenue from carbon taxation or the auctioning of tradable permits must largely be redistributed in order to neutralize their income effects, at least for the bottom half of the income distribution."*

<sup>129</sup> Secondo L.H. GOULDER, *Environmental taxation and the «double dividend»*, in *A reader's guide: "International Tax and public finance"*, 1995, p. 160.) l'aumento dei costi determinato dalle ecotasse determinerebbe un impoverimento del salario reale dei lavoratori tale da impedire nuove assunzioni. Dello stesso parere è A.L. BOVENBERG, *Environmental policy, Public Finance and Labor market in a second-best World*, in *international tax and public finance*, 1995, p. 7-39. I.W.H. PARRY, *Pollution taxes and revenue recycling*, in *Journal of Environmental Economics and Management*, 29 (3), p. 64-77.

<sup>130</sup> W. VERMEEND – J. VAN DER VAART, *Greening Taxes: The Dutch Model. Ten Years of Experience and the Remaining Challenge*, 1998; C. SCAGLIONI, C. – G. SGARRA, *Accise, carbon tax e mercato del lavoro: una verifica empirica*, Pavia, 1999; M. HAYDEN, *Issues in Ecological Tax Reform*, 1999 Enveco Meeting at the European Commission; Norwegian Green Tax Commission, *Policies for a Better Environment and High Employment*, Oslo, 1996. A. MAJOCCHI, *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey*, in *Environmental and Resource Economics*, 1996, pp. 375-397.

<sup>131</sup> Greening tax mixes in OECD countries; a preliminary assessment, 2000, p. 10.

Per cui, nei settori in cui c'è un'alta elasticità della domanda, ossia in cui ad una variazione dei prezzi segue un'importante variazione della domanda, il prelievo imposto dalla carbon tax, per fare un esempio, è più difficilmente trasferibile sul consumatore e deve essere parzialmente sostenuto dal produttore, al contrario di quanto avviene nei settori in cui c'è scarsa elasticità della domanda.<sup>132</sup>

Inoltre, è stato riconosciuto che, anche tra le singole tasse ambientali, bisogna distinguere, dato che alcune sono più regressive di altre. Ad esempio, le tasse sui combustibili per motori sono meno regressive delle altre tasse ambientali, dato che, di media, la spesa per i trasporti delle famiglie cresce in modo direttamente proporzionale al reddito, al contrario, invece, della spesa per il consumo energetico domestico, che decresce all'aumentare del reddito.<sup>133</sup>

Per ridurre gli effetti regressivi della tassazione ambientale è stato proposto l'utilizzo di parte del gettito derivante dalle imposte ambientali per sostenere il reddito delle famiglie meno abbienti, così da "neutralizzare" l'effetto regressivo di questa tipologia di tributi, ottenendo un terzo dividendo di natura sociale.<sup>134</sup>

Tale strada sembra essere quella scelta anche da parte della Commissione europea, che ha deciso di far fronte agli effetti regressivi della tassazione ambientale, proponendo nel 2021 l'introduzione di un apposito fondo, il Social Climate Fund.<sup>135</sup>

Il fondo ha un duplice obiettivo: (1) sostenere temporaneamente il reddito delle famiglie più vulnerabili e (2) sostenere misure e investimenti che riducano le emissioni nei settori del trasporto stradale e dell'edilizia e, così facendo, ridurre i costi per le famiglie vulnerabili, le microimprese e gli utenti dei trasporti, in modo da garantire una transizione socialmente equa.

Tuttavia, anche tali dichiarazioni della Commissione hanno suscitato alcune critiche, specialmente quando messe a confronto con la dichiarata intenzione di ridurre il carico fiscale sul lavoro.

Nel dettaglio, sono stati espressi dubbi sulla capacità di far ciò nel breve termine, in considerazione del fatto che gran parte delle risorse ricavate dalla tassazione sull'energia (che costituiscono oltre il 77% del gettito derivante dalla tassazione ambientale) non potrebbero

---

<sup>132</sup> Q. WANG – K. HABACEK – K. FENG – Y.M. WEI – Q.M. LIANG, *Distributional effects of carbon taxation*, in *Applied Energy*, volume 184, issue C, p. 1123-1131.

<sup>133</sup> WIFO, *Working Papers n.619/2021*, p. 12.

<sup>134</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 35.

<sup>135</sup> *European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a social climate fund* (COM (2021) 568 final, 14 luglio 2021).

essere utilizzate per ridurre la tassazione sul lavoro, proprio in quanti destinate a confluire all'interno del Climate Social Fund o comunque ad essere utilizzate per la realizzazione di progetti ambientali.<sup>136</sup>

Secondo i critici, le tasse ambientali diverse dalle tasse sull'energia, ossia prevalentemente le tasse sui trasporti e le tasse sull'inquinamento, non genererebbero sufficiente gettito per poter attuare una riduzione del carico fiscale sul lavoro.<sup>137</sup> A tal proposito, anche uno studio commissionato sulla Commissione Europea ha in parte ridimensionato il ruolo del doppio dividendo, arrivando alla conclusione che, anche nell'ipotesi in cui vengano aumentate le tasse su inquinamento e trasporti, i benefici in termini di incremento del prodotto interno lordo e del tasso di occupazione, benché presenti, sarebbero molto ridotti.<sup>138</sup>

Ad oggi, pertanto, risulta complicato immaginare una riforma fiscale europea che porti ad una riduzione della tassazione sul lavoro consistente, anche se i risultati in tali termini possono variare molto da Stato a Stato in base a diversi fattori che sono stati approfonditamente analizzati nel 2000 dall'OCSE nel rapporto *Greening tax mixes in OECD countries; a preliminary assesment*<sup>139</sup>, da cui emerge un collegamento diretto tra lo spostamento del prelievo fiscale dal lavoro (in particolare riducendo i contributi previdenziali) alle condotte inquinanti e l'aumento del livello di occupazione.

Il report dell'OCSE individuò le condizioni generali il cui rispetto è ritenuto necessario, affinché si possa realizzare il doppio dividendo, stabilendo che: a) il sistema fiscale deve essere in partenza sub-ottimale, presentando delle perdite secche di beneficio marginale<sup>140</sup>; b) i nuovi tributi introdotti devono gravare su un fattore fisso e devono avere una bassa perdita secca; b) i tributi introdotti ne devono sostituire altri con un'elevata perdita secca; infine, c) devono avere un'ampia base imponibile.

Nello specifico, dai precedenti studi condotti per conto dell'OCSE risultò che fosse ottenibile un maggiore aumento del livello di occupazioni utilizzando le risorse ricavate dall'introduzione di

---

<sup>136</sup> WIFO, *Working Papers n.619/2021*, p. 12. Per essere più precisi, è stato proposto di destinare il 25% delle risorse ottenute dall'applicazione dell'Emissions Trading system ai settori del trasporto e della edilizia al Climate Social Fund e complessivamente è stato proposto di spendere più della metà ("the majority") delle entrate derivanti dallo scambio di quote di emissioni per progetti legati al clima e all'energia.

<sup>137</sup> J. PISANI - FERRY, *Climate policy is macroeconomic policy, and the implications will be significant*, Policy Brief 21-20, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, 20 December 2021.

<sup>138</sup> *Green taxation and other economic instruments Internalising environmental costs to make the polluter pay*, European Commission, Brussels, 20 Dicembre 2021.

<sup>139</sup> *Greening tax mixes in OECD countries; a preliminary assesment*, 2000, p. 20-28.

<sup>140</sup> La perdita secca è un concetto economico che può essere definito come "il beneficio economico potenziale di cui nessuno si appropria quando viene imposta una tassa: né i produttori, né i consumatori, né il Governo", D. BESANKO – R.R. BRAEUTIGAM, *Microeconomia*, Milano, 2020, III edizione, p. 301.

green taxes al fine di ridurre i contributi previdenziali, specialmente se riguardanti i lavoratori meno qualificati.<sup>141</sup>

Altri fattori rilevanti per la realizzazione del secondo dividendo individuati nel report furono:

- *Il grado di sostituibilità tra i fattori di produzione*, per cui venne rilevato che tanto più è facile per le imprese sostituire i fattori della produzione diventati più cari per effetto della tassazione ambientale, come, ad esempio, l'energia, con nuova manodopera, tanto maggiore potrebbe essere la diminuzione del livello di disoccupazione.
- *Il grado di concorrenza nei mercati dei beni e dei fattori di produzione*, per cui venne rilevato che solo se vi è un equilibrio tra il potere contrattuale dei lavoratori e dei datori di lavoro è possibile tradurre la riduzione delle imposte sul lavoro in una riduzione del costo del lavoro e in un aumento dell'occupazione. Difatti, l'esistenza di un adeguato livello di associazionismo sindacale venne considerata necessaria per evitare che il risparmio sul costo del lavoro, invece di tradursi in nuove assunzioni, venisse assorbito dalle imprese sotto forma di maggiori profitti. Al contrario, associazioni sindacali troppo forti farebbero in modo che le somme risparmiate dai datori di lavoro grazie alla riduzione delle tasse sul lavoro siano utilizzate per aumentare gli stipendi delle persone già occupate, piuttosto che investite in nuove assunzioni.<sup>142</sup>
- *La tempistica dell'introduzione della riforma fiscale legata all'ambiente*, per cui venne riconosciuta la necessità di un'implementazione graduale delle nuove misure di tassazione ambientale, di modo che le imprese e le famiglie abbiano il tempo di rispondere alle nuove condizioni di mercato. In particolare, le imprese avrebbero bisogno di tempo per sostituire tecniche produttive ad alto consumo energetico con altre ad alto consumo di lavoro o comunque meno impattanti a livello ambientale.
- *L'esistenza di un "consenso sociale" su una maggiore tassazione ambientale*. Difatti, venne rilevata l'importanza di far in modo che sia riconosciuto anche dalle stesse imprese

---

<sup>141</sup> A. MAJOCCHI, *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey*, in *Environmental and Resource Economics*, 1996, pp. 375-397. OECD, *Greening tax mixes in OECD countries; a preliminary assessment*, 2000, p. 15: "positive employment effects can be expected if the revenues are used for lowering taxes on labour in general and social security contributions of employers and employees in particular. Using the revenue for lump sum payments to households or for lowering VAT leads to less significant or negative employment effects". "For most European countries, larger employment effects can be expected if the cut in social security contributions are targeted on the unskilled labour force".

<sup>142</sup> OECD, *Green tax mixes in OECD countries; a preliminary assessment*, 2000, p. 18.



sottoposte alla tassazione ambientale l'effetto positivo delle riforme fiscali-ambientali per l'economia nel suo complesso.

Solo così facendo, vi potrebbe essere una minore opposizione alle nuove misure fiscali e, quindi, lo Stato sarebbe in grado di ridurre al minimo indispensabile le esenzioni, aumentando la base imponibile e l'efficacia della riforma. Inoltre, come detto, per evitare che la riduzione delle imposte sul lavoro sia immediatamente controbilanciata da un aumento dei salari nominali, sarebbe raccomandabile che aderiscano alla riforma anche i sindacati tramite l'adozione di una politica di moderazione salariale.

- *Il coordinamento internazionale delle riforme fiscali*, dato che il rischio di riduzione della competitività delle imprese nazionali a seguito della riforma fiscale ambientale sarebbe significativamente più basso, se i principali paesi produttori adottassero simultaneamente misure simili.

- Infine, venne rilevato che è possibile raggiungere risultati migliori in termini di diminuzione del livello di disoccupazione, se le tasse ambientali introdotte, oltreché gravare sul sistema produttivo, gravino anche sulle famiglie.

Dal punto di vista pratico, invece, le potenzialità di un sistema fiscale costruito sul modello del doppio dividendo sono state sondate da diversi Stati.

A tal proposito, precursori nello sviluppo della fiscalità ambientale sono stati gli Stati del Nord Europa, tra cui in particolare Norvegia, Danimarca e Svezia. Nello specifico, in Svezia nel 1991 sono state introdotte una Carbon tax e una Sulphur tax per un gettito complessivo di oltre due miliardi di dollari, che venne reinvestito per ridurre il carico fiscale sui redditi.<sup>143</sup> Tra i paesi che si sono mossi nella direzione di introdurre elevate tasse ambientali a fronte di riduzione del carico fiscale sul lavoro troviamo storicamente anche la Germania (basti pensare che al 2013 i tributi ambientali rappresentavano il 9% del carico fiscale<sup>144</sup>), benché, oggi, il Paese stia seguendo un trend opposto di aumento della tassazione del lavoro, a scapito della tassazione ambientale.<sup>145</sup>

Inoltre, in tempi recenti, anche il presidente francese Emmanuel Macron si è espresso a sostegno della Teoria del doppio dividendo in un intervento del 2017 presso la Sorbona, in cui ha

---

<sup>143</sup> A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, p. 415.

<sup>144</sup> A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, p. 345.

<sup>145</sup> *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, European Environment Agency, 7 febbraio 2022, p. 6.

sostenuto la possibilità di ottenere un vantaggio sia ambientale sia occupazionale, introducendo una carbon tax a livello europeo.<sup>146</sup>

Oltre l'OCSE, negli stessi anni anche le Istituzioni europee si sono espresse numerose volte a sostegno della implementazione della Teoria del doppio dividendo, soprattutto tramite atti di soft law. Tra questi è possibile citare il *Libro Bianco su crescita, competitività ed occupazione* del 1993 (in cui venne riconosciuta la virtuosità di quegli Stati che si stavano adoperando per spostare la pressione fiscale dal lavoro all'ambiente)<sup>147</sup> e il *Rapporto Olsen* del 1998, in cui venne espressamente recepita la necessità di introdurre dei “prelievi fiscali minimi a livello europeo per ridurre l'inquinamento” e venne proposto l'utilizzo a livello europeo del gettito derivante dall'introduzione di imposte ambientale per compensare le riduzioni di altre tasse con effettivi distorsivi sull'economia, tra cui, in primo luogo, quelle sul lavoro.<sup>148</sup>

Negli anni successivi, tuttavia, la Teoria del doppio dividendo venne talvolta riconosciuta come centrale per le future riforme fiscali degli Stati membri ed altre volte messa in secondo piano e considerata come una teoria la cui implementazione non fosse essenziale e, pertanto, da rimettere a scelte discrezionali dei singoli Stati membri.<sup>149</sup>

Solo a partire dalla Comunicazione sul Green del 2019, la Commissione è tornata ad assegnare un ruolo centrale alla Teoria del doppio dividendo nei suoi progetti di riforma. Difatti, nella comunicazione viene esplicitamente individuata nella fase di attuazione del Green deal il contesto adatto alla realizzazione di riforme fiscali nazionali che siano rispettose delle dinamiche sociali e che spostino il carico fiscale dal lavoro all'inquinamento.<sup>150</sup>

Pertanto, con la Comunicazione COM 640 del 2019 si riprende un percorso di coordinamento delle riforme fiscali dei Paesi membri in direzione ambientale iniziato molti anni fa e mai portato a termine.

---

<sup>146</sup> A. MAJOCCHI, *Macron e il finanziamento del bilancio europeo*, in *Centro Studi sul Federalismo*, n. 116, 3 ottobre 2017.

<sup>147</sup> Ci si riferisce all'Inghilterra che all'epoca introdusse l'IVA sull'energia e un nuovo prelievo sui rifiuti, riducendo corrispettivamente i contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, ma anche a Danimarca, Lussemburgo e Spagna, allora impegnate in progetti di riforma fiscali in direzione ambientale.

<sup>148</sup> *Olsen report*, pag. 11-12.

<sup>149</sup> Nel primo senso la Comunicazione della Commissione “*Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e esclusiva*” del 2010, nel secondo la Comunicazione della Commissione “*Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti*” del 2014.

<sup>150</sup> “*A livello nazionale il Green Deal europeo creerà un contesto adatto a riforme fiscali su larga scala che aboliscano le sovvenzioni ai combustibili fossili, allentino la pressione fiscale sul lavoro per trasferirla sull'inquinamento e tengano conto degli aspetti sociali.*”, Comunicazione della Commissione Europea sul Green deal, p. 19.

Nello specifico, già il Rapporto Olsen, tenendo conto delle difficoltà nello stabilire una disciplina fiscale verde comune a livello europeo (a causa dell'ostacolo rappresentato dalla procedura di voto all'unanimità per l'adozione di misure tributarie) aveva richiesto alla Commissione di dettare le linee guida necessarie per uno sviluppo green oriented, autonomo ma coerente dei sistemi fiscali nazionali.<sup>151</sup>

Tuttavia, negli anni successivi, nonostante le Istituzioni europee avessero più volte rimarcato i possibili effetti positivi connessi all'attuazione di una riforma fiscale verde<sup>152</sup>, mancò un vero e proprio coordinamento delle riforme nazionali e, solamente negli ultimi anni, in particolare da dopo la pandemia, le Istituzioni comunitarie hanno ripreso a sostenere con forza l'attuazione di riforme fiscali verdi.

Con la Comunicazione della Commissione Europea sul Green deal (COM (2019) 640 final la Commissione ha riaffermato la necessità di attuare riforme fiscali verdi, al fine di *“stimolare la crescita economica, migliorare la resilienza agli shock climatici, contribuire a una società più equa e sostenere una transizione giusta, inviando i giusti segnali di prezzo e incentivando produttori, utenti e consumatori ad assumere comportamenti sostenibili”*.<sup>153</sup>

Successivamente, sulla scia della Comunicazione sul Green deal, la fiducia verso le potenzialità di una riforma green è stata ribadita in numerosi altri atti della Commissione europea, tra cui anche gli atti preparatori della riforma della Direttiva sui prodotti energetici, in cui si è stata affermata la fiducia nella capacità delle tasse ambientali di stimolare l'occupazione, la crescita economica e la giustizia sociale, ribadendo l'intenzione di realizzare un spostamento della tassazione dal lavoro all'inquinamento.<sup>154</sup>

In ogni caso, a prescindere dalla realizzabilità di un doppio dividendo, le Istituzioni Europee hanno aderito con convinzione all'idea di riformare il sistema fiscale dei Paesi membri in senso ambientale, in primo luogo con l'obiettivo di realizzare il primo dividendo, ossia il rafforzamento della tutela dell'ambiente, tramite l'orientamento delle scelte dei consumatori e dei produttori verso prodotti e schemi produttivi maggiormente ecosostenibili.

---

<sup>151</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 110.

<sup>152</sup> Sono ritrovabili dichiarazioni in tal senso in diversi atti, tra cui la Comunicazione della Commissione *“Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e esclusiva”* del 2010 e i successivi; la proposta di decisione *“Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta”* del 2012 ed altri che verranno successivamente menzionati.

<sup>153</sup> Comunicazione della Commissione Europea sul Green deal, Com. 640 final 2019, p. 19.

<sup>154</sup> European Commission, *Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers*, 14<sup>th</sup> luglio 2021. p. 1: *“Well-designed environmental taxes, when accompanied by other reforms, can promote employment, economic growth and social fairness, as reflected in the longstanding view that Member States should shift taxation from labour to environmental taxes”*.

La necessità di realizzare una riforma fiscale verde è, infatti, avvertita come impellente, in quanto ritenuta essenziale per la gestione ottimale delle sfide ambientali, sociali ed economiche che il futuro riserverà all'Unione Europea<sup>155</sup>.

La riforma verde della fiscalità sostenuta dall'Unione Europea risulta improntata al raggiungimento dello sviluppo sostenibile secondo la definizione che ne è stata data nel corso del Vertice sullo sviluppo sostenibile di Johannesburg del 2002, in cui, come indicato nel capitolo 1, venne individuata una connessione tra economia, ambiente e sviluppo sociale, definendo sostenibile lo sviluppo economico rispettoso, oltreché dell'ambiente, anche delle esigenze globali di sviluppo sociale, delle istanze di lotta alla povertà e della dignità umana.

Per quanto riguarda l'aspetto economico, invece, diversi studi<sup>156</sup> sono giunti alla conclusione che una riforma fiscale verde sia in grado di apportare diversi vantaggi all'economia e alla competitività di una Nazione. Innanzitutto, una tassazione delle emissioni di carbonio promuoverebbe lo sviluppo del settore dell'energia pulita e l'utilizzo delle energie rinnovabili e, essendo un'attività "skill intensive", attrarrebbe sul mercato importanti competenze tecnico-scientifiche, determinando "*a positive effect on human capital accumulation*", il quale si rifletterebbe sulle capacità di crescita economica.<sup>157</sup>

Inoltre, lo stesso M.E. Porter, uno tra i più influenti economisti al mondo, in diversi studi<sup>158</sup> è giunto alla conclusione che l'attuazione delle policies ambientali (di cui la fiscalità ambientale è espressione) giochi un ruolo essenziale nello stimolare e consolidare la crescita e la competitività delle singole imprese e delle industrie nel loro complesso. Nello specifico, la conclusione di Porter si basa sull'ipotesi che normative ambientali efficienti e flessibili siano in grado di determinare le imprese a sviluppare prodotti e tecnologie innovative, che a loro volta portino alla creazione di vantaggi competitivi in una prospettiva di sviluppo dinamico. Tuttavia, in contrasto con le conclusioni degli studi teorici appena menzionati, nella pratica l'introduzione di tributi ed

---

<sup>155</sup> *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, EEA, 7 febbraio 2022, p. 1:

"*There is a growing understanding across the world that current tax systems need to be overhauled and modernised to deal with prevalent environmental, social and economic challenges. These challenges include the technological transition, demographic changes, rising inequality and the triple environmental crises: climate change, biodiversity loss and the overconsumption of natural resources*".

<sup>156</sup> K. BORISOV – A. BRAUSMANN – L. BRETSCHEGER, *Carbon pricing, technology transition, and skill-based development*, in *European Economic Review*, 118, p. 252-269, 2019; M.E. PORTER, *America's Green Strategy*, in *Scientific American*, vol. 264, n. 4, p. 193-246, 1991; M.E. PORTER – C. VAN DER LINDE, *Toward a new conception of the environment- competitiveness relationship*, in *Journal of Economic Perspective*, vol. 9, n. 4, p. 97-118, 1995.

<sup>157</sup> K. BORISOV – A. BRAUSMANN – L. BRETSCHEGER, *Carbon pricing, technology transition, and skill-based development*, in *European Economic Review*, 118, p. 252-269, 2019.

<sup>158</sup> M.E. PORTER, *America's Green Strategy*, in *Scientific American*, vol. 264, n. 4, p. 193-246, 1991; M.E. PORTER – C. VAN DER LINDE, *Toward a new conception of the environment- competitiveness relationship*, in *Journal of Economic Perspective*, vol. 9, n. 4, p. 97-118, 1995.

altri misure/vincoli ambientali preoccupa per una possibile perdita di competitività delle imprese colpite, che a sua volta favorisce l'introduzione di esenzioni per le industrie maggiormente colpite dai tributi ambientali, determinando una riduzione della base imponibile e degli effetti positivi delle policies ambientali, oltreché ad un aumento dei costi amministrativi.<sup>159</sup>

L'introduzione di sussidi ed esenzioni mira, inoltre, ad evitare anche il fenomeno del "Carbon leakage", ossia il trasferimento delle produzioni più inquinanti in Paesi con regole ambientali meno stringenti. Oltre ad essi, un altro modo per scongiurare questo fenomeno è costituito dall'introduzione di meccanismi di Border tax adjustment, ossia di dazi doganali sull'importazione di merci con elevate emissioni di gas serra.<sup>160</sup>

Tale direzione è stata scelta dall'Unione Europea, che ha deciso di introdurre il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM), ossia un meccanismo tramite cui i prodotti importati da Paesi con regole in materia di emissioni di anidride carbonica meno stringenti di quelle europee, saranno tassati al momento dell'importazione, in modo da annullare il vantaggio competitivo derivante dal mancato rispetto di stringenti norme ambientali.

Diversamente, la rimozione dei sussidi ambientali dannosi riveste un ruolo centrale nella politica fiscale ambientale, dato che essi determinano un doppio effetto negativo, minando l'efficacia dei tributi ambientali già esistenti e, per di più, riducendo il gettito che potrebbe essere utilizzato dagli Stati per la fornitura di servizi pubblici e il finanziamento dei progetti europei.

Inoltre, la presenza di questi sussidi è capace di invalidare l'efficacia delle altre politiche europee di riduzione dell'inquinamento e potenzialmente potrebbe dare vita anche ad un aumento dei consumi delle risorse naturali, in contrasto con gli obiettivi ambientali europei.

Concretamente, la riforma fiscale verde europea risulta già essere cominciata grazie alle importanti riforme che sono state avviate o realizzate nell'ultimo periodo.

Come emerge dal rapporto della European Environmental Agency, "*The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*", il processo di riforma fiscale, da realizzare in modo fiscalmente neutrale, è orientato secondo due direttive fondamentali: a) l'individuazione di nuove fonti di gettito, al fine di finanziare i progetti necessari per il raggiungimento degli obiettivi sanciti dal Green deal europeo; b) la rimozione dal sistema fiscale dei sussidi ambientali dannosi (environmentally harmful subsidies).

---

<sup>159</sup> WIFO, *Working Papers n.619/2021*, p. 10.

<sup>160</sup> D.B. MARRON – E.J. TODDER, *Tax policy issues in designing a carbon tax*, in *American Economic Review*, vol. 104, n. 5, p. 563-568, 2014.

Tra le riforme che sono state avviate è possibile citare la proposta di riforma della Energy Taxation Directive (ETD) presentata nel luglio del 2021 dalla Commissione Europea (Bruxelles, 14.7.2021 563 final), ad oggi ancora non attuata, data la difficoltà nel raggiungere un accordo unanime in una materia in cui vi sono interessi contrastanti da parte dei Paesi membri.

Sinteticamente, dato che l'argomento sarà trattato più approfonditamente nel capitolo 3 (dedicato ai singoli tributi ambientali) si fa presente che con la proposta in questione è stata prospettata una modifica della disciplina europea sulla tassazione dei prodotti energetici diretta ad ampliare i settori tassati (includendo il settore marittimo e aereo) e ad introdurre delle aliquote minime che riflettano in modo più preciso il valore energetico ed inquinante dei singoli prodotti energetici (allo stato attuale la tassazione dei prodotti energetici è esclusivamente parametrata all'entità del consumo del bene).

Inoltre, la tutela ambientale è stata posta a fondamento di altri interventi normativi, tra cui la Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020 tramite cui è stata introdotta la Plastic tax europea (a cui si affiancano i tributi sul consumo plastica di origine nazionale), ma anche la revisione dell'Emission Trading System (ETS) e l'introduzione sia del Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) che del Fondo Sociale per il Clima, a cui il Parlamento Europeo ha dato la propria approvazione nell'aprile del 2023.<sup>161</sup>

Nel complesso si tratta di misure che stanno orientando e orienteranno sempre più in futuro il sistema fiscale europeo verso la tutela ambientale.

Si tratta ora di vedere se, come e quando l'Italia e gli altri Stati membri sapranno seguire la strada di riforme tracciata a livello dell'Unione.

### **3.1. Doppio dividendo e tentativi di riforma fiscale verde in Italia**

A livello nazionale, fin dagli anni Novanta, la Teoria del doppio dividendo e l'idea di riformare il sistema fiscale in senso verde riscosse grande successo nel Paese, tuttavia, ad oggi, ogni progetto di riforma non si è mai concretizzato.

Tra le varie riforme mancate è possibile ricordare il progetto guidato da Giulio Tremonti, allora Ministro delle Finanze, che propose nel 1994 la sostituzione di tutti i tributi ambientali al tempo vigenti con un tributo ambientale unico (il tributo generale sull'energia, Tge) che avrebbe

---

<sup>161</sup> Parlamento europeo approva la riforma del meccanismo di scambio delle emissioni, in Euractiv, 18 aprile 2023.

dovuto, oltre che portare ad un livello più alto la tutela ambientale, permettere anche una riduzione delle aliquote Irpef.<sup>162</sup>

Successivamente, nel 2003, un nuovo tentativo di riforma fiscale verde prese avvio con la presentazione del disegno di legge, purtroppo mai approvato, intitolato “*Delega al governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile*”, con cui venne proposto di modificare il sistema fiscale in senso favorevole alle imprese ecosostenibili, tramite la rimodulazione di diversi tributi, tra cui Ires, imposte di fabbricazione, Iva, etc. e l’introduzione di agevolazioni fiscali per le imprese rispettose dell’ambiente.

Nel corso del tempo, ai tentativi nazionali di riforma seguì l’assunzione da parte dello Stato italiano di impegni per una riforma fiscale verde anche a livello europeo. Così nel 2011 all’interno del Piano nazionale delle riforme presentato dall’Italia all’Unione Europea, il Paese si impegnò a riformare il sistema fiscale e a trasferire una parte del carico fiscale dalla tassazione diretta a quella indiretta, tramite “*l’introduzione di imposte con minori effetti distorsivi sulla crescita, in particolare le imposte ambientali*”.<sup>163</sup> Purtroppo, ancora una volta, queste promesse non vennero mantenute.

Un altro rilevante tentativo di riforma avvenne per mezzo della legge delega n.23 del 2014. Tale delega, come emerge chiaramente dall’articolo 15 dal testo legislativo, era diretta a realizzare un sistema fiscale fondato su imposte ecologiche, in modo da orientare il mercato verso lo sviluppo di modelli produttivi ad impatto ambientale sempre minori e faceva propria la Teoria del doppio dividendo.

Tramite essa venne delegato il governo ad adottare nuovi modelli impositivi, al fine di favorire la crescita di consumi ed attività produttive sostenibili “*prevedendo che, nel perseguimento del doppio dividendo, il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi*”.

La normativa, in attuazione del modello di tributo ambientale proprio delineato nella Comunicazione della Commissione Europea del 1997, mirava a modificare in primo luogo il sistema delle accise, modulando le aliquote in base al contenuto di carbonio, sostituendo la disciplina che parametrava il prelievo esclusivamente in base all’entità del consumo e al valore della sostanza utilizzata. Tuttavia, ancora una volta, il progetto di riforma restò lettera morta, non venendo adottato a causa della mancata riforma in sede europea della Direttiva n. 96 del 2003 in

---

<sup>162</sup> G. TREMONTI, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994, pp. 104 e ss.

<sup>163</sup> V. VISCO, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n.2/2012, pp. 178 ss.

materia di tassazione dei prodotti energetici, dalla cui riuscita la legge delega faceva dipendere la sua attuazione.<sup>164</sup>

L'anno successivo un ennesimo disegno di legge, rubricato *Revisione fiscale a salvaguardia della tutela dell'ambiente, dell'equità e della defiscalizzazione dei redditi*, venne proposto dai Radicali, che proposero anch'essi di seguire lo schema del doppio dividendo, tuttavia non venne approvato.

Da ultimo, novità importanti sono state previste all'interno del disegno di legge di Delega al Governo per la riforma fiscale, numero 1038 del 23 marzo 2023, il quale, benché non individui una diretta correlazione tra l'aumento delle tasse ambientali e una corrispondente riduzione delle tasse sul lavoro, prevede una riforma verde della disciplina delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, che riprende il modello europeo della proposta di riforma della direttiva ETD.

Nello specifico, la legge di Delega prevede, all'articolo 12,<sup>165</sup> la variazione delle aliquote sui prodotti energetici (carburanti e combustibili) e sull'energia elettrica, in modo da favorire il consumo di prodotti energetici dal minor impatto ambientale ed è proposta, per la stessa ragione, la modulazione delle accise sui prodotti energetici utilizzati per ottenere energia elettrica in considerazione del diverso impatto di ciascun combustibile sull'ambiente.

Inoltre, il disegno di legge sostiene la produzione di energia a basso impatto inquinante, come l'energia elettrica, proveniente da gas metano o da gas naturale ottenuto da biomasse o altre risorse rinnovabili, proponendo di introdurre a tal fine dei *“meccanismi di rilascio di titoli per la*

---

<sup>164</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 120. ss.

<sup>165</sup> Si riporta un estratto dell'articolo 12: *“si prevede, in particolare, di intervenire sul quadro normativo nazionale di riferimento in materia di accisa attraverso una ridefinizione delle aliquote attualmente vigenti sui prodotti energetici (carburanti e combustibili) e sull'energia elettrica; detta rimodulazione ha come obiettivo quello di contribuire alla graduale riduzione dell'inquinamento ambientale attraverso l'utilizzo della leva fiscale che favorisca l'uso di prodotti energetici con minore impatto ambientale rispetto a quelli maggiormente inquinanti. Si prevede poi che, per le medesime finalità ambientali, si provveda alla ridefinizione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica sempre in relazione all'impatto di ciascun combustibile sull'ambiente.*

*In tale ottica, inoltre, la norma promuove, nei limiti imposti dalle disposizioni unionali in materia di esenzioni o riduzioni di accisa, la produzione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili. Tale obiettivo potrà essere perseguito anche attraverso l'introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale a consumatori finali ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente. Ciò per superare l'attuale sistema di tassazione che, in realtà, già prevede l'esenzione per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili ma limitatamente all'autoconsumo. Tra le principali criticità che l'articolo in esame mira a risolvere si evidenzia quella relativa alla presenza nell'ordinamento nazionale di talune agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, definite “sussidi ambientalmente dannosi”; in tal senso la norma in discussione si pone l'obiettivo di riordinare, sopprimendole o revisionandole, siffatte tipologie di agevolazioni, nel rispetto delle disposizioni unionali inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa”.*



*cessione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale a consumatori finali ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente*". In questo modo verrebbero estesi i vantaggi fiscali rispetto alla disciplina attuale, che prevede l'esenzione per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili limitatamente all'autoconsumo.

Infine, è stato prospettato un intervento sulle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, che costituiscono i cosiddetti "sussidi ambientali dannosi", diretto ad eliminarli dall'ordinamento italiano, per quanto possibile, stante i limiti derivanti dalla previsione di esenzioni obbligatorie da parte della normativa europea.

## CAPITOLO 3

# I TRIBUTI AMBIENTALI NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

### 1. Premesse

Venendo ora all'esame delle specificità del sistema fiscale italiano, si premette che nell'ordinamento italiano l'intervento del Legislatore in materia di fiscalità ambientale è stato essenzialmente diretto in due direzioni distinte e complementari e precisamente, da un lato, l'istituzione di tributi ambientali tendenti a sanzionare, direttamente o indirettamente, le attività produttive causative di un elevato livello di inquinamento e danneggiamento dell'ambiente o semplicemente finalizzate al reperimento di fondi da investire per la tutela ambientale, dall'altro, la predisposizione di una serie di agevolazioni dirette a promuovere la produzione di esternalità positive.

Nel presente capitolo sarà analizzata l'anima impositiva del sistema fiscale ambientale italiano, ricostruendo il complesso dei tributi ambientali vigenti, al fine di rilevarne eventuali profili di criticità, aspetti migliorabili e prospettive di riforma, mentre le fattispecie agevolative saranno esaminate nel quarto capitolo.

Ciò detto, va preliminarmente segnalato che il sistema impositivo ambientale italiano, per quanto potenzialmente riformabile sotto vari punti di vista, è abbastanza sviluppato e presenta un numero di tributi non indifferente, oltre ad avere sicuramente un rilevante impatto in termini di gettito (nel 2021 in Italia il gettito derivante dai tributi ambientali è stato pari a 53.3 miliardi di euro).<sup>166</sup>

Inoltre, benché negli ultimi 3 anni vi sia stata una naturale e lieve decrescita del gettito ricavato dalle imposte ambientali (passato da 56.2 a 53.3 miliardi di euro), dovuta prevalentemente alla contrazione economica nel periodo pandemico, sembrerebbe esserci stato anche un parziale,

---

<sup>166</sup> Coerentemente con quanto avviene a livello europeo nel 2020 il gettito ricavato dalle tasse sull'energia rispetto al gettito ricavato dal complesso delle imposte ambientali è stato pari al 77%, mentre le tasse sui trasporti hanno rappresentato il 19.3% del totale e le tasse su inquinamento e risorse il 3.7% del totale. Dati ricavati da Eurostat, Environmental tax statistics.

seppur estremamente lento, spostamento del sistema fiscale verso un modello fiscale ambientale.<sup>167</sup>

A tale conclusione si può giungere esaminando la crescita del rapporto tra il gettito ambientale ed il PIL e, ancor di più, analizzando l'andamento del rapporto percentuale tra ricavi da imposte ambientali e ricavi totali ottenuti dallo Stato da tasse e contributi sociali.

Difatti, in Italia, il rapporto con il PIL è passato dal 2.8% del 2010 al 3% del 2021 (nel 2019 pre-Covid il valore era addirittura 3.2), mentre quello con il totale dei ricavi da tasse e contributi sociali è aumentato dal 6.7% al 6.9% (il valore pre-Covid si attestava al 7.7%).

Diversamente, facendo un confronto a livello europeo, nello stesso periodo di media negli altri Stati membri il rapporto tra gettito derivante da tributi ambientali e PIL è passato dal 2.6% del 2002 al 2.2 % del 2021, mentre la rilevanza percentuale dei ricavi da imposte ambientali rispetto al totale dei ricavi ottenuti da tasse e contributi sociali è scesa dal 6.6% del 2002 al 5.5% del 2021. Quindi, da tali dati si ricava che, nell'ultimo decennio, vi è stata una riduzione della rilevanza della tassazione ambientale a livello comunitario, in contrasto con gli obiettivi di rafforzamento dei sistemi fiscali in senso ambientale stabiliti nel 2019 dal Green Deal europeo.

Tuttavia, nonostante l'Italia sia sfuggita a questa tendenza, il sistema nazionale, nel suo complesso, sembra comunque prestarsi a numerosi potenziamenti, dato che non sono ancora state enucleate misure impositive come, ad esempio, la Carbon tax o la Plastic tax (quest'ultima introdotta, ma non entrata in vigore) che, come si dirà, potrebbero avere un impatto ambientale estremamente positivo e che, in secondo luogo, molti dei tributi ambientali già presenti si caratterizzano per essere costruiti prevalentemente secondo lo schema dei tributi con mera finalità ambientale e non secondo il modello europeo, il quale, ancorando la base imponibile all'effettiva entità del danno cagionato all'ambiente, è maggiormente idoneo a dare attuazione al fondamentale principio "*Chi inquina paga*" (per essere più precisi, la Commissione europea sostiene la necessità di parametrare la base imponibile al quantitativo di sostanze inquinanti

---

<sup>167</sup> Il gettito ambientale era in crescita fino al 2019, anno in cui ammontava a 58.2 miliardi di ricavi, e l'inversione di tendenza sia stata in gran parte causata dal rallentamento dell'economia dovuto alla pandemia da Covid-19. Nel 2021 il totale del gettito derivante dai tributi ambientali è stato pari a 325.8 miliardi di euro, mentre nel 2012 era pari a 278.4 miliardi. mentre nell'Unione Europea, nello stesso periodo, è stata registrata una crescita del gettito derivante da tributi ambientale pari a 47,4 miliardi di euro.

prodotte o risorse consumate, tramite l'utilizzo di valori scientificamente accertabili, come il quantitativo di CO<sub>2</sub> emesso o il numero di litri d'acqua consumati).<sup>168</sup>

Come emergerà dalla successiva analisi delle singole fattispecie, i tributi ambientali che rispecchiano il modello europeo sono, infatti, solamente quattro: l'imposta sulle emissioni acustiche degli aeromobili, l'imposta sulle emissioni di ossidi di azoto e di anidride solfora, la tassa per il conferimento in discarica dei rifiuti e la tassa automobilistica regionale.

In particolare, una tipologia di tributi che si presta ad una riforma che si allinei al modello europeo è quella delle accise energetiche.

In Italia, a differenza di quanto avvenuto in altri Paesi, come in Svezia, anche le accise sui carburanti (le quali sarebbero state astrattamente idonee a dar vita ad una forma di imposizione fiscale corrispondente al modello europeo di tributo ambientale, se avessero fatto dipendere l'entità del prelievo dal contenuto di piombo presente nei vari carburanti), vennero strutturate ignorando la componente ambientale e facendo dipendere il prelievo solo dal valore economico del prodotto energetico consumato.<sup>169</sup>

L'Italia, quindi, sembrerebbe essere rimasta indietro rispetto ad altri Paesi europei, specialmente del Nord Europa, in cui, già a partire dagli anni Novanta, sono state introdotte misure pienamente rispettose del principio "*Chi inquina paga*" e coerenti con il modello europeo di tributo ambientale, come, per esempio, la precedentemente menzionata tassa differenziale sul carburante della Svezia e le già citate Carbon taxes introdotte dai Paesi scandinavi tra il 1990 e il 1992.<sup>170</sup>

La scelta verso tributi con mera finalità ambientale ha, infatti, determinato una tassazione non commisurata alla capacità inquinante delle condotte e, compromettendo, di conseguenza, la piena attuazione del principio "*chi inquina paga*". Inoltre, in questo modo non è stata realizzata l'internalizzazione dei costi ambientali, dei quali, pertanto, continua a farsi carico la società al posto del privato, dando vita ad un'inefficiente allocazione delle risorse sul mercato.<sup>171</sup>

---

<sup>168</sup> La Commissione Europea nel definire le caratteristiche che i parametri di riferimento per la determinazione del quantum dovuto (es. quantitativo di CO<sub>2</sub>) utilizza l'espressione "*unità fisica (o un suo sostituto o derivato) che ha un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente quando è usato o rilasciato nell'ambiente*".

<sup>169</sup> SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 87. L'Autrice sostiene che le accise possono essere considerate al più un tributo ambientale di scopo, sicuramente non tributi ambientali propri "*Un classico esempio di tributo ambientale di scopo è rinvenibile nelle imposte sui prodotti energetici, la cui fabbricazione e il cui consumo costituiscono il presupposto per l'applicazione delle accise*". cfr. nota 181.

<sup>170</sup> La Finlandia è stato il primo Paese ad introdurre una simile misura nel 1990, seguita da Svezia e Norvegia nel 1991 e dalla Danimarca nel 1992.

<sup>171</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 155.

Inoltre, i risultati del mancato allineamento del sistema impositivo ambientale italiano al principio “*Chi inquina paga*”, si sono tradotti anche in una irragionevole distribuzione del carico fiscale ambientale, come segnalato da un’analisi dell’Ufficio Studi del Senato del 2017.<sup>172</sup>

Tale studio ha rilevato, infatti, che nel 2013 le famiglie hanno pagato in tasse ambientali una somma superiore ai costi ambientali da loro prodotti del 70%, mentre le imprese ne hanno pagato il 26% in meno.

Tale disparità di trattamento a favore delle imprese, oltre a rappresentare presumibilmente una violazione del principio di capacità contributiva, evidenzia la gravità del disallineamento del sistema fiscale dal principio comunitario “*Chi inquina paga*” ed è particolarmente allarmante, nell’ottica del raggiungimento dell’obiettivo dell’ internalizzazione dei costi economici, dato che il settore produttivo è il principale responsabile dei costi ambientali esterni del Paese: nel 2013, ad esempio, quest’ultimo è stato responsabile del 67% dei costi ambientali totali, per un costo complessivo superiore a 33 miliardi di euro.

La situazione attuale sembrerebbe, quindi, richiedere un pronto intervento del Legislatore, che, tuttavia, negli ultimi anni ha dimostrato più volte un’estrema cautela nell’introdurre nuove fattispecie impositive, anche se eticamente o ambientalmente orientate, a causa dello sfavore che nuovi tributi sono destinati ad incontrare nell’elettorato, specialmente in un periodo in cui la pressione fiscale è molto elevata come quello attuale.<sup>173</sup>

Emblematici a tal proposito sono i casi della Sugar tax e soprattutto della Plastic tax, che sarà successivamente analizzata e la cui entrata in vigore è stata nuovamente rinviata da parte della Legge di Bilancio 2023 al 1° gennaio 2024.

Ciò detto, si procede ad un’analisi dei singoli tributi, suddivisi in tre diverse categorie in considerazione del loro presupposto (tasse sull’energia, tasse sui trasporti e tasse sull’inquinamento e sulle risorse).

---

<sup>172</sup> A. MOLOCCHI, A. “*Chi inquina, paga.*” *Tasse Ambientali e Sussidi Dannosi per L’ambiente. Ipotesi di Riforma Alla Luce dei Costi Esterni Delle Attività Economiche in Italia*, 2017.

<sup>173</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 82. “*Le dimensioni del debito pubblico, associate alla elevata pressione fiscale, hanno reso invisa alla collettività qualunque nuova forma di imposizione tributaria, comprese quelle ispirate da ini etici*”. Secondo dati Instat, la pressione fiscale nel 2022 si è attestata al 43,5% [https://www.ansa.it/sito/notizie/economia/pmi/2023/04/05/istat-cala-pressione-fiscale-nel-quarto-trimestre-a-505-2\\_230ba0db-eb9d-4109-a8f4-0db6399af489.html](https://www.ansa.it/sito/notizie/economia/pmi/2023/04/05/istat-cala-pressione-fiscale-nel-quarto-trimestre-a-505-2_230ba0db-eb9d-4109-a8f4-0db6399af489.html)

## 2. I tributi sull'energia

I tributi sull'energia costituiscono il gruppo più numeroso di tributi ambientali previsti nell'ordinamento italiano, oltretutto il più redditizio per le casse pubbliche (42.2 miliardi di euro nel 2021).<sup>174</sup>

La categoria ricomprende i tributi accomunati dall'aver come presupposto la fabbricazione o il consumo di prodotti energetici (si tratta, pertanto, di tributi riconducibili al *genus* delle accise) ed è stata oggetto di armonizzazione a livello europeo nel 2003, per mezzo della direttiva numero 96 del 2003, a cui è stata data attuazione in Italia con il Decreto Legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26.

### 2.1. Le proposte di riforma sovranazionali

L'intervento europeo (realizzato in attuazione dell'articolo 113 TFUE<sup>175</sup>, è stato reso necessario dal fatto che l'assenza di regole comuni lasciava aperta la porta a pratiche di concorrenza sleale e dumping fiscale da parte degli Stati membri.<sup>176</sup>

Tuttavia, in tempi recenti, la Commissione<sup>177</sup> ha ritenuto necessario rivedere la disciplina comunitaria, in considerazione del fatto che i livelli minimi di tassazione attualmente fissati dalla direttiva sono troppo bassi e non svolgono più da tempo la funzione di orientare i prezzi dei prodotti energetici al fine di evitare il dumping fiscale (la maggior parte degli stessi Stati membri adotta livelli di tassazione ben superiori).

Inoltre, l'attuale disciplina europea non sarebbe in linea con gli obiettivi in materia di clima e di energia dell'Unione<sup>178</sup> e non favorirebbe la riduzione dei gas inquinanti emessi entro i livelli definiti dal Regolamento numero 1119 del 2021<sup>179</sup> o la realizzazione dei progetti di transizione

---

<sup>174</sup> Dati ricavati da Eurostat, Environmental tax revenues.

<sup>175</sup> il quale richiede al Consiglio di intervenire per l'armonizzazione delle imposte indirette e sul consumo, quando ciò sia necessario per "l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza")

<sup>176</sup> R. ALFANO, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Rivista Dir. Trib. Int.*, 2015, p. 132 ss.

<sup>177</sup> Comunicazione della Commissione (2021) 563 final, p. 4.

<sup>178</sup> A. COMELLI, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2022, p. 791.

<sup>179</sup> Il regolamento in questione istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e sancisce in modo vincolante alcuni obiettivi dell'Unione in materia di contrasto al cambiamento climatico, tra cui l'obiettivo della neutralità climatica (art. 2) entro il 2050 e l'obiettivo intermedio della riduzione delle emissioni inquinanti del 55% rispetto ai livelli del 1990 entro il 2030.

energetica dell'Unione, perché, come già accennato, l'entità del prelievo è, attualmente, messa solo in relazione all'entità del consumo dei prodotti energetici, senza che vi sia una modulazione delle aliquote in base alla capacità inquinante dei singoli prodotti energetici, se non in forma parziale e a discrezione degli Stati membri.<sup>180</sup>

Nello specifico, i combustibili meno inquinanti sviluppati dopo il 2003, non avendo una aliquota dedicata, sono stati tassati sulla base dell'aliquota prevista nel 2003 per i ben più inquinanti combustibili fossili equivalenti, mentre i biocarburanti sono svantaggiati da una parametrizzazione del trattamento fiscale al volume di biocarburante consumato che non tiene sufficientemente conto del minor valore energetico che questi nuovi carburanti hanno rispetto a quelli tradizionali (di regola, 1 litro di biocarburante ha un contenuto energetico ben inferiore rispetto ad 1 litro di carburante derivante da combustibili fossili, per cui sono necessari più litri per ottenere lo stesso rendimento).<sup>181</sup>

Inoltre, la versione attuale della direttiva prevede anche la possibilità di introdurre una serie di esenzioni e riduzioni che non trovano alcuna giustificazione di matrice ambientale e che, anzi, sono di ostacolo alla riuscita di una transizione green, dato che incoraggiano l'uso di combustibili fossili (come quelle relative al gasolio e al carbone utilizzati dalle famiglie per il riscaldamento, al gasolio utilizzato in agricoltura o ai combustibili fossili impiegati dalle industrie ad alta intensità energetica, a cui si aggiungono le esenzioni obbligatorie per il settore della navigazione per via d'acqua, dell'aviazione e della pesca).<sup>182</sup>

Proprio in virtù della mancanza di modulazione del tributo rispetto alla capacità inquinante del prodotto energetico, la stessa funzione ambientale delle accise sulle energie nella loro formulazione originaria è stata messa in forte dubbio dalla dottrina<sup>183</sup>, che, oltre alla mancanza di una identificazione del presupposto con lo svolgimento di attività inquinanti, ha anche messo in luce l'inesistenza di alcun vincolo di destinazione del ricavato a finalità ambientali.

---

<sup>180</sup> Più precisamente, la direttiva del 2003, nello stabilire un livello minimo di tassazione dei vari prodotti energetici, riconosce all'articolo 15 agli Stati membri la facoltà di prevedere delle esenzioni o riduzioni di aliquota su alcuni prodotti energetici e settori, tra cui, in particolare, quelli derivanti da fonti rinnovabili, sull'energia elettrica e sui gas naturali, il che ha favorito un primo e parziale indirizzamento delle accise secondo lo schema del tributo ambientale proprio. Per esempio, a livello nazionale, tale facoltà venne esercitata dall'Italia tramite la previsione di aliquote di favore per il metano, soprattutto nel confronto con il ben più inquinante gasolio.

<sup>181</sup> Comunicazione Commissione 653 final, 2021, p. 2.

<sup>182</sup> Comunicazione Commissione 653 final, 2021, p. 3.

<sup>183</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 183. cfr. nota 170.

Della stessa opinione è anche la Commissione Europea, che ha riconosciuto che nella loro formulazione attuale le accise sui prodotti energetici rispondono ad un'unica esigenza degli Stati membri, ossia il reperimento del gettito<sup>184</sup>.

Pertanto, è stato riconosciuto dalla dottrina che, al fine di potenziare il lato ambientale delle accise, sarebbe necessario far dipendere l'entità del prelievo non solo dal consumo in sé, bensì anche dal diverso pregiudizio che i vari prodotti energetici avrebbero arrecato all'ambiente. Così facendo, infatti, sarebbe possibile orientare il consumo verso tipologie di prodotti energetici meno inquinanti.<sup>185</sup>

In linea con questa logica, la direttiva n. 96/2003 è stata oggetto di un'importante proposta di revisione nel 2021, che sta tentando di risolvere le criticità del precedente modello impositivo, prevedendo una parametrizzazione della tassazione, oltre che al volume dei prodotti energetici consumati, anche al loro “*energy content*” e alla loro “*environmental performance*”.<sup>186</sup>

Nello specifico, la proposta di riforma ha suggerito di classificare i prodotti energetici (usati come combustibili per motori o per riscaldamento) sulla base delle loro prestazioni ambientali, introducendo dei minimi di tassazione in euro graduati a seconda della capacità inquinante dei singoli prodotti energetici e della loro capacità energetica.

Così facendo, le imposte verrebbero effettivamente e finalmente ricondotte ad una logica ambientale, in cui il quantum sia calcolato moltiplicando un valore espresso in euro (deciso in base alla capacità inquinante del prodotto) “*per il potere calorifico netto dei prodotti energetici e dell'elettricità (di cui all'allegato IV della direttiva 2012/27/UE<sup>187</sup>), convertito in gigajoule*”.<sup>188</sup>

Secondo questa logica, i combustibili fossili convenzionali, come benzina e gasolio, verrebbero sottoposti al livello più elevato di tassazione minimo, per un valore minimo di 10, 75 euro per gigajoule generato, mentre quelli meno dannosi [tra cui il gas di petrolio liquefatto (gpl), il gas naturale e l'idrogeno di origine fossile], ritenuti utili nella prima fase del processo di decarbonizzazione, incorrerebbero in un trattamento fiscale temporaneamente più favorevole,

---

<sup>184</sup> Al riguardo la Commissione si esprime nei seguenti termini: “*While the ETD [Energy Taxation Directive] is historically an instrument for Member States to collect tax revenues, the environmental objective of taxation has gained relevance in the present context*”, in *Commission staff working document impact assessment report accompanying the document Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast) (SWD(2021) 641 del 14 luglio 2021, Part 1/3.*

<sup>185</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 140.

<sup>186</sup> Comunicazione (2021) 563 final.

<sup>187</sup> Per i biocarburanti i valori di riferimento sono quelli definiti nell'allegato III della direttiva (UE) 2018/2001

<sup>188</sup> Comunicazione (2021) 563 final, nuovo articolo 1.



venendo sottoposti per un periodo massimo di 10 anni a livelli di imposizione minimi pari ai due terzi di quelli previsti per i combustibili fossili convenzionali.

Successivamente, i livelli di imposizione verrebbero progressivamente innalzati fino all'allineamento con i valori di benzina e gasolio (nella proposta della Commissione la tassazione viene parametrata tenendo in conto dell'apporto variabile nel corso del tempo che i vari prodotti energetici potrebbero dare al raggiungimento degli obiettivi ambientali dell'Unione).

Ancora, ai biocarburanti (e biogas) sostenibili meno avanzati si applicherebbero, invece, la metà dei livelli minimi di imposizione di riferimento, mentre ai biocarburanti avanzati, ai biogas, ai bioliquidi, e all'idrogeno di origine rinnovabile, oltreché all'elettricità, sarebbero applicabili i livelli di imposizione più bassi in assoluto.

La nuova proposta punta, inoltre, a riformare completamente gli articoli 14 e 15 della direttiva n. 96, in materia di esenzioni e riduzioni di aliquota, eliminando numerosi casi specifici di esenzione e riduzione di imposta e, soprattutto, includendo nell'ambito di applicazione della direttiva, anche i prodotti energetici utilizzati in settori prima esenti, come quello della navigazione aerea europea (esclusi i voli d'affari e di diporto) ed il settore della navigazione marittima, in cui la tassazione dovrebbe essere estesa ai prodotti energetici utilizzati per la navigazione per via d'acqua, per pesca e per trasporto merci intra-UE.

Nonostante la stretta in materia di esenzioni e riduzioni, la proposta in questione ha, inoltre, il merito di tenere conto delle istanze economiche e sociali, prevedendo una serie di correttivi per far fronte ai possibili effetti regressivi e dannosi per l'economia della riforma.

Le misure in questione sono molte e variegate: l'applicazione di discipline transitorie finalizzate al progressivo bilanciamento dei costi economici derivanti dall'introduzione della tassazione in esame ad alcuni settori (quali quelli della navigazione aerea intraeuropea, del trasporto marittimo e della pesca) che attualmente godono di esenzioni totali o parziali o la possibilità di esentare le famiglie più vulnerabili dalla tassazione dei combustibili per riscaldamento per un periodo di dieci anni e di applicare una disciplina transitoria per i dieci anni successivi per il raggiungimento dei livelli minimi di tassazione, nonché di enucleare una disciplina transitoria, finalizzata a ridurre i costi economici e sociali<sup>189</sup>, per la gestione diretta dell'adeguamento della tassazione al minimo legale anche per le famiglie con un reddito maggiore

---

<sup>189</sup> Comunicazione della Commissione (2021) 563 final, p. 5.

In conclusione, la disciplina, se venisse così riformata, sembrerebbe effettivamente rendere il consumo dei combustibili più inquinanti sempre meno conveniente, orientando i consumatori verso scelte in linea con gli obiettivi definiti nel Green deal.

Tuttavia, la proposta della Commissione è, allo stato attuale, ancor lontana dal prendere forma, soprattutto in considerazione della difficoltà che si sono verificate nel raggiungimento dell'unanimità richiesta dall'articolo numero 113 del TFUE per l'adozione della nuova direttiva.

Infatti, alcuni Stati, come ad esempio quelli di Malta, Cipro e Grecia, in cui il settore del trasporto marittimo riveste un ruolo essenziale per l'economia nazionale, hanno contestato la decisione di abolire l'esenzione per il settore in questione, anche in considerazione del fatto che ne è stata già prevista l'inclusione nel sistema ETS, mentre, altri Paesi, come la Spagna, il Portogallo, la Danimarca e l'Irlanda, sono stati restii all'eliminazione della disciplina di favore per il combustibile destinata al settore della pesca,<sup>190</sup> ed altri, come la Polonia (in cui il 47% delle famiglie utilizza ancora il carbone per il riscaldamento delle case<sup>191</sup>) hanno contestato l'innalzamento del livello minimo della tassazione sul carbonio utilizzato come fonte di riscaldamento.

Sarà, pertanto, necessaria un'intensa attività di negoziazione, possibilmente facendo leva sulle misure di sostegno economico alla transizione, per raggiungere l'accordo necessario per portare avanti uno dei punti fondamentali della riforma ambientale europea.

## **2.2. I singoli tributi sull'energia presenti nell'ordinamento italiano e le proposte di riforma nazionali**

La disciplina italiana in materia di prodotti energetici risente molto delle indicazioni contenute nella direttiva numero 96 del 2003, la quale individua i prodotti energetici tassabili, gli usi che li rendono soggetti alla tassazione armonizzata e le aliquote d'imposta minime applicabili a ciascun prodotto in base al loro effettivo utilizzo (come propellente, per usi industriali e commerciali o come fonte di riscaldamento).

---

<sup>190</sup> J. PACKROFF – N. J. KURMAYER, *Energy Taxation Directive: Europe's key climate law stuck in a quagmire*, Euractiv, 22nd of May 2023.

<sup>191</sup> N. J. KURMAYER, *From coal to heat pumps: Poland's transition to green heating*, in Euractiv, 26<sup>th</sup> of October 2022.

Difatti, nonostante siano previste alcune agevolazioni ambientalmente orientate,<sup>192</sup> il sistema di tassazione attuale, sulla falsariga del modello europeo, non modula la tassazione dei prodotti energetici utilizzati in base alla loro capacità inquinante e si presta, pertanto, a possibili e auspicabili riforme, finalizzate a rendere, in futuro, la tassazione maggiormente coerente con il principio “*chi inquina paga*”.<sup>193</sup>

A tal proposito, dei progressi verso una disciplina europea ambientalmente orientata, potrebbero essere realizzati anche tramite proposte interne.

Infatti, benché la presenza di una vetusta normativa sovranazionale impedisca una completa riforma nazionale del settore, si rileva come, ad oggi, i livelli minimi di tassazione previsti dalla direttiva non siano di ostacolo in senso assoluto ad una riforma nazionale, dato che, non essendo stati aggiornati per 20 anni, gli stessi risultano tendenzialmente più bassi delle accise effettivamente applicate dalla maggioranza degli Stati membri, Italia inclusa.<sup>194</sup>

Inoltre, rispetto ai prodotti energetici utilizzati per fini industriali, la disciplina italiana può discostarsi liberamente dal modello europeo, come stabilito dalla Corte di Giustizia, nelle Cause riunite C-145/06 e C-146/06 “*Fendt Italiana Srl contro Agenzia Dogane – Ufficio Dogane di Trento*”.<sup>195</sup>

Pertanto, proprio seguendo la logica dell’intervento interno, delle importanti prospettive di riforma sono state introdotte dalla recentissima legge delega al Governo per la riforma fiscale,<sup>196</sup> in cui, seguendo il modello di riforma europeo, nell’art. 12, lett. a, è stata prevista la parametrizzazione della tassazione dei prodotti energetici e dell’energia elettrica all’impatto

---

<sup>192</sup> Il TUA prevede esenzioni e riduzioni per gli impianti che utilizzino fonti rinnovabili e per il consumo di energia autoprodotta grazie a fonti rinnovabili in locali diversi dalle abitazioni civili.

<sup>193</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 164. “*A fronte della provata capacità inquinante delle fonti di produzione per l’energia elettrica, dovrebbe essere applicata una tassazione commisurata alla nocività del prodotto, tale da disincentivarne il consumo e contestualmente accollare il costo del danno ambientale all’inquinatore*”.

<sup>194</sup> Tale assunto è rinvenibile nella proposta di riforma della direttiva europea (Comunicazione della Commissione (2021) 563 final), p. 4.

<sup>195</sup> Nello specifico, la Corte ha stabilito che la disciplina della tassazione degli oli minerali utilizzati per fini diversi dalla combustione o carburazione non rientra nell’ambito di applicazione della direttiva.

<sup>196</sup> Il relativo disegno di legge in questione, presentato il 23 marzo 2023 (atto della Camera dei deputati numero 1038) riprende, nella parte che riguarda la tassazione dei prodotti energetici, il precedente disegno di legge del 29 ottobre 2021 (mai adottato per la fine anticipata della legislatura). V. Dossier XIX legislatura sulla delega al Governo per la riforma fiscale del 19 aprile 2023, p. 3.

ambientale che questi determinano, in modo da “*contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell’inquinamento atmosferico*”.<sup>197</sup>

Nello specifico, la legge delega prevede l’introduzione di un trattamento fiscale di favore per promuovere la produzione di prodotti energetici con un minor impatto ambientale, come l’energia elettrica, il gas metano, il gas naturale, i gas ottenuti da biomasse o da altre risorse rinnovabili.

A tal fine, in particolare, è prevista l’introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano, di gas naturale o di altri gas a consumatori finali, ai fini dell’applicazione dell’aliquota agevolata o dell’esenzione dall’accisa.

La legge delega interviene, inoltre, anche su un settore di particolare rilievo per il raggiungimento degli obiettivi di neutralità climatica entro il 2050, ossia quello delle imposte sull’energia elettrica, ad oggi disciplinate dall’articolo 52 del Testo unico sulle accise, d.lgs. 504 del 1995 (il quale riprende la direttiva numero 96/2003 e stabilisce che l’energia elettrica sia tassata al momento della fornitura al consumatore finale, in caso di fornitura da parte di terzi, o al momento del consumo, in caso di autoproduzione).

Infatti, l’articolo 12, punto c, della delega fiscale 2023, assegna al Governo, nell’esercizio della delega per la revisione della disciplina delle accise, il compito di: “*rimodulare la tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica al fine di incentivare l’utilizzo di quelli più compatibili con l’ambiente*”.

Uno sviluppo in tale direzione della disciplina sembrerebbe quanto mai opportuno, considerato che il settore dell’energia elettrica rappresenta da solo circa il 30% delle emissioni nazionali di origine energetica e che meno della metà dell’energia elettrica (43.1 %) è oggi prodotta grazie a fonti rinnovabili.<sup>198</sup>

Sono poi tra le accise di maggiore rilevanza, per impatto economico ed ambientale, anche le accise sugli oli combustibili, gasolio, benzina e petrolio [disciplinate dal TUA all’articolo 21, 2° comma (lett. a- e) e dall’articolo 62, il quale ne estende il regime fiscale anche agli oli lubrificanti, se usati o venduti per fini diversi dalla carburazione o combustione].

---

<sup>197</sup> Il punto a) dell’articolo 12 del ge stabilisce: “*Nell’esercizio della delega di cui all’articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione delle disposizioni in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi:*

*a) rimodulare le aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull’energia elettrica in modo da tener conto dell’impatto ambientale di ciascun prodotto e con l’obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell’inquinamento atmosferico, promuovendo l’utilizzo di prodotti energetici ottenuti da biomasse o da altre risorse rinnovabili.*”

<sup>198</sup> Dati Ispra riferiti al 2020, consultabili sul sito

[https://www.isprambiente.gov.it/files2020/pubblicazioni/rapporti/Rapporto317\\_2020.pdf](https://www.isprambiente.gov.it/files2020/pubblicazioni/rapporti/Rapporto317_2020.pdf)

Tra questi, si prestano in particolar modo ad essere oggetto di una riforma verde quelle sui carburanti (le quali coprono i prodotti energetici usati per autotrazione e variano in base al tipo di prodotto e alla sua destinazione d'uso), tra cui, innanzitutto, le accise su gasolio (614,4 euro per mille litri) e benzina (728,40 euro per mille litri).

Non si può parlare, infatti, di una modulazione della tassazione che rifletta considerazioni ambientali, dato che il gasolio, oltre a liberare nell'atmosfera quantità di CO<sub>2</sub> superiori alla benzina, libera anche maggiori quantità di ossido di azoto (NO<sub>x</sub>) e, soprattutto, di polvere sottili, le quali possono essere addirittura mille volte più consistenti di quelle prodotte da un motore a benzina.<sup>199</sup>

Si tratta, pertanto, anche in questo caso di una strutturazione della tassazione che è irrispettosa del principio “*chi inquina paga*” e che si presta alle riforme prospettate dall'articolo 12 lett. a del testo legislativo di delega al governo per la riforma fiscale 2023.<sup>200</sup>

Lo stesso discorso può farsi poi per le imposte sui gas incondensabili e sul metano, anch'esse rientranti nella categoria delle accise che sono disciplinate dal TUA.

In relazione a questa categoria di tributi, la mancata commisurazione dell'imposta alla capacità inquinante del metano, risulta particolarmente grave, dato che quest'ultimo fa parte dei gas serra, i quali sono tra i più dannosi per il clima, specialmente se si tiene conto delle conclusioni a cui è giunto l'Istituto Superiore per la protezione e la ricerca ambientale (Ispra) circa la sostanziale inefficacia delle politiche italiane volte a contenere l'emissione di gas serra (tra cui, appunto, il metano).

Difatti, l'Ispra, nel rapporto *Emissioni nazionali di gas serra. Fattori determinanti e confronto con i Paesi Europei* del 2015<sup>201</sup>, ha ricondotto il raggiungimento del livello di gas serra al di sotto dei livelli degli anni Novanta esclusivamente agli effetti negativi sulla produzione economica determinati dalla crisi del 2007. Emerge con forza, quindi, la necessità di una revisione delle politiche italiane al fine centrare gli obiettivi di riduzione del gas serra del 40% e del 55% rispetto ai livelli del 1990 entro il 2030, stabiliti rispettivamente dagli Accordi di Parigi e dal Regolamento sul clima europeo.<sup>202</sup>

---

<sup>199</sup> *Favorevoli o dannosi? Il catalogo 2017 dei sussidi ambientali: versione di sintesi*, pp. 26 ss.

<sup>200</sup> Vedi nota 191.

<sup>201</sup> Ispra, Rapporto 220/2015, *Emissioni nazionali di gas serra. Fattori determinanti e confronto con i Paesi Europei*, p. 6.

<sup>202</sup> Art. 4 Reg. 1119/2021 – traguardi climatici intermedi

### 2.3 La Carbon tax

Tra i tributi sui prodotti energetici, ritengo che un paragrafo a parte vada dedicato, per la sua importanza, alla Carbon tax.

Con il termine “Carbon Tax” si indica un tributo, ricompreso a livello classificatorio nella categoria delle accise sui prodotti energetici, che ha come presupposto il consumo di combustibili fossili e in cui il prelievo è commisurato al livello di emissioni di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) o di altri gas serra considerati ad essa equivalenti.

Si tratta di un tributo con evidenti finalità ambientali, in cui il quantum del prelievo dovrebbe naturalmente rispecchiare il principio “*chi inquina paga*” e variare a seconda del tipo di combustibile fossile utilizzato, in considerazione della sua capacità di emissione di carbonio, seguendo la logica per cui «*Il carbone è più inquinante del petrolio e quest'ultimo è più inquinante del gas. La tassa più elevata dovrebbe essere, quindi, imposta sul carbone e la meno elevata sul gas*”.<sup>203</sup>

Questo tributo, negli ultimi anni, ha sollevato molto interesse a livello europeo, ma non è stato adottato in modo uniforme, soprattutto a causa della resistenza dei Paesi europei produttori di petrolio, preoccupati delle possibili ripercussioni negative in termini di competitività che l'introduzione di un simile forma di tassazione potrebbe comportare in assenza di un coordinamento internazionale (a vantaggio soprattutto di altri paesi produttori come gli Stati Uniti e il Giappone).<sup>204</sup>

A livello nazionale, diversamente, sono moltissimi i Paesi che hanno introdotto nel loro sistema fiscale una Carbon tax.

Secondo i dati riportati da Tax Foundation, a partire dal 1990 (anno in cui la Finlandia ha introdotto, per la prima volta, la carbon tax), in Europa ci sono stati ben 20 Paesi che si sono dotati di forme di tassazione analoghe, seppur variamente diversificate in ordine all'entità del prelievo e al tipo di emissioni equivalenti alla CO<sub>2</sub> che sono coperte.

Tuttavia, uno studio OCSE, ha rilevato che, ancora nel 2018, vi era un evidente “*carbon price gap*”, ossia vi erano prezzi del carbonio troppo bassi rispetto al danno ambientale da esso

---

<sup>203</sup> D.W. PEARCE (a cura di), *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 54

<sup>204</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 223.

prodotto (nel 90% delle imposte, il prezzo per tonnellata era, infatti, inferiore ai 30€, ovvero alla stima minima del danno marginale esterno causato dalle emissioni di gas serra<sup>205</sup>).

Detta situazione è senza dubbio migliorata negli ultimi anni, dato che sono state introdotte misure analoghe in nuovi Paesi e sono stati tendenzialmente alzati i prezzi del carbonio; tuttavia, l'Italia non si è mossa in questa direzione ed è rimasta, ancora oggi, uno dei pochi Paesi europei privo di una propria Carbon Tax.

Una rappresentazione visiva della situazione attuale nei vari Stati membri emerge dalla seguente tabella:

#### 2022 Carbon Taxes in Europe

<i>Carbon Tax Rates, Share of Covered Greenhouse Gas Emissions, and Year of Implementation in European Countries (as of April 1, 2022)</i>				
	Carbon Tax Rate (per ton of CO <sub>2</sub> e)		Share of Jurisdiction's Greenhouse Gas Emissions Covered	Year of Implementation
	Euros	US Dollars		
Austria (AT)	€30.00	\$33.15	40%	2022
Denmark (DK)	€24.04	\$26.62	35%	1992
Estonia (EE)	€2.00	\$2.21	6%	2000
Finland (FI)	€76.00	\$85.10	36%	1990
France (FR)	€45.00	\$49.29	35%	2014
Iceland (IS)	€30.93	\$34.25	55%	2010
Ireland (IE)	€41.00	\$45.31	40%	2010
Latvia (LV)	€15.00	\$16.58	3%	2004
Liechtenstein (LI)	€117.27	\$129.86	81%	2008
Luxembourg (LU)	€39.15	\$43.35	65%	2021
Netherlands (NL)	€42.00	\$46.14	12%	2021
Norway (NO)	€79.12	\$87.61	63%	1991
Poland (PL)	€0.07	\$0.08	4%	1990
Portugal (PT)*	€23.88	\$26.44	36%	2015
Slovenia (SI)	€17.27	\$19.12	52%	1996
Spain (ES)	€15.00	\$16.58	2%	2014
Sweden (SE)	€117.30	\$129.89	40%	1991
Switzerland (CH)	€117.27	\$129.86	33%	2008
Ukraine (UA)	€0.93	\$1.03	71%	2011
United Kingdom (GB)	€21.36	\$23.65	21%	2013

<sup>205</sup> OECD (2018), *Effective Carbon rates 2018: pricing carbon Emissions Through taxes and Emission Trading, Paris.*

Per completezza, si riporta che l'Italia, seguendo l'esempio di altri Paesi europei, successivamente alla firma del Protocollo di Kyoto, aveva in realtà enucleato una propria Carbon Tax, entrata in vigore il 1° gennaio 1999, con l'art. 8 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448 collegata alla Finanziaria 1999.

Il tributo aveva come presupposto impositivo il consumo, da parte degli impianti di combustione con potenza superiore ai 50 megawatt, di carbone e sostanze affini, tra cui il coke di petrolio e l'“Orimulsion” (un bitume di origine naturale emulsionato con il 30% di acqua) e rappresentava, nel panorama italiano del tempo, l'unico tributo rispondente al modello europeo di tributo ambientale in senso stretto, dato che *“la tassa prevede(va) un'aliquota direttamente proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato per la sussistenza di una relazione diretta tra l'unità fisica che determina il danno ambientale e il presupposto del tributo”*.<sup>206</sup>

L'obiettivo della Legge n. 448/98 era quello di aumentare progressivamente la tassazione sui fattori inquinanti, aumentando gradualmente le accise nel corso dei successivi 7 anni, fino a raggiungere le aliquote *“obiettivo”* nel 2005, ma tale progetto di adeguamento, iniziato nel 1999 con il DPCM del 15/1, venne interrotto già nel 2000, a seguito dell'aumento a livello globale dei prezzi del petrolio.<sup>207</sup>

Nonostante la breve vita di questo tributo nell'ordinamento italiano, può essere utile analizzare i risultati prodotti dallo stesso al fine di riflettere sulla possibilità di reintrodurlo nel sistema.

A tal proposito, va, in primo luogo, sottolineato che il tributo ha portato ad alcuni risultati in materia di incremento occupazionale, ricollegabili al fatto che l'articolo 8 della legge n. 448 del 98 mise in pratica la teoria del Doppio Dividendo, stabilendo di mantenere la pressione fiscale complessiva invariata, e destinando il gettito ricavato dall'introduzione del tributo alla diminuzione della pressione fiscale sul lavoro, in particolare su alcune categorie produttive.<sup>208</sup>

Difatti, dall'analisi degli effetti prodotti dalla nuova imposta con riferimento al biennio 1999-2000, emerge, che l'introduzione del tributo non solo non aveva comportato ripercussioni

---

<sup>206</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 224.

<sup>207</sup> M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio*, op. cit. p. 63

<sup>208</sup> M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio*, op. cit. p. 67.



negative sulla competitività delle imprese, ma aveva anche determinato un risparmio contributivo pari a 400 milioni di euro.<sup>209</sup>

Nello specifico, in base ai dati riportati nel DPCM 15/1/21999, la misura aveva portato, nel 1999, ad una riduzione del costo del lavoro pari allo 0,47% grazie all'impegno delle risorse acquisite per abolire i prelievi contributivi per gli asili nidi (nel limite dello 0,1% della retribuzione imponibile), per l'Ente nazionale assistenza orfani dei lavoratori italiani (con aliquota variabile tra lo 0,01% e lo 0,16% in dipendenza delle professioni) e per l'assicurazione per la Tbc (con aliquota dello 0,21%) e grazie anche a queste misure, venne registrato nel periodo successivo, un significativo incremento medio dell'1.3% della forza lavoro nell'impresa.

Ciononostante, come anticipato, successivamente alla crisi petrolifera del 2000, il tributo rimase essenzialmente inapplicato, finché non venne abrogato dall'articolo 7, comma 1, D.lgs. n.26 del 2007, per poi non essere più reintrodotta nel sistema fiscale italiano.

Considerati gli effetti positivi che detta normativa ha prodotto nel breve periodo in cui è stata in vigore in Italia, e che potrebbe nuovamente realizzare in futuro, sia in termini di gettito (si stimano fino 10,3 miliardi di euro di possibile gettito<sup>210</sup>), che in quello di aumento dell'occupazione e del livello di tutela ambientale (la capacità di ridurre le emissioni di gas serra della carbon tax è stata comprovata da diversi studi)<sup>211</sup>, sembra possibile affermare che l'introduzione di una carbon tax sia una scelta quanto mai opportuna da parte del Legislatore.

Ciò detto, l'introduzione di una Carbon tax dovrebbe necessariamente essere coordinata con l'Emission Trading System, ovvero il principale strumento attivo a livello dell'Unione europea

---

<sup>209</sup> R. BARDAZZI, F. OROPALLO, M.G. PAZIENZA, *Accise energetiche e competitività delle imprese; un'applicazione sull'inserimento della carbon tax*, Siep, Working paper 393, dicembre 2004; M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio*, op. cit. p. 67.

Si rileva che l'Autore da ultimo citato, nonostante sottolinei i risultati positivi della carbon tax italiana rimanga dell'avviso che si debba procedere ad una riorganizzazione complessiva del sistema tributario italiano, in quanto sub-ottimale, piuttosto che limitarsi a "una riottimizzazione parziale limitata a due strumenti (tasse ambientali, imposte sul lavoro) e a due obiettivi (emissioni in atmosfera e occupazione).

<sup>210</sup> Documento di valutazione del Senato della Repubblica, *Chi inquina paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l'ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, 2017, p. 36

<sup>211</sup> J. ANDERSSON, *Cars, carbon taxes and CO2 emissions*, 2015, Working Paper 212 del Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment - Working Paper n. 238 del Centre for Climate Change Economics and Policy; A. BARANZINI – S. CARATTINI, *Taxation of emissions of greenhouse gases: The environmental impacts of carbon taxes*, In *Global environmental change*, 2014, pp. 543–560; C. AYDIN – O. ESEN, *Reducing CO2 in the EU member states: do environmental taxes work?*, in *Journal of Environmental Planning and Management*, volume 61, n. 13, pp. 2396 ss. S. SEN - H. VOLLEBERGH, *The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption*, *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018, Vol. 92, pp. 74-99. Quest'ultima ricerca, sulla base di dati raccolti in 40 Paesi tra Paesi OCSE e membri del G20, ha evidenziato una riduzione del livello di emissioni del 7.3% a fronte di un incremento di 10 euro del prezzo di una tonnellata di Carbonio.

per il contenimento delle emissioni di gas serra, che, allo stato attuale, copre all'incirca il 43% delle emissioni di gas serra.<sup>212</sup>

L'applicazione indiscriminata di una carbon tax nei settori già coperti dall'Emission trading system potrebbe rilevarsi, infatti, eccessivamente gravosa per le imprese coinvolte nello stesso, atteso che, tramite detto sistema, viene già assegnato (e pagato dalle imprese) un prezzo al carbonio.

Infatti, viene stabilito un limite massimo (cap) di emissioni complessive che possono essere prodotte in un anno, rappresentate da quote ETS (ognuna delle quali dà diritto ad emettere una tonnellata di CO<sub>2</sub> o di un altro GHG o gas effetto serra equivalente). Tali quote sono successivamente in parte distribuite gratuitamente e in parte messe all'asta tra le imprese che hanno dimensioni sufficientemente grandi da rientrare nell'ambito di applicazione del sistema e i partecipanti al sistema al termine di ogni anno, per non incorrere in sanzioni, devono consegnare un numero di quote corrispondente alle tonnellate di CO<sub>2</sub> prodotte.<sup>213</sup>

Diversamente, come emerso da recenti studi,<sup>214</sup> le tasse sul carbonio potrebbero essere particolarmente indicate per ridurre le emissioni nei settori che non sono attualmente coperti dall'ETS (Emission Trading System).

Come rilevato anche dalla Banca mondiale nel 2016<sup>215</sup>, esse si adatterebbe meglio a quei settori in cui è predominante la presenza di fonti di inquinamento di piccole dimensioni, dato che solamente le grandi imprese avrebbero la capacità e le competenze necessarie per impegnarsi attivamente nel carbon trading (ossia la compravendita di quote ETS, ampiamente praticata dalle imprese al fine di rispettare l'obiettivo di quote ets da restituire) e sostenerne gli alti costi di transazione ad esso relativi.<sup>216</sup>

Inoltre, l'introduzione di un prezzo minimo del carbonio per ogni uso energetico tramite una carbon tax aumenterebbe i prezzi del carbonio anche per quei piccoli emettitori industriali che hanno impianti di dimensioni inferiori al requisito di partecipazione al sistema ETS dell'UE, nonché per gli utenti commerciali di energia, senza pregiudicare eccessivamente le utenze

---

<sup>212</sup> A. MAJOCCHI, *setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*. in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*. Cheltenham, UK, 2021, p. 23.

<sup>213</sup> Alle imprese è poi consentito di effettuare una compravendita privata delle quote, e attraverso tale meccanismo è il mercato stesso a fissare il prezzo della tonnellata di carbonio (da qui "cap and trade").

<sup>214</sup> S. CARATTINI - M. CARVALHO - S. FRANKHAUSER, *Overcoming public resistance to carbon taxes*, in *Wiley Interdisciplinary Reviews: Climate Change*, 2018, vol. 9, n. 5, p. 3.

<sup>215</sup> World Bank. (2016). *State and trends of carbon pricing 2016*.

<sup>216</sup> L. H. GOULDER - I. W. H. PARRY, *Instrument choice in environmental policy*. *Review of Environmental Economics and Policy*, 2008, vol. 2, issue n. 2, pp. 152-174.

domestiche.<sup>217</sup> L'aumento dei prezzi del carbonio che questi produttori si troverebbero ad affrontare potrebbe, infatti, ulteriormente accelerare l'adozione di tecnologie a basse emissioni di carbonio.<sup>218</sup>

Diversi studi<sup>219</sup> hanno, inoltre, sottolineato che, a livello economico, l'implementazione di una Carbon tax sarebbe più vantaggiosa di una estensione del sistema ETS, dato che, pur fornendo entrambe un simile incentivo di prezzo verso la riduzione delle emissioni, la prima sarebbe più semplice da amministrare e potrebbe portare un maggior gettito nei bilanci pubblici.

Nonostante queste convincenti argomentazioni a favore della reintroduzione di una Carbon tax, si segnala la scelta a livello europeo di puntare maggiormente sul sistema ETS, al fine di raggiungere gli obiettivi in termini di riduzione delle emissioni, attraverso la realizzazione di un distinto sistema di (ETS II) appositamente dedicato agli edifici commerciali ed al trasporto su strada e un rafforzamento generale del sistema, per mezzo di ulteriori riforme nel 2023<sup>220</sup>.

Ciò non toglie che la Carbon tax possa comunque essere introdotta per dare il giusto segnale di prezzo alle imprese di minori dimensioni ed a quei settori che ancora sfuggono al suo ambito applicativo (e eventualmente anche ai settori coperte dal sistema se il segnale di prezzo non fosse adeguato).

---

<sup>217</sup> “For domestic energy use, the impact of the proposed carbon price floor is expected to be very limited in the first four years, as effective carbon rates are already at about EUR 80 per tonne of CO2 for most of their emissions. Some households may face moderately higher payments for natural gas. To ensure that the reform accounts for social and distributional impacts, especially in terms of energy parts of the additional revenues could be used to increase cash-payments to low-income households”, OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 5.

<sup>218</sup> OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 5.

<sup>219</sup> Per citarne alcuni: Documento di valutazione del Senato della Repubblica, *Chi inquina paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l'ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, 2017, p. 36; J. E. ALDY – R. N. STAVINS, *The promise and problems of pricing carbon: Theory and experience*, in *The Journal of Environment and Development*, 2012, vol. 21, issue 2, pp. 152–180; A. BARANZINI – N. BORZYKOWSKI – S. CARATTINI, *Carbon offsets out of the woods? Acceptability of domestic vs. international reforestation programmes, in the lab*. *Journal of Forest Economics*, 2008, volume 32, p. 1–12; L. H. GOULDER - I. W. H. PARRY, *Instrument choice in environmental policy. Review of Environmental Economics and Policy*, 2008, vol. 2, issue n. 2, pp. 152–174.

<sup>220</sup> Il sistema in questione è stato oggetto di recenti modifiche nel maggio del 2023, attraverso cui si è puntato ad aumentarne l'efficacia, da un lato, tramite la diminuzione del tetto delle emissioni inquinanti e l'accelerazione della sua riduzione su base annuale e, dall'altro, tramite l'eliminazione graduale delle quote di emissioni a titolo gratuito per il settore della navigazione aerea e l'inclusione, nel sistema in esame, delle emissioni generate dalla attività di trasporto marittimo. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221212IPR64527/climate-change-deal-on-a-more-ambitious-emissions-trading-system-ets>; <https://www.consilium.europa.eu/it/infographics/fit-for-55-eu-emissions-trading-system/>.

### 2.3.1. Le problematiche legate alla reintroduzione di una Carbon tax

La reintroduzione della Carbon tax nel nostro Paese, per quanto auspicabile, dovrebbe necessariamente vincere la naturale ostilità dei contribuenti all'introduzione di un qualunque tipo di nuovo tributo, inclusi quelli ambientali, nonostante il loro nobile oggetto di tutela.

La Carbon tax nello specifico, è un tributo che non incontra il benessere dell'elettorato, dato che genera in esso dubbi e perplessità di varia natura, tra cui: la paura di un costo individuale eccessivo e di un effetto regressivo dell'imposta, oltreché preoccupazioni circa potenziali effetti negativi per l'economia e la competitività delle imprese.

In particolare, per quanto riguarda il primo punto, alcune ricerche<sup>221</sup> sono giunte alla conclusione che l'elettorato tende a sovrastimare i costi della carbon tax e a sottostimare, invece, i benefici che potrebbero derivarne. Inoltre, il contribuente tenderebbe a prediligere, tra gli strumenti di politica ambientali, i sussidi che premiano basse emissioni di gas serra rispetto alle fattispecie impositive,<sup>222</sup> ignorando, tuttavia, i costi indiretti che derivano da essi in termini di minor gettito.

Per quanto riguarda, invece, le preoccupazioni circa la natura regressiva dell'imposta e gli aspetti economici ad essa connessi, esse sono parzialmente fondate e sono state oggetto di approfondite discussioni in ambito fiscale ed economico.

È stato effettivamente rilevato che potenzialmente la Carbon tax può comportare anche effetti negativi sia in termini economici che sociali, come, ad esempio, un iniziale impatto negativo sulla competitività delle imprese e sul benessere dei consumatori.<sup>223</sup>

Nello specifico, la tassazione dei combustibili inquinanti potrebbe ricadere sui prezzi praticati dalle imprese e sul tasso di rendimento del capitale, compromettendo la competitività, sia delle imprese direttamente coinvolte nelle attività inquinanti (che potrebbero perdere quote di mercato), che di quelle ad alta intensità energetica o con rapporti commerciali con le imprese inquinanti.

---

<sup>221</sup> A. BARANZINI – N. BORZYKOWSKI – S. CARATTINI, *Carbon offsets out of the woods? Acceptability of domestic vs. international reforestation programmes, in the lab*. *Journal of Forest Economics*, 2008, volume 32, p. 1–12; J. ODECK - S. BRÅTHEN, *Toll financing in Norway: The success, the failures and perspectives for the future*, in *Transport Policy*, vol. 9 n. 3 253–260; G. SCHUITEMA, L. STEG – S. FORWARD, *Explaining differences in acceptability before and acceptance after the implementation of a congestion charge in Stockholm*. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, vol. 44, n. 2, pp. 99–109.

<sup>222</sup> A. ALBERINI – M. SCANSY – A. BIGANO, *Policy vs individual heterogeneity in the benefits of climate change mitigation: Evidence from a stated-preference survey* (FEEM Working Paper No. 80.2016). Milano.

<sup>223</sup> M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio*, op. cit. p. 67.

Inoltre, nel caso in cui fosse ritenuto eccessivamente dispendiosa l'adozione di nuove tecnologie o processi produttivi meno inquinanti, le imprese potrebbero avvertire la tentazione di spostare la produzione in Paesi con tassazioni più basse sulle produzioni inquinanti (tra i correttivi a questo problema figura il CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism), che sarà analizzato nei prossimi paragrafi).

Per limitare tali effetti negativi sulla competitività, nel breve periodo potrebbe essere importante l'utilizzo del gettito delle imposte ambientali, mentre nel lungo termine, autorevoli autori<sup>224</sup> ritengono che sarebbero la stessa innovazione tecnologica e l'abbattimento delle emissioni ottenute grazie agli sforzi economici iniziali ad aumentare la competitività delle imprese.<sup>225</sup>

Difatti, ad oggi, non solo è dimostrato che il carbon pricing (di cui la Carbon tax è una forma) riduce le emissioni di gas serra<sup>226</sup>, ma è stato anche dimostrato che esso ha un impatto minimo sull'economia globale, almeno in presenza di aggiustamenti e misure specifiche a sostegno dei settori più vulnerabili.<sup>227</sup>

### **2.3.2. Il possibile tax design del tributo**

Per ottenere risultati positivi in termini di accettabilità della tassa da parte dell'elettorato, di importanza cruciale potrebbe essere il futuro tax design della nuova imposta sulle emissioni di CO2 e degli altri gas serra considerati ad essa equivalenti.

A tal proposito, alcune proposte, degne di nota per la consistenza delle fonti e dei dati analizzati, sono state effettuate da un gruppo di ricercatori dell'università di Yale, in un saggio del 2018

---

<sup>224</sup> M.E. PORTER, *America's Green Strategy*, in *Scientific American*, vol. 264, n. 4, p. 193-246, 1991; M.E. PORTER – C. VAN DER LINDE, *Toward a new conception of the environment- competitiveness relationship*, in *Journal of Economic Perspective*, vol. 9, n. 4, p. 97-118, 1995.

<sup>225</sup> M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio*, op. cit. p. 68.

<sup>226</sup> J. ANDERSSON, *Cars, carbon taxes and CO2 emissions*, 2015, Working Paper 212 del Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment - Working Paper n. 238 del Centre for Climate Change Economics and Policy; A. BARANZINI – S. CARATTINI, *Taxation of emissions of greenhouse gases: The environmental impacts of carbon taxes*, In *Global environmental change*, 2014, pp. 543-560; C. AYDIN – O. ESEN, *Reducing CO2 in the EU member states: do environmental taxes work?*, in *Journal of Environmental Planning and Management*, volume 61, n. 13, pp. 2396 ss. S. SEN - H. VOLLEBERGH, *The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption*, *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018, Vol. 92, pp. 74-99. Quest'ultima ricerca, sulla base di dati raccolti in 40 Paesi tra Paesi OCSE e membri del G20, ha evidenziato una riduzione del livello di emissioni del 7.3% a fronte di un incremento di 10 euro del prezzo di una tonnellata di Carbonio.

<sup>227</sup> A. DECHEZLEPRÊTRE – M. SATO, *The Impacts of Environmental Regulations on Competitiveness*, in *Review of Environmental Economics and Policy*, Volume 11, Number 2, pp. 183-206.

intitolato “*Overcoming public resistance to carbon taxes*”<sup>228</sup>, in cui si suggerisce l’adozione di una carbon tax ad aliquota crescente nel tempo, sulla base dell’assunto, confermato da diversi studi<sup>229</sup>, che l’avversione nei confronti del tributo sia destinata a ridimensionarsi, una volta entrata in vigore (in particolare, una graduale introduzione dell’imposta permetterebbe ai contribuenti di effettuare una migliore ponderazione del rapporto tra costi e benefici).

Dello stesso parere è anche L’OCSE che nel suo Piano d’azione per una riforma ambientale della fiscalità in Italia del 2021, nel proporre l’adozione di una Carbon tax nel contesto italiano, ha affermato la vantaggiosità della definizione di un percorso chiaro e graduale di aumento dei prezzi del carbonio, sul presupposto che permetta una maggiore pianificazione degli investimenti per le imprese e le famiglie, incentivando, quindi, gli investimenti pluriennali in opzioni a basse emissioni di carbonio e orientando l’economia verso la neutralità delle emissioni di carbonio.<sup>230</sup>

I ricercatori di Yale propongono, inoltre, di destinare il gettito al finanziamento di ulteriori spese che abbiano come obiettivo il contrasto del gas effetto serra, come, ad esempio, il finanziamento della ricerca scientifica contro l’inquinamento o di sussidi che promuovano una riduzione dell’uso di fonti inquinanti. Così facendo, il tributo rispecchierebbe il modello delle imposte di scopo (che, in base alle ricerche effettuate<sup>231</sup>, rappresentano il tipo di imposta ambientale alla cui introduzione il contribuente è meno ostile).

Grazie ad una scelta in questa direzione, potrebbe essere vinta la resistenza di quanti nutrono dubbi sull’opportuno utilizzo da parte del governo del gettito ricavato o sull’inefficacia dell’imposte di questo tipo nel contrastare i gas serra.

Inoltre, in un momento successivo, od anche sin dall’inizio, il gettito potrebbe essere destinato in parte a finalità redistributive (complessivamente meno apprezzate, ma comunque viste con

---

<sup>228</sup> S. CARATTINI - M. CARVALHO – S. FRANKHAUSER, *Overcoming public resistance to carbon taxes*, in *Wiley Interdisciplinary Reviews: Climate Change*, 2018, vol. 9, n. 5, pp. 1-14.

<sup>229</sup> Tra gli studi citati di fondamentale importanza è lo studio sul gradimento della carbon tax in Canada di B. MURRAY – N. RIVERS, *British Columbia's revenue-neutral carbon tax: A review of the latest 'grand experiment' in environmental policy*, in *Energy Policy*, 86, 674–683, il quale conferma l’applicabilità del ragionamento in questione. Altri studi citati, che sembrano confermare questa tesi, sono tuttavia riferiti ad imposte pigouviane i cui benefici ambientali sono più evidente rispetto alla carbon tax; HENSHER, D. A. - LI, Z., *Referendum voting in road pricing reform: A review of the evidence*. *Transport Policy*, 2013, n. 25, 186–197. BÖRJESSON, M., ELIASSON, J., HUGOSSON, M. B., BRUNDELL-FREIJ, K., *The Stockholm congestion charges—5 years on. Effects, acceptability and lessons learnt*. *Transport Policy*, 2012, 20, 1–12. BARANZINI, A., BORZYKOWSKI, N., CARATTINI, S. (2018). *Carbon offsets out of the woods? Acceptability of domestic vs. international reforestation programmes in the lab*. *Journal of Forest Economics*, 32, 1–12.

<sup>230</sup> OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 5.

<sup>231</sup> Tra le fonti citate vi sono: Baranzini & Carattini, 2017; Beuermann & Santarius, 2006; Bristow, Wardman, Zannia, & Chintakayalab, 2010; Carattini et al., 2017; Clinch & Dunne, 2006; Deroubaix & Lévêque, 2006; Dresner, Jackson, & Gilbert, 2006; Gevrek & Uyduranoglu, 2015; Kallbekken & Aasen, 2010; Kallbekken & Sælen, 2011; Klok et al., 2006; Thalmann, 2004.

favore da una buona parte dei contribuenti) ed in particolare, alla riduzione dei costi per le famiglie a reddito inferiore, attraverso il riconoscimento di somme forfettarie o di misure di ammortizzazione sociale.

Diversamente, dato il basso grado di gradimento dei contribuenti, essi sconsigliano l'utilizzo del gettito ottenuto al fine di ridurre altre imposte, come quelle sul lavoro, nonostante tale soluzione sia prediletta dagli economisti<sup>232</sup>, dato che permette, in via teorica, di realizzare il c.d. doppio dividendo, ottenendo un incremento del livello di occupazione e un miglioramento dell'economia nazionale.

Nello specifico, lo sfavore dei contribuenti verso questo tipo di destinazione del gettito deriverebbe dalla percezione che le politiche di contrasto ai gas serra e le politiche di riduzione delle altre imposte riguardino due problemi distinti, da trattare in modo separato e dalla sfiducia nell'effettiva realizzazione del tax shifting da parte del governo.

A livello personale, ritengo che dovrebbe essere in parte perseguito un piano di riduzione degli oneri contributivi, dato che i possibili vantaggi che il tax shifting potrebbe comportare sono troppi per essere accantonati.

Infine, a prescindere dalla scelta sulla destinazione del gettito, gli Autori rilevano l'essenzialità di una comunicazione trasparente ed efficace circa i costi e i possibili benefici sia economici che in termini di qualità della vita, che sono associati alla carbon tax.

In particolare, dovrebbero essere approfonditamente illustrate tutte le misure che si intendono intraprendere per minimizzare gli impatti negativi sulle classi meno agiate, tra cui sconti fiscali, trasferimenti forfettari e altre misure di ammortizzazione sociale e, soprattutto, l'attività di informazione dovrebbe continuare anche oltre il momento dell'entrata in vigore del tributo, per far sì che vengano socialmente accettati anche i successivi aumenti di aliquota.

Per quanto riguarda, invece, il prezzo del carbonio, secondo la logica pigouviana, esso dovrebbe essere pari ai costi sociali delle emissioni di CO<sub>2</sub>, tuttavia, poiché vi è una certa difficoltà nel misurarli con certezza, l'unica conclusione certa è che il prezzo del carbonio dovrebbe essere sufficientemente elevato da dare un segnale al mercato e promuovere un cambiamento progressivo nella struttura dei consumi e dei metodi di produzione.<sup>233</sup>

---

<sup>232</sup> L. H. GOULDER, *Environmental taxation and the double dividend: A reader's guide*. in *International Tax and Public Finance*, 1995, vol. 2, n. 2, pp. 157–183.

<sup>233</sup> A. MAJOCCHI, *setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*. in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*. Cheltenham, UK, 2021, p. 25.

L'OCSE recentemente ha proposto per l'Italia l'adozione di un prezzo del carbonio pari a 40 euro per tonnellata di CO<sub>2</sub> con aumenti progressivi di 10 euro l'anno, fino al raggiungimento del prezzo di 120 euro per tonnellata nel 2030.<sup>234</sup>

Tale misure potrebbe essere idonea a dare un segnale di prezzo al mercato, dato che il report dell'OCSE segnala riporta che nel 2020 il prezzo per tonnellata di carbonio in Italia (il carbon pricing in Italia avviene solamente per mezzo di accise e permessi ETS e) variava dai 240 euro nel settore dei trasporti ai 25 euro nel settore industriale, per cui, stante questa situazione di partenza, fissando un prezzo minimo del carbonio a 40 euro (a salire fino a 120) non vi sarebbero ripercussioni immediate su ogni settore dell'economia, ma solamente su quelli che fino ad oggi sono stati esclusi in modo sostanziale dal carbon pricing.

#### **2.4. Il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)**

Tra le imposte che assegnano un prezzo alle emissioni di carbonio, è destinata ad assumere importanza fondamentale nei prossimi anni anche quella denominata Carbon Border Adjustment Mechanism (o meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione). Essa trae le sue origini dalla proposta della Commissione europea del 14 luglio 2021<sup>235</sup>, concretizzatasi poi nel Regolamento n. 956 del 2023 del 10 maggio 2023 e rappresenta la frontiera della tassazione ambientale europea.

Detto meccanismo, che integra l'EU ETS, verrà applicato su alcune categorie di beni ad alto contenuto di carbonio importati in Europa (cemento, elettricità, fertilizzanti, ferro, acciaio e alluminio) e sui prodotti trasformati a partire da tali beni, applicando ad essi lo stesso prezzo sul carbonio (risultante dalla media settimanale del prezzo dei certificati EU ETS), che viene applicato ai beni prodotti all'interno dell'Unione.

Nello specifico, il sistema prevede l'applicazione del meccanismo in questione nel Paese di destinazione, ossia nello Stato in cui avviene il consumo dei beni inquinanti.

---

<sup>234</sup> OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 6.

<sup>235</sup> La misura in questione è stata ricompresa nella proposta del Parlamento europeo e del Consiglio COM (2021) 564 final, con cui si propone l'introduzione di un regolamento che istituisca un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere.



Lo scopo principe di tale normativa è di evitare che le politiche ambientali europee vengano aggirate e frustrate nella loro efficacia dalla delocalizzazione delle produzioni inquinanti in Paesi esteri con regole in materia di emissioni meno stringenti rispetto a quelle dell'Unione.<sup>236</sup>

Difatti, viene rilevato nel considerando numero 8 del regolamento che, benché l'Unione abbia ridotto nel corso del tempo le emissioni di gas serra interne, sono invece aumentate le “*emissioni di gas serra incorporate nelle importazioni*”, con il risultato di pregiudicare gli sforzi compiuti dall'Unione per la riduzione della sua impronta ambientale globale.

Per cui, tramite l'applicazione ai beni importati di un prezzo sul carbonio equivalente a quello europeo, la Commissione europea punta ad incentivare la riduzione delle emissioni inquinanti provenienti dagli Stati terzi ed a promuovere l'adozione di misure normative di tutela ambientale analoghe a quelle dell'Unione europea da parte dei Paesi non membri che hanno un impatto notevole sul livello globale delle emissioni inquinanti, come India e Cina, per fare degli esempi.

Tali provvedimenti mirano a dare applicazione a livello internazionale al principio “*chi inquina paga*” e trovano una giustificazione nella dimensione globale del problema ambientale, il quale, superando i confini nazionali, richiede un approccio multilaterale e un coordinamento a livello internazionale per poter essere opportunamente gestito.<sup>237</sup>

Non avrebbe senso, infatti, ridurre le emissioni di carbonio in Europa se, per soddisfare lo stesso mercato europeo, venissero aumentate le emissioni di CO<sub>2</sub> in altre parti del mondo, impedendo quindi una riduzione globale delle emissioni di carbonio.

Il sistema in questione è stato sviluppato con l'idea di sostituirsi in modo graduale (entro il 2034) agli strumenti già esistenti e previsti dalla direttiva numero 87 del 2003, al fine di scoraggiare la delocalizzazione delle emissioni di carbonio nei settori a rischio, ossia l'assegnazione a titolo gratuito di quote EU ETS per le imprese operanti nei settori a rischio delocalizzazione (art. 10 bis comma 6) e le misure di sostegno finanziario dirette a compensare “*i costi delle emissioni indirette sostenuti a fronte dei costi delle emissioni di gas a effetto serra trasferiti sui prezzi dell'energia elettrica*” (art.10 ter).

---

<sup>236</sup> A. COMELLI, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2022, p. 791.

<sup>237</sup> A. MAJOCCHI, *setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*. in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*. Cheltenham, UK, 2021, p. 21: “*In this case the principle that the American biologist Hardin (1968) called 'The Tragedy of the Commons' applies: the optimal solution is a multilateral agreement, but – unfortunately – for everyone it is convenient to behave like a free rider*”.

Al Legislatore europeo non è sfuggito, infatti, che tali misure indeboliscono il segnale di prezzo dato al mercato e, pertanto, ne ha previsto l'eliminazione tramite un graduale innalzamento del prezzo del carbonio per i prodotti importati nei settori a rischio di delocalizzazione, seguito da una corrispettiva diminuzione del numero di quote ETS assegnate gratuitamente.<sup>238</sup>

Le emissioni a cui si applica il CBAM sono il biossido di carbonio (CO<sub>2</sub>), il protossido di azoto e i perfluorocarburi e, ulteriore tratto innovativo, l'imposta non riguarderà solo (coerentemente con quanto già previsto dal sistema ETS) le emissioni dirette, ossia le emissioni ricollegabili al processo di produzione, ma anche le emissioni indirette (ovvero quelle *“derivanti dalla produzione di energia elettrica utilizzata per produrre le merci cui si applica il presente regolamento”*<sup>239</sup>).

Invece, in base all'articolo 2, paragrafo 6, il sistema non si applicherà alle importazioni dal valore trascurabile, alle merci contenute nei bagagli personali dei viaggiatori (se di modesto valore) e alle merci provenienti dai Paesi in cui si applica l'EU ETS o da Paesi in cui il sistema di quote di emissione sia stato tarato, per mezzo di un accordo tra Unione e Stato terzo, sull'EU ETS.

In futuro, poi, in base al considerando 71, la Commissione dovrà esaminare la possibilità di concludere accordi che tengano conto del meccanismo di fissazione del prezzo del carbonio dei Paesi terzi, mentre, già adesso, l'articolo 9 riconosce ai dichiaranti CBAM autorizzati che abbiano pagato un prezzo per il carbonio nei loro Paesi una riduzione del numero di certificati CBAM da restituire.

Il sistema in questione, dato che richiede una preliminare fase di adattamento, in cui siano opportunamente informati gli operatori commerciali circa il funzionamento del sistema e i futuri adempimenti a cui saranno tenuti, verrà applicato in modo graduale a partire dal 1° ottobre del 2023, mentre la prima dichiarazione CBAM, riferita all'anno civile 2026, dovrà essere presentata entro il 31 maggio 2027.

Il CBAM è uno strumento assolutamente innovativo nell'ambito della fiscalità ambientale ed avrà molto probabilmente una rilevanza centrale negli anni futuri, tuttavia, l'efficacia del

---

<sup>238</sup> Per rendere più graduale la transizione, inizialmente l'ambito di applicazione del sistema non includerà le emissioni indirette delle merci cui si applicano nell'Unione misure finanziarie di sostegno per la compensazione dei costi delle emissioni indirette sostenuti a fronte dei costi delle emissioni di gas a effetto serra trasferiti sui prezzi dell'energia elettrica (considerando 19 del Regolamento).

<sup>239</sup> Regolamento n. 956 del 2023, considerando numero 19 e art. numero 3, punto 34.

complesso assetto normativo che ne detta il funzionamento sarà messa alla prova solo nei prossimi anni quando effettivamente entrerà in funzione.<sup>240</sup>

Allo stato attuale è stato oggetto di alcune critiche preliminari con riferimento al rispetto delle WTO rules, ma si tratta di contestazioni che non sembrano condivisibili, dato che, tramite la parificazione del costo ambientale dei prodotti importati a quello dei prodotti nazionali, il CBAM ripristina condizioni di concorrenza equilibrate, rispettando perfettamente la fondamentale regola WTO, in base alla quale devono essere trattati allo stesso modo i prodotti nazionali e quelli importati.<sup>241</sup>

### 3. I Tributi sui trasporti

Come rilevato da Eurostat, in Italia la categoria delle imposte sui trasporti è la seconda per rilevanza in termini di gettito, per un valore che nel 2021 ha superato i 10 miliardi di euro,

---

<sup>240</sup> Dal punto di vista dichiarativo, per il funzionamento del meccanismo è previsto un obbligo in capo agli importatori di prodotti inquinanti di ottenere un'autorizzazione da parte delle autorità doganali competenti, che provvederà a iscriverli in un apposito registro, il registro CBAM, che è istituito dalla Commissione e reso disponibile alle autorità doganali ex art. 14 del Regolamento.

In alternativa (obbligatoriamente in caso di importatore non stabilito in uno Stato membro) sarà possibile di nominare un rappresentante doganale indiretto che ne sia dotato (art. 5 del Regolamento).

Gli importatori non dovranno adempiere specifici obblighi dichiarativi al momento della singola importazione, bensì dovranno presentare annualmente entro il 31 maggio una dichiarazione doganale, in cui dovranno essere indicate le importazioni dell'anno solare precedente, le tonnellate di CO<sub>2</sub> (o i megawatt ora per l'energia) emesse per la produzione dei beni importati, corredate dalla relazione di verifica di un verificatore accreditato e da altri dati indicati dall'articolo 6.

Contestualmente dovranno essere consegnati tanti attestati CBAM (acquistati su una piattaforma centrale comune ex art. 20) quante sono state le emissioni incorporare nelle merci importate (a differenza del sistema ETS, nel CBAM non è previsto alcun limite al numero di certificati che saranno emessi, al fine di non scoraggiare le importazioni).

Successivamente, la competente autorità doganale potrà intervenire (sotto la supervisione della Commissione, che effettua dei calcoli preliminari) in rettifica sulla dichiarazione entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, se dovesse riscontrare delle incongruenze nelle dichiarazioni sulla base dell'analisi delle scritture contabili e di ulteriori elementi di prova.

Diversamente, nell'ipotesi in cui la dichiarazione fosse omessa, l'autorità competente potrà accertare il quantum dovuto, basandosi sulle informazioni a sua disposizione, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Nell'ipotesi in cui non sia possibile una precisa misurazione delle emissioni queste sono stimate sulla base di valori di riferimento contenuti negli allegati del Regolamento (articolo 7 del Regolamento).

Pertanto, a seconda dei casi, l'autorità doganale potrà notificare al soggetto sottoposto a controllo rispettivamente una rettifica o una richiesta, contro cui sarà possibile presentare ricorso secondo le regole in materia di impugnazione e di processo tributario dei singoli Stati membri.

In ogni caso, la mancata restituzione entro il 31 maggio del numero di certificati dovuti comporta l'applicazione di sanzioni ex art. 26.

<sup>241</sup> A. MAJOCCHI, *setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*. in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*. Cheltenham, UK, 2021, p. 27. Nello specifico l'Autore in questione individua un precedente idoneo a giustificare l'applicazione del CBAM nell'US Superfund Amendments and Reauthorization Act (the Superfund Act) del 1986.

rappresentando circa il 17% del gettito complessivo derivante da tributi ambientali<sup>242</sup> (in realtà considerando anche le accise sui carburanti la fiscalità ambientale grava per circa 2/3 sul settore dei trasporti).<sup>243</sup>

Anche rispetto a questo gruppo di tributi le prospettive di riforma per realizzare un miglior allineamento al principio “*chi inquina paga*” sono numerose e sono state oggetto di segnalazioni da parte di diverse voci in dottrina.

Innanzitutto, si premette che, secondo alcuni Autori<sup>244</sup>, l'imposta provinciale sulla trascrizione dei veicoli nel Pubblico Registro Automobilistico (IPT) e quella sulle assicurazioni RC auto non dovrebbero essere nemmeno considerate vere e proprie imposte ambientali, dato che tra i loro motivi ispiratori non si figurano in alcun modo considerazioni ambientali, né tantomeno il quantum dovuto è modulato in base alla capacità inquinante del veicolo.

In tali tributi la natura ambientale emergerebbe in modo estremamente marginale solo dall'indiretto disincentivo all'acquisto di veicoli che tali oneri fiscali determinano.<sup>245</sup>

Pertanto, in un'ottica di riforma in senso ambientale del sistema fiscale, potrebbe essere opportuno rimodulare le basi imponibili di questi tributi in modo da riflettere l'appartenenza dei veicoli a diverse classi emissive di CO<sub>2</sub> ed orientare, conseguentemente, il consumatore verso veicoli a minor impatto ambientale.<sup>246</sup>

Concretamente, quindi, essi potrebbero seguire il modello della tassa automobilistica regionale, la quale presenta un'aliquota che è commisurata a due variabili: la potenza in kW del veicolo e le emissioni di carbonio prodotte dallo stesso. Infatti, solo quest'ultima, assumendo come elemento fondante per la quantificazione del prelievo il grado di capacità del veicolo di deteriorare l'ambiente, si configura a tutti gli effetti come un tributo ambientale in senso proprio e risulta effettivamente idonea a orientare il consumatore verso l'acquisto di automobili meno inquinati.<sup>247</sup>

---

<sup>242</sup> Dati ricavati da Eurostat, *Environmental tax revenues*.

<sup>243</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021.

<sup>244</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 187 ss.

<sup>245</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 187 ss.

<sup>246</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 39.

<sup>247</sup> S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 191; sulla struttura del tributo S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 174 “Secondo uno schema che ricalca la previgente carbon tax, la tassa in oggetto viene commisurata alla attitudine del veicolo a cagionare il deterioramento dell'ambiente circostante ... In

Inoltre, potrebbe essere auspicabile una revisione complessiva verso l'alto del valore delle tasse automobilistiche, anche tramite il solo adeguamento del valore della tariffa previste per IPT e Tassa automobilistica regionale all'inflazione.

Infatti, nonostante che l'Italia sia il secondo Paese in Europa per tasso di motorizzazione, il livello di imposizione sui veicoli è abbastanza contenuto rispetto ad altri Paesi europei, mentre il valore delle tariffe in questione è stato adeguato all'inflazione per l'ultima volta rispettivamente nel 1998 e nel 2008<sup>248</sup>, per cui tale misura potrebbe determinare importanti effetti positivi per il gettito.

Ciò detto con riferimento alla tassa automobilistica regionale, rientra nella categoria dei tributi sui trasporti ed è passibile di riforma anche l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (istituita dalla legge n. 342 del 2000 in sostituzione dell'imposta erariale sulle emissioni acustiche introdotta dal D.L. n.90 1990).

Difatti, nonostante essa sia contraddistinta da una forte destinazione ambientale del gettito (attribuito alle Province e alle Regioni), il quale è prevalentemente vincolato alla realizzazione di opere di contrasto all'inquinamento acustico nel territorio<sup>249</sup>, la struttura del tributo in sé potrebbe prestarsi ad alcune migliorie, soprattutto con riferimento alla base imponibile.

Vi sono voci in dottrina<sup>250</sup> che sostengono che l'inclusione di indici solo indirettamente espressivi dell'inquinamento acustico prodotto dall'aereo (come il numero di atterraggi e decolli e, soprattutto, il peso dei velivoli) renda il tributo incompatibile con il modello del tributo ambientale proprio e che, pertanto, auspicano un intervento delle Regioni al fine di riformarlo, per adottare gli standards di rumorosità internazionali come unico fondamento per la commisurazione del quantum dovuto.<sup>251</sup>

Sicuramente la proposta di escludere criteri, come il peso dei velivoli, che poco hanno a che vedere con l'inquinamento acustico potrebbe essere condivisibile, nell'ottica di un progetto di riforma complessiva del sistema fiscale che faccia proprio il modello di tributo ambientale

---

*conclusione, la tassa automobilistica regionale è senz'altro riconducibile al novero dei tributi ambientali in senso proprio*".

<sup>248</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 39.

<sup>249</sup> tramite la realizzazione di sistemi di monitoraggio e disinquinamento acustico, oltre che all'indennizzo delle persone residenti nelle aree limitrofe agli aeroporti turbate dal passaggio degli aeromobili.

<sup>250</sup> V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, n. 4/2001, p. 1033; V. GUIDO, *I tributi ambientali*, op. cit. p. 169.

<sup>251</sup> Ad oggi, la base imponibile è commisurata in base una varietà di fattori oggettivi, tra cui: il numero di decolli e atterraggi, la rumorosità del velivolo, il suo peso e l'eventuale certificazione acustica posseduta dallo stesso.

proprio, tuttavia, come sostenuto anche da opposta dottrina,<sup>252</sup> non sembra corretto escludere che si parli di un tributo ambientale proprio, dato che viene effettivamente rispettato il requisito di cui alla Comunicazione della Commissione *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico* del 26 Marzo 1997, di parametrare il prelievo ad una “*unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull’ambiente quando è usato o rilasciato*”.

In ogni caso, tale tributo, nascendo come tributo regionale derivato (la legge statale n. 342 del 2000 destinava il gettito alle Regioni<sup>253</sup>), ed essendo stato successivamente trasformato in tributo regionale, in attuazione della legge delega 42/2009, dall’art. 8 del D.lgs. n.68 del 2011, sono stati ampliati i poteri normativi delle Regioni e si sono creati i presupposti per un’ingiustificata disparità di trattamento da Regione a Regione. Pertanto, ulteriori elementi a favore di una riforma che adotti gli standards di rumorosità internazionali come unico criterio di determinazione dell’imponibile da parte delle Regioni derivano dai benefici che ne potrebbero derivare, in termini di uniformità della disciplina e minor esposizione ad eventuali contrasti con i principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva, oltre che con la disciplina comunitaria di divieto dazi e di aiuti di Stato.<sup>254</sup>

#### **4. I tributi sull’inquinamento**

Infine, l’ultima categoria di tributi ambientali per rilevanza in termini di gettito (567 milioni di euro nel 2021) è costituita dai tributi sull’inquinamento, di cui fanno parte: l’imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>), la TARI, il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi ed il tributo provinciale per la tutela ambientale e la plastic tax.

In primo luogo, sull’imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e di ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>) (tributo erariale istituito con legge n. 449 del 1997, poi attuato dal DPR 416/200) potrebbero concentrarsi alcuni interventi di riforma.

---

<sup>252</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 247. “*Anche tale imposta evidenzia, pur con qualche incertezza della dottrina, il carattere di tributo ambientale in senso stretto.*”

<sup>253</sup> Riconoscendo alle stesse la possibilità di intervenire parzialmente sulla disciplina del tributo, limitatamente alla fissazione delle aliquote all’interno di un range fissato dalla legge statale

<sup>254</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali*, op. cit. p. 169. “*L’inclusione, nel presupposto dell’imposta, del fatto fisico espressivo del deterioramento acustico (sulla base di standard di rumorosità internazionali e non regionali) permette infatti di oggettivizzare e tendenzialmente uniformare sul territorio comunitario la valutazione dell’impatto ambientale del servizio di trasporto aereo, di scongiurare il rischio di arbitrarietà e, nella verifica di compatibilità comunitaria, ad attribuire maggiore peso e rilevanza alla finalità di tutela ambientale rispetto ad eventuali effetti discriminatori o distorsivi*”.

Si tratta, infatti, di un tributo che, benché abbia un ambito di applicazione particolarmente ristretto in quanto è prevista solo per i proprietari dei grandi impianti di combustione aventi una potenza almeno pari a 50 MW, potrebbe dare un importante segnale di prezzo al mercato.

L'aspetto riformabile del tributo (che rispetta a pieno il modello europeo di tributo ambientale in senso stretto<sup>255</sup>) coincide soprattutto con il prezzo attualmente applicato per tonnellata di emissione, che è totalmente disallineato rispetto alla logica della internalizzazione dei costi ambientali.

Difatti, benché tale importo sia stato in passato oggetto di critiche, in quanto ritenuto un ostacolo alla competitività degli impianti italiani (soprattutto in considerazione del fatto che già esistono dei limiti, avvertiti come gravosi dagli imprenditori, in relazione alle quantità di sostanze inquinanti che possono essere prodotte dagli impianti in questione e che l'accisa si applica al complesso delle emissioni prodotte e non solo a quelle che superano tali limiti<sup>256</sup>), in realtà, l'imposta comporta un esborso che è infinitamente più basso dei costi ambientali e sociali stimati.

Attualmente l'importo è dovuto per una somma pari a 0,106 euro per Kg di anidride solforosa e 0,209 euro per Kg di ossido di azoto emesse in atmosfera ogni anno, mentre viene stimato un costo sociale per le emissioni di anidride solforosa di 12,7 euro per Kg e di 15.1 per Kg di ossidi di azoto.<sup>257</sup>

Per questo motivo, L'OCSE ha proposto un graduale aumento di 1 euro al kg l'anno del prelievo, oppure, in alternativa, la riforma del tributo sulla base del modello svedese, in cui il gettito viene impiegato per dare vita ad un meccanismo competitivo tra le imprese, volto a premiare le imprese maggiormente efficienti con condotte maggiormente ecocompatibili.

Nel modello svedese, infatti, il ricavato dell'imposta (che è più alto di quello italiano) non è introitato dallo Stato, bensì redistribuito tra le stesse società a cui si applica l'imposta, in proporzione al quantitativo di energia prodotto.

Pertanto, poiché, così facendo, le imprese con una maggiore efficienza energetica ricevono più soldi di quanti ne versino, si crea una forte incentivo per le imprese ad aumentare la propria

---

<sup>255</sup> il presupposto è costituito da un'attività inquinante, mentre la base imponibile dipende dalla quantità di sostanze nocive emesse in atmosfera.

<sup>256</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 232.

<sup>257</sup> H. VAN ESSEN, in *Handbook on the external costs of transport. 2019*, stima un costo sociale per le emissioni di anidride solforosa di 12,7 euro per Kg e di 15.1 per Kg di ossidi di azoto.

efficienza energetica ed a ridurre le proprie emissioni, in modo da ottenere ulteriori profitti a scapito delle imprese concorrenti meno efficienti.<sup>258</sup>

All'interno della categoria dei tributi sull'inquinamento rientra anche la TARI, la tassa sui rifiuti introdotta dalla legge di stabilità per il 2014 (art. 1. comma 639 ss. legge n.147 del 2013) e frutto della complessa evoluzione normativa che, partendo dalla TARSU e passando attraverso TIA1, TIA2 e TARES, ha portato all'attuale disciplina.

Si tratta di un tributo la cui natura ambientale emerge dal riferimento alla *“quantità e qualità medie dei rifiuti”* nella commisurazione del prelievo, che è idoneo, pertanto, a incentivare condotte rispettose dell'ambiente.

La legge n. 147/2013 ha previsto la possibilità per il Comune di commisurare l'importo dovuto sulla base del c.d. metodo normalizzato, di cui al regolamento n.158 del 1999, in base al quale la tariffa è costituita da una parte fissa<sup>259</sup> (legata alla metratura e al numero di persone che compongono il nucleo familiare) e da una parte variabile (dipendente dall'effettivo utilizzo dei servizi e dal quantitativo di rifiuti conferiti), oppure, in base alla *“quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologie delle attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti”*.<sup>260</sup>

In quest'ultimo caso si tratta di indici presuntivi statistici, come chiarito dal proseguo dell'articolo *“Le tariffe per ogni categoria sono determinate dal Comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti”*.<sup>261</sup>

Nonostante possa sembrare un approccio incompatibile con il principio *“chi inquina paga”*, ad opinione della Corte di Giustizia (che si è pronunciata al riguardo nella causa C-254/08), tale metodo di calcolo presuntivo sarebbe effettivamente legittimo e compatibile con il principio *“chi inquina paga”*, data l'oggettiva difficoltà e onerosità del determinare in modo preciso e caso per

---

<sup>258</sup> OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 22.

<sup>259</sup> La parte fissa deve essere tale da coprire i seguenti costi: CSL + CARC + CGG + CCD + AC + CK, dove CSL sta per Costi Spazzamento e Lavaggio strade e piazze pubbliche; CARC sta per Costi Amministrativi dell'Accertamento, della Riscossione e del Contenzioso; CGG per Costi Generali di Gestione; CCD per Costi Comuni Diversi, AC per Altri Costi e CK per Costi d'uso capitale. La parte variabile deve coprire i costi dati da CRT + CTS + CRD + CTR, dove CRT sta per Costi di Raccolta e Trasporto RSU, mentre CTS sta per Costi di trattamento e smaltimento RSU, CRD sta per Costi di Raccolta Differenziata per materiale e CTR sta per Costi di Trattamento e Riciclo.

<sup>260</sup> In ogni caso, in base al comma 654 dell'articolo 1 della legge 147 è obbligatorio che il prelievo sia idoneo a coprire integralmente i costi sostenuti dal Comune per i servizi di investimento e di esercizio nella gestione dei rifiuti, esclusi i costi per lo smaltimento dei rifiuti speciali.

<sup>261</sup> Art. 1. comma 652, legge 147/ 2013.



caso l'entità dei rifiuti prodotti.<sup>262</sup> Inoltre, ad ulteriore riprova della coerenza della disciplina con il principio "*chi inquina paga*", è previsto che l'imposta sia dovuta solo per i rifiuti effettivamente inquinanti, come si evince dal fatto che per la "*quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero*" non è dovuto alcun pagamento.

Tuttavia, a parere della dottrina,<sup>263</sup> in virtù della mancata commisurazione del prelievo al quantitativo di rifiuti prodotti e del fatto che il tributo sia dovuto anche a prescindere dall'effettiva produzione di rifiuti (basta che il locale o l'area scoperta di cui si abbia il possesso o la detenzione<sup>264</sup> sia potenzialmente in grado di produrli), il tributo non sarebbe qualificabile come tributo ambientale in senso proprio.

In futuro, pertanto, potrebbe essere interessante elaborare una disciplina che tenga conto dell'effettivo quantitativo di rifiuti prodotti in modo da potenziarne la natura di tributo ambientale, per quanto vi siano degli indubbi ostacoli di natura pratica.

Infine, rientra nella classe dei tributi sui rifiuti anche il tributo speciale per il conferimento in discarica per i rifiuti solidi, denominato anche "ecotassa", introdotto dall'art. 3 comma 24 della legge 549 del 1995, "*al fine di favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia*", così dimostrando il recepimento delle indicazioni europee che collocano il conferimento in discarica dei rifiuti all'ultimo gradino della gerarchia nella gestione dei rifiuti.

Si tratta di un tributo regionale derivato (ovvero introdotto da legge statale ma disciplinato da legge regionale con riferimento all'ammontare dell'imposta, alle aliquote, alle modalità di versamento, dichiarazione, accertamento, riscossione e rimborso), il cui gettito è destinato al 90% alle Regioni (le quali sono tenute a conferire il 20% del ricavato in un fondo vincolato per la realizzazione di opere dirette a favorire una contrazione della quantità di rifiuti prodotti e di opere dirette al risanamento ambientale di vario tipo), ed al rimanente 10% alle Province.

---

<sup>262</sup> Corte di Giustizia dell'Unione europea C-254/08, paragrafo 58, stabilisce che "*L'art. 15, lett. a), della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 5 aprile 2006, 2006/12/CE, relativa ai rifiuti, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale che disponga la riscossione, per il finanziamento di un servizio di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani, di una tassa calcolata sulla base di una stima del volume di rifiuti generato dagli utenti di tale servizio e non sulla base del quantitativo di rifiuti da essi effettivamente prodotto e conferito.*"

<sup>263</sup> S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 177.

<sup>264</sup> Il presupposto dell'imposta è costituito da "il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani" con l'esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie, non operative, e delle aree comuni condominiali che non siano oggetto di detenzione o occupazione in via esclusiva, mentre il soggetto passivo è individuato in chiunque posseda o detenga tali locali o aree scoperte (nel caso di detenzione per un periodo inferiore ai sei mesi l'imposta è dovuta solo dal possessore a titolo di "a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie" Art. 1. comma 641, legge 147/ 2013.

È un tributo la cui natura ambientale emerge, oltreché dalla ratio sopra riportata, dalla parametrizzazione della base imponibile e delle aliquote alla tipologia e alla quantità di rifiuti conferiti che ne rivelano la natura di tributo ambientale in senso stretto.<sup>265</sup>

Nello specifico, la base imponibile è data dalla quantità di rifiuti conferiti, mentre il quantum dovuto dipende dalla tariffa di tot euro per chilogrammo di rifiuti conferiti, stabilita (entro il range definito dalla normativa nazionale) di anno in anno dalle Regioni entro il 31 Luglio, tenendo conto della diversa pericolosità per l'ambiente dei materiali. In un'ottica di riforma, proprio il range nazionale potrebbe essere riformato, dato che esso è rimasto immutato sin dall'atto istitutivo riducendo progressivamente il potenziale (dis)incentivante del tributo. Inoltre, si potrebbero far rientrare nell'ambito di applicazione del tributo anche gli impianti di incenerimento, che attualmente godono di un'esenzione completa (esclusi gli impianti per cui non è previsto il recupero di energia, che, tuttavia, non sono praticamente più attivi).<sup>266</sup>

Ipotizzando di adeguare all'inflazione le aliquote unitarie e di applicare all'incenerimento un'aliquota media pari alla metà di quella applicata alle discariche, si stima un potenziale di gettito aggiuntivo pari a 0,3 miliardi di euro.<sup>267</sup>

Purtroppo, va anche detto che si tratta di un tributo la cui efficacia nel tutelare l'ambiente è stata limitata dall'aumento di pratiche di smaltimento abusivo dei rifiuti, che si sono amplificate proprio al fine di evitare i costi derivanti dall'imposta regionale per il deposito in discarica.<sup>268</sup> Ciò ha portato ad una situazione difficile, a cui nemmeno la previsione normativa di includere tra i soggetti passivi di imposta anche gli operatori abusivi ha saputo porre rimedio.

#### **4.1. La Plastic tax**

All'interno della macrocategoria delle imposte sull'inquinamento possono essere ricondotte anche due tributi che hanno ad oggetto la plastica, ossia la Plastic tax (introdotta dall'Unione europea con la Decisione n. 2053 del 2020 del Consiglio) e l'Imposta nazionale sul consumo dei manufatti in plastica monouso (anche detti MACSI), introdotta dalla legge n.160 del 2019

---

<sup>265</sup> Concordi nel qualificare il tributo come ambientale in senso stretto sono SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 181; S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 176 e R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 255. Diversamente, V. GUIDO, *I tributi ambientali*, Roma, 2020, p. 159 sostiene la tesi della mera finalità fiscale del tributo affermando, incomprensibilmente, l'estraneità dell'elemento naturale al presupposto.

<sup>266</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021. p. 46.

<sup>267</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021. p. 46.

<sup>268</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali*, Roma, 2020, p. 160

(articolo 1, commi 634-652) in attuazione alla direttiva comunitaria numero 904 del 2019 (Single Use Plastic Directive).

Difatti, tale direttiva, oltre a proibire categoricamente la produzione di alcuni prodotti in plastica monouso (come piatti, posate, bicchieri)<sup>269</sup>, ha anche richiesto agli Stati membri di adottare delle misure idonee a promuovere un utilizzo responsabile degli altri prodotti in plastica, per la cui produzione non vi siano valide alternative all'utilizzo della plastica.<sup>270</sup>

A livello nazionale, l'Italia è stata uno dei primi Paesi europei a recepire la Direttiva 2019/904, tramite l'adozione di una imposta sul consumo dei manufatti in plastica monouso, che ha un'estensione ben più ampia della generalità delle imposte sul consumo di plastica esistenti nella maggior parte degli altri Paesi europei<sup>271</sup> (le quali colpiscono prevalentemente il consumo dei soli sacchetti di plastica tra i manufatti in plastica monouso).

L'imposta, infatti, sottopone a tassazione il consumo dei manufatti in plastica monouso, i quali sono definiti dal testo legislativo come prodotti che *“non sono ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati”*.

Inoltre, è prevista la commisurazione dell'importo dovuto al quantitativo dell'elemento inquinante immesso in circolazione, ossia alla plastica contenuta in ogni MACSI prodotto o venduto a seconda dei casi (nella misura di 0,45 euro per chilogrammo<sup>272</sup>), in quanto, così facendo, verrebbe data applicazione al modello europeo di tributo ambientale proprio, nonché il segnale di prezzo necessario al mercato per diminuire il consumo di plastica.

Come noto, tuttavia, l'ingresso nell'ordinamento di questa normativa è stato duramente osteggiato dagli operatori commerciali e la sua entrata in vigore è stata rimandata più volte, da ultimo dalla legge di bilancio 2023, che ne ha rinviato al 1° gennaio 2024 l'entrata in vigore<sup>273</sup> (peraltro, l'attuale governo sembrerebbe essere intenzionato ad abolire il tributo in futuro prima ancora che esso venga mai applicato<sup>274</sup>)

---

<sup>269</sup> Art. 5. Direttiva n.904/2019.

<sup>270</sup> Art. 4. Direttiva n.904/2019.

<sup>271</sup> F. CONVERY – S. McDONNELL – S. FERREIRA, *The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy*, in *Environmental and Resource Economics*, vol. 38, 2007, pp. 1–11.

<sup>272</sup> L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la formula per la liquidazione tiene in considerazione la percentuale di plastica vergine utilizzata, per cui la l'importo dovuto sarà dato da: 0,45 x Kg di plastica x percentuale di plastica vergine utilizzata. Così facendo, viene opportunamente tenute in conto l'utilizzo di plastica riciclata.

<sup>273</sup> Legge n. 197 del 2022, articolo 1, comma 64.

<sup>274</sup> M. MOBILI – G. TROVATI, *Plastic e sugar tax sospese anche nel 2023, poi l'abolizione*, in *Il Sole* 24, 30 ottobre 2022.

Le critiche che hanno portato a ritardare l'entrata in vigore del tributo sono diverse, tra cui sono condivisibili quelle presentate dai settori del food and beverage e della cosmetica, i quali hanno contestato la natura pregiudizievole nei loro confronti del provvedimento, dal momento che l'uso di plastiche è in alcuni casi dovuto a ragioni tecniche, mentre per legge in questi settori non è ammesso l'utilizzo di plastiche riciclate.

L'imposta non è, infatti, dovuta sui prodotti plastici che sono stati realizzati da materiali riciclati e sui prodotti compostabili in base alla UNI EN 13432: 2002 (la normativa italiana che stabilisce i requisiti che gli imballaggi devono rispettare per essere considerati recuperabili tramite biodegradazione e compostaggio), per cui, nel caso del settore del food and beverage e della cosmetica, dei correttivi come crediti di imposta, esenzioni o rimborsi, anche parziali, potrebbero rendere più equa la disciplina.<sup>275</sup>

Ulteriori critiche hanno riguardato il meccanismo della rivalsa, non disciplinato dalla normativa di riferimento (con il rischio di possibile mancanza di trasparenza da parte dei soggetti passivi di imposta che decidano di includere l'onere fiscale nel costo del prodotto senza “esprimerlo a parte”) e il funzionamento dell'imposta nell'ipotesi di acquisto intracomunitario B2B e di importazione.

In quest'ultimo caso, infatti, l'acquirente, nel liquidare l'imposta, deve fare riferimento alle percentuali di plastica vergine utilizzate nei prodotti che gli sono comunicate dal cedente, il quale, tuttavia, non è nemmeno obbligato a tenerne nota, tanto che, in caso di dichiarazioni mendace dei cedenti, vi può essere una esposizione ad un rischio fiscale dell'acquirente.

A tal proposito, equilibrata dottrina ha proposto come correttivo l'applicazione di *“percentuali forfettarie, secondo principi di equità, qualora il soggetto acquirente italiano non riesca ad ottenere dal fornitore estero tutte le informazioni strettamente necessarie per l'applicazione del tributo”*, ritenendo, invece *“che una presunzione assoluta che tutto il prodotto in plastica sia soggetto a tassazione possa essere troppo penalizzante”*.<sup>276</sup>

Ciò detto, nonostante l'esistenza nella struttura del tributo delle criticità riportate, agli occhi di scrive, la necessità di implementare ogni mezzo, compreso quello fiscale, per la riduzione del quantitativo di plastica prodotto, pare inderogabile, considerato che i danni che derivano dall'inadeguato smaltimento dei rifiuti plastici sono enormi per l'ecosistema e spaziano

---

<sup>275</sup> A. MARTELOTTA – C. LAMATTINA, *Plastic tax, oltre i confini domestici*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 4, 1° aprile 2021.

<sup>276</sup> A. MARTELOTTA – C. LAMATTINA, *Plastic tax, oltre i confini domestici*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 4, 1° aprile 2021, p. 16.

dall'inquinamento della terra ferma e delle falde acquifere, all'inquinamento dei mari, fino ad arrecare pregiudizio alla fauna e alla stessa vita umana.

Infatti, come testimoniato da diversi studi<sup>277</sup>, le microplastiche penetrano nel ciclo alimentare della fauna, sia terrestre che ittica e, conseguentemente, in quello umano, con possibili danni per la salute di vario tipo, specialmente in bambini e nati, che variano dalla compromissione dello sviluppo neurologico, alla ridotta crescita polmonare, al diabete e allo sviluppo di disfunzioni sessuali ed infertilità. Si tratta, peraltro, di danni che provocano dei rilevanti costi per la collettività e che sono completamente esternalizzati dai produttori.

Inoltre, l'OCSE segnala un aumento costante nella produzione di plastica, passata da 234 milioni di tonnellate nel 2000 a 460 milioni di tonnellate nel 2019, di cui solamente il 9% viene correttamente riciclato.<sup>278</sup>

Essendo questa la situazione, in attesa di risposte coese da parte della comunità internazionale (come, ad esempio, la stipula del trattato multilaterale sulla plastica a cui si stanno lavorando ben 175 Paesi<sup>279</sup>), appare quanto mai necessario intervenire sul piano nazionale per ridurre il quantitativo di plastica che viene prodotta e gli strumenti fiscali possono essere un valido sostegno a tal fine. Pertanto, si auspica che il tributo in questione, rivisto e modificato, possa effettivamente vedere luce nell'ordinamento giuridico italiano (peraltro, a seguito dell'introduzione della direttiva 904 del 2019, l'adozione di misure che scoraggino l'uso della plastica rappresenta un obbligo giuridico per l'Italia).

L'introduzione della Plastic tax europea, invece, si deve alla Decisione del Consiglio n. 2053 del 2020, con cui sono stati definiti i contributi degli Stati membri alle risorse proprie dell'Unione per il periodo 2021-2027.

Il contributo in questione, entrato in vigore il 1° gennaio 2021, è stato introdotto allo scopo secondario di finanziare il Recovery Fund e di favorire la transizione verso l'economia circolare.

---

<sup>277</sup> Tra i più autorevoli in materia si segnala, *The Minderoo-Monaco Commission on Plastics and Human Health*, in *Annals of Global Health*. 2023; 89(1): 23, 1–215.

<sup>278</sup> OECD (2022), *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/de747aef-en>.

<sup>279</sup> C. NADOTTI, *Cosa comporterà il trattato globale dell'Onu contro l'inquinamento da plastica*, in *La Repubblica*, 3 marzo 2022.

L'imposta in questione si differenzia dall'imposta nazionale in quanto l'intenzione della prima è di colpire l'inadeguato smaltimento della plastica prodotta in uno Stato membro, mentre la seconda ne colpisce la produzione.<sup>280</sup>

Difatti, il prelievo europeo è parametrato al quantitativo di imballaggi non riciclati nei singoli Stati membri; nello specifico, la base imponibile è data dalla differenza tra il peso degli imballaggi di plastica prodotti in uno Stato membro ed il peso dei rifiuti riciclati nello stesso periodo, con una aliquota di contribuzione di 0,80 centesimi di euro per Kg, mentre il soggetto tenuto al versamento dell'imposta non è stato individuato dalla Decisione del Consiglio, che ha lasciato a ciascun Stato membro la decisione in merito.

## 5. L'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo

Nell'ambito dei tributi ambientali locali può essere ricompresa sia l'imposta di soggiorno che quella di scopo, ma dette imposte, a differenza dai tributi precedentemente menzionati, sfuggono alla catalogazione che distingue tra imposte sui prodotti energetici, sull'inquinamento o sui trasporti, in ragione della loro struttura.

In particolare, l'imposta di soggiorno (prevista dalla legge delega 42/2009 ed istituita dal d.lgs. n.23 del 2011, con il quale è stato riconosciuto ai Comuni il potere di istituire una imposta a carico degli individui che soggiornano nelle strutture ricettive presenti nel loro territorio) è un tributo che rientra nel più ampio genus dei tributi di scopo, i quali, secondo diversi studi,<sup>281</sup> quando assumono connotazione ambientale, sono il tipo di tributo ambientale più tollerato dai contribuenti, dato che permette di verificare subito l'effettiva destinazione del gettito verso azioni di tutela e l'efficacia delle politiche adottate.

Detta imposta, pur avendo una evidente finalità ambientale, in quanto il gettito è destinato, per previsione di legge, a finanziare opere turistiche, di tutela e valorizzazione dei beni culturali ed ambientali del Comune<sup>282</sup>, tuttavia, non si configura come un tributo ambientale in senso stretto, dato che lo scopo del tributo è quello di fornire copertura finanziaria ai maggiori costi che si presume che il Comune debba sopportare a causa della presenza di un elevato numero di turisti.

---

<sup>280</sup> A. MARTELOTTA – C. LAMATTINA, *Plastic tax, oltre i confini domestici*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 4, 1° aprile 2021, p. 22.

<sup>281</sup> S. CARATTINI - M. CARVALHO – S. FRANKHAUSER, *Overcoming public resistance to carbon taxes*, in *Wiley Interdisciplinary Reviews: Climate Change*, 2018, vol. 9, n. 5, p. 6.

<sup>282</sup> C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Rivista di diritto tributario*, n.2 del 2021, p. 358 ss.

Altro tributo locale che può avere natura ambientale è l'imposta di scopo, ad oggi regolamentata per i Comuni dal D.lgs. 23 /2011 e per le Province dal D.lgs. 68/2011.

In base alla relativa disciplina, tale imposta può essere liberamente istituita da Comuni e Province nella forma della maggiorazione della base imponibile ICI entro un limite dello 0,5 per mille per un periodo massimo di dieci anni, al fine di realizzare una specifica opera di pubblica utilità. Il vincolo in questione è rafforzato dalla previsione di un obbligo in capo al Comune di restituire le somme riscosse ai contribuenti, se i lavori per la realizzazione dell'opera non cominciano entro due anni dalla data indicata nel progetto esecutivo.

È discussa la correttezza della denominazione del tributo in questione come "imposta", in quanto è stato rilevato che l'imposta di scopo comunale non sia dotato degli elementi di generalità ed indeterminatezza propri delle imposte, mentre la ripetibilità e il fatto che i costi dell'opera pubblica siano coperti in toto dal prelievo porterebbero a qualificarlo come una tariffa, di cui tuttavia non ha la natura sinallagmatica in senso stretto).<sup>283</sup>

## **6. Il contributo idrico integrato**

Si discute, invece, se possa essere ricompreso nell'alveo della fiscalità ambientale il contributo idrico integrato (introdotto con legge 319 del 1976 e successivamente riformato con la legge n.36 del 1994), che è un contributo dovuto da coloro che si avvalgono dei servizi di captazione, adduzione, distribuzione di acqua ad uso civili, fognatura e depurazione delle acque reflue, a causa della difficoltà di qualificazione dello stesso quale strumento tributario o privatistico, atteso che mentre, inizialmente, era stato definito come canone e poi come "*corrispettivo per il servizio idrico integrato*", con il D.lgs. n.258 del 2000 è stato qualificato come "*quota di tariffa*".

La giurisprudenza, invece, in un primo momento, lo ha qualificato come tributo locale<sup>284</sup>, in considerazione della natura autoritativa del prelievo con riferimento ai servizi di fognatura e depurazione, per i quali il contributo, è richiesto anche nei casi in cui il Comune sia sprovvisto di appositi impianti (in quest'ultima ipotesi, il ricavato deve essere destinato ad appositi fondi vincolati in vista della futura costruzione degli impianti) , mentre, successivamente, ha ritenuto prevalente la natura privatistica della tariffa,<sup>285</sup> in virtù del fatto che il servizio è fornito a

---

<sup>283</sup> V. GUIDO, *I tributi ambientali*, op. cit. p. 174

<sup>284</sup> Parere del Consiglio di Stato n.537/1979; le sezioni unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 8017 del 2004 ha espressamente affermato la natura tributaria del corrispettivo dei servizi di depurazione e fognatura riferito a periodi precedenti il 3 ottobre 2000.

<sup>285</sup> Cass. n. 20471/2005 e Cass. sez. unite n. 8103/2004.

richiesta ed è commisurato alla quantità di acqua erogata (vd in particolare, la pronuncia n.335/2008 della Corte costituzionale, con cui la Corte, argomentando circa la natura contrattuale del corrispettivo, ha dichiarato illegittimo il prelievo in mancanza di una effettiva prestazione del servizio).

Tuttavia, nonostante la citata giurisprudenza di legittimità, si segnalano decisioni difformi della giurisprudenza di merito, come la sentenza n. 45/2008 della Commissione tributaria provinciale di Cagliari, con cui il giudice ha seguito la proposta elaborata in dottrina<sup>286</sup> di distinguere le due componenti della tariffa, riconoscendo natura tributaria solo alla quota attribuibile ai servizi di depurazione e fognatura, in considerazioni del fatto che l'esborso è dovuto anche a prescindere dall'effettiva fruizione del servizio.

Ai fini della presente trattazione, si segnala che il contributo idrico integrato nella parte, almeno per quanti riguarda la quota di tariffa riferita ai servizi di scarico e fognatura, rispecchia lo schema dei tributi ambientali propri, in quanto vi è quel nesso, identificato come elemento essenziale del tributo ambientale a livello europeo, tra “*unità fisica di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente*” (nel caso di specie il consumo di metri cubi di acqua inquinata) e il danno reversibile per l'ambiente.<sup>287</sup>

Invece, la quota di tariffa destinata al servizio di depurazione risponde maggiormente allo schema del tributo con mere finalità ambientali, dato che, in mancanza di depuratori, il prelievo è destinato alla loro costruzione, secondo lo schema della imposta di scopo con funzione ambientale.

---

<sup>286</sup>A. RICCONI, *Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 24 parte 1, 14 giugno 2004, p. 3698

<sup>287</sup>V. GUIDO, *I tributi ambientali*, op. cit. p. 189.



## CAPITOLO 4

### I SUSSIDI AMBIENTALI

#### 1. premessa

Un'analisi del sistema italiano di fiscalità ambientale non potrebbe concludersi senza dedicare alcune pagine allo studio dei sussidi ambientali attualmente vigenti nell'ordinamento italiano ed alle loro prospettive di riformabilità, nell'ottica del raggiungimento degli obiettivi internazionali di tutela ambientale. Nello specifico, si saranno analizzate le agevolazioni fiscali ambientali, che rientrano a loro volta nel più ampio genus dei sussidi ambientali (genus che, infatti, comprende tutte le misure di sostegno economico alle imprese e alle famiglie che hanno un impatto sull'ambiente).

A livello normativo, la Legge n. 221/2015, riprendendo la definizione di sussidio ambientale adottata in sede OCSE,<sup>288</sup> ne fornisce una definizione molto ampia che ricomprende, tra gli altri, tutti “*gli incentivi, le agevolazioni, i finanziamenti agevolati, le esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell'ambiente*”.<sup>289</sup>

A seconda che abbiano effetti positivi o negativi sull'ambiente, i sussidi si distinguono in ambientalmente favorevoli (SAF)<sup>290</sup> ed ambientalmente dannosi (SAD)<sup>291</sup>, mentre un terzo gruppo è costituito dai sussidi ambientali incerti (SAI), ossia quelli i cui effetti sulle politiche ambientali non sono univoci, dato che hanno allo stesso tempo effetti positivi su alcune componenti ambientali ed effetti negativi su altre<sup>292</sup>.

La tematica è di estrema attualità e rilevanza in quanto lega tra loro sia il tema della tutela ambientale che quello della competitività. Difatti, le agevolazioni fiscali ambientali, oltre a

---

<sup>288</sup> L'OCSE definisce sussidio “*il risultato di un'azione statale che procura un vantaggio a produttori o consumatori con l'obiettivo di ridurre i loro costi o aumentare i loro redditi*”, OECD (2005): *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*. OECD publishing, Paris.

<sup>289</sup> Articolo 68 Legge n. 221/2015.

<sup>290</sup> Più precisamente, un sussidio si definisce SAF se il suo obiettivo primario include la salvaguardia ambientale o la gestione sostenibile delle risorse.

<sup>291</sup> Secondo l'OCSE (2005), si può definire un SAD come quella misura che, ceteris paribus, aumenta i livelli di produzione tramite il maggior utilizzo della risorsa naturale con un conseguente aumento del livello dei rifiuti, dell'inquinamento e dello sfruttamento della risorsa naturale, o ancora una misura di sostegno che aumenta lo sfruttamento delle risorse e danneggia la biodiversità.

<sup>292</sup> A quest'ultima categoria appartengono anche i sussidi rispetto ai quali non vi sono sufficienti dati per esprimere un giudizio sui loro effetti sull'ambiente.

costituire un importante incentivo al rispetto dell'ambiente, fungono anche da sostegno alla competitività delle imprese, favorendo l'adozione e lo sviluppo da parte di queste di tecnologie green, che sono considerate alla base del successo imprenditoriale nel nuovo contesto europeo e globale caratterizzato dallo slancio verso la riduzione delle emissioni di carbonio e l'ecosostenibilità.<sup>293</sup>

Il rapporto tra sostenibilità e sviluppo economico è stato oggetto di diversi studi, tra cui anche una recente ricerca condotta da ricercatori di Oxford nel 2020 sui pacchetti di riforma fiscale varati nel biennio 2019-2020, che è giunta alla conclusione che le misure fiscali a favore del clima sono più vantaggiose rispetto a quelle "tradizionali", non solo nel rallentare il riscaldamento globale, ma anche in termini di impatto economico complessivo.<sup>294</sup>

Pertanto, in questo contesto, le agevolazioni ambientali diventano terreno di scontro tra Stati al fine di attirare imprese green e stabilire un'egemonia nell'ambito dei settori produttivi del rinnovabile e dell'economia verde.

Prova di tale scontro, in ambito agevolativo<sup>295</sup>, è stata la predisposizione da parte dell'Unione Europea di un pacchetto di misure di agevolazioni fiscali a favore delle imprese operative nei settori *green*, nell'ambito Green Deal Industrial Plan dell'Unione Europea, in risposta a misure provenienti da oltre oceano finalizzate a promuovere una delocalizzazione verso l'estero delle imprese operanti in tali settori, come, ad esempio, il *production tax credit*, ossia il credito d'imposta pari al 10% del costo di produzione di minerali strategici nei processi di generazione di energie rinnovabili, introdotto dall'Amministrazione americana con l'*Inflation Reduction Act 2022*.<sup>296</sup>

La scelta di analizzare i sussidi ambientali più rilevanti deriva, inoltre, anche dal rapporto di complementarità che essi hanno rispetto ai tributi ambientali precedentemente esaminati.

Difatti, essi condizionano in modo rilevante l'efficacia delle politiche ambientali del Paese, contribuendo ad aumentare od a ridurre le possibilità di realizzazione degli obiettivi di tutela

---

<sup>293</sup> F. ACERBIS – M. LIO, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG: good tax governance e ruolo delle Funzioni fiscali delle imprese*, in *Il fisco*, n. 12, 27 marzo 2023, p. 1155.

<sup>294</sup> C. HEPBURN - B. O'CALLAGHAN - N. STERN - J. STIGLITZ - D. ZENGHELIS, *Will COVID-19 fiscal recovery packages accelerate or retard progress on climate change?* in *Oxford Review of Economic Policy*, n. 36(S1), 4 maggio 2020.

<sup>295</sup> Dal punto di vista impositivo, invece, l'esempio principe di questa dialettica è rappresentato dall'introduzione del CBAM.

<sup>296</sup> F. ACERBIS – M. LIO, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG: good tax governance e ruolo delle Funzioni fiscali delle imprese*, in *Il fisco*, n. 12, 27 marzo 2023, p. 1155. "Dall'Europa, si sta provando a rispondere alle misure statunitensi focalizzando le risorse pubbliche sulle attività produttive che operano nei settori green, con il piano di agevolazioni fiscali per gli investimenti in impianti di produzione in settori strategici a zero emissioni, contenuto nel Green Deal Industrial Plan dell'Unione Europea".

ambientale (primi fra tutti gli obiettivi del raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 e della riduzione delle emissioni di gas serra del 55% rispetto ai livelli del 1990 entro il 2030, entrambi stabiliti dal Regolamento EU n.1119/2021 e al centro pacchetto di misure Fit for 55 della Unione Europea) e la loro conservazione nell'ordinamento giuridico può essere in contrasto con gli impegni internazionali assunti dallo Stato in materia di tutela ambientale.

Inoltre, essi determinano degli esborsi relevantissimi per le casse dello Stato (22,4 miliardi di euro nel 2021), comportando la perdita di risorse che potrebbero essere utilizzate in modo più proficuo, per sostenere la stessa transizione ecologica o per ridurre l'onere fiscale sul lavoro in modo da incentivare un aumento dell'occupazione, in applicazione della teoria del Doppio dividendo.

Non a caso, quindi, a livello internazionale è stata ampiamente riconosciuta la necessità per gli Stati di intervenire per rimuovere dai loro ordinamenti giuridici sussidi di questo tipo, come ribadito anche nella Final Declaration del G7 di Ise-Shima del 2016, in cui i Paesi partecipanti si sono solennemente impegnati a rimuovere dai loro sistemi giuridici i sussidi ambientali dannosi entro il 2025.<sup>297</sup>

Lo stesso obiettivo è stato fatto proprio anche dall'Onu, la cui Agenda per lo Sviluppo sostenibile (Agenda 2030) stabilisce espressamente il dovere degli Stati di razionalizzare i sussidi per i combustibili fossili e di eliminare i sussidi ambientali dannosi.<sup>298</sup>

Anche a livello nazionale il problema è stato riconosciuto, tanto che l'articolo 68 della legge n. 221/2015 - recante disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali – ha stabilito un obbligo di trasparenza circa il numero dei sussidi ambientali presenti nell'ordinamento ed il loro peso economico, delegando il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica (MASE) a redigere annualmente un Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli (d'ora in avanti "Catalogo").

Il Catalogo, insieme al Rapporto annuale sulle spese fiscali predisposto dal MEF, costituisce un fondamentale punto di riferimento per la presente analisi, dato che fornisce dati oggettivi e spunti per la riforma dei sussidi ambientali dannosi.

---

<sup>297</sup> Final Declaration G7 di Ise-Shima, Giappone, 2016, p. 28: *"We remain committed to the elimination of inefficient fossil fuel subsidies and encourage all countries to do so by 2025"*.

<sup>298</sup> Target 12.c. Agenda Globale per lo Sviluppo Sostenibile (l'Agenda 2030) delle Nazioni Unite.

A livello classificatorio, esso distingue i sussidi (oltreché in ambientalmente favorevoli, dannosi e incerti) in due principali categorie e precisamente: quella dei sussidi diretti (o di spesa) e quella dei sussidi indiretti (o spese fiscali), su cui ci si concentrerà maggiormente, stante il taglio fiscale della trattazione.

## 2. Metodologia

Nella presente trattazione, sulla base del confronto di documenti istituzionali e delle proposte provenienti dalle organizzazioni impegnate per la tutela dell'ambiente, saranno analizzate le prospettive di riforma dei principali sussidi ambientali dannosi presenti in Italia.

Ovviamente vi sono molti sussidi che riflettono istanze economiche e sociali, ulteriori rispetto a quelle di tutela ambientale, che dovrebbero essere opportunamente prese in considerazione dai progetti di revisione.

Di ciò è consapevole anche il Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica (CITE), che ha deciso di perseguire un programma di graduale eliminazione dei sussidi ambientali presenti in Italia (sulla base delle risultanze del Catalogo e delle proposte di settore) nel rispetto del principio di gradualità e di quello di compensazione, con l'obiettivo di assicurare che il processo di rimozione dei sussidi dannosi non abbia ripercussioni negative sulla competitività delle imprese, soprattutto di quelle operanti nei settori che sono maggiormente dipendenti dai combustibili fossili.<sup>299</sup>

Per questo motivo, occorre riflettere anche sulle misure compensative dirette a sostenere le famiglie più vulnerabili, che rischiano di essere penalizzate dall'abolizione di alcuni sussidi, come, ad esempio, l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica utilizzata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3kW<sup>300</sup>, la cui abolizione rischia di aggravare il già importante problema della povertà energetica in Italia.<sup>301</sup>

---

<sup>299</sup> *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 12. I progetti di revisione sono, inoltre, “*in accordo con i principi di “Do Not Significant Harm”, del Green Deal europeo, della strategia Fit for 55 e il Piano Nazionale della Transizione Ecologica*”.

<sup>300</sup> fino a 150 kWh di consumo mensile.

<sup>301</sup> Secondo il Piano integrato energia e clima del 2020, p. 97, la quota di famiglie in condizione di povertà energetica in Italia nel 2017 sarebbe stata pari circa all'8,6%, ossia a 2,2 milioni di famiglie, con un andamento crescente nel tempo e aggravatosi a seguito dei rincari dell'energia seguito al conflitto Russo-Ucraino. A tal proposito, Il Sole 24 Ore riporta che nel 2023 “*Il fenomeno della povertà energetica tocca in varia misura il 64% degli italiani. Per oltre un quarto degli italiani, poi, permane la preoccupazione di non riuscire a pagare le bollette*”, C. DOMINELLI, *Povertà energetica: l'81% degli italiani teme le spese del prossimo futuro. In arrivo nuovi progetti del Banco dell'Energia*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 maggio 2023.

Il processo di revisione del sistema dei sussidi ambientali dovrebbe, pertanto, partire dall'abolizione dei sussidi che sono stati istituiti per far fronte a necessità economiche e sociali che non sono più attuali e successivamente dovrebbero essere modificati, ove possibile, i sussidi dannosi ed incerti, in modo da trasformarli in sussidi ambientali favorevoli, tramite l'introduzione di condizioni e vincoli ambientali che premiano le condotte rispettose dell'ambiente.

A tal proposito, è stato segnalato che il taglio netto dei sussidi sembrerebbe sconsigliabile, perché, in primo luogo, le famiglie e le imprese beneficiarie vi fanno affidamento (e, quindi, la loro abolizione in un periodo di incertezza economica sarebbe politicamente difficile da attuare) ed in quanto, in secondo luogo, la rimodulazione dei sussidi in senso ambientalmente favorevole può aiutare a rispettare gli obiettivi di tutela ambientale ed a realizzare una forma di economia sostenibile.<sup>302</sup>

### **2.1. Stato dell'arte del processo di riforma avviato dal CITE**

Il processo di riforma avviato dal CITE ha già portato all'eliminazione di cinque importanti sussidi alle fonti fossili, la cui abrogazione è stata stabilita dall'articolo 18 del Decreto-Legge 27 gennaio 2022, n. 4, portando un risparmio finanziario annuo di 105,9 milioni di euro, tuttavia, la strada da percorrere per l'eliminazione della maggior parte dei sussidi ambientali dannosi è ancora lunga e già in questa prima fase non sono mancate contraddizioni.

Nonostante l'abolizione dei 5 SAD in questione (abolizione della riduzione dell'accisa per i carburanti utilizzati nel trasporto ferroviario di persone e merci, dell'esenzione dall'accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di magnesio da acqua di mare, della riduzione delle accise sui prodotti energetici per le navi che fanno esclusivamente movimentazione all'interno del porto di transhipment, dei Fondi per ricerca, sviluppo e dimostrazione per gli idrocarburi<sup>303</sup> e dei Fondi per ricerca, sviluppo e dimostrazione per il carbone) nel 2021 sono stati eliminati SAF in misura superiore ai SAD (sono stati eliminati 14 SAF per un valore di 0.4 miliardi di euro, contro l'eliminazione dei 5 SAD citati per un valore di 105 milioni).

Inoltre, guardando alle somme spese per finanziare sussidi ambientali dannosi, si evince l'esistenza di un trend negativo negli ultimi anni, dato che dal 2016 al 2021 i miliardi spesi sono cresciuti da 18.233,41 a 22.391,71.

---

<sup>302</sup> Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020, p. 18-19.

<sup>303</sup> I sussidi in questione sono stati aboliti dall'Art. 18, comma 1, del Decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 marzo 2022, n. 25.

Riassumendo in sintesi la situazione del sistema agevolativo ambientale italiano al 2021, si osserva che erano presenti sussidi favorevoli per un valore complessivo di 18,6 miliardi di €, mentre i sussidi ambientali dannosi avevano pesato sulle casse dello Stato per una cifra pari a 22,4 miliardi di €, di cui ben 14,5 riferiti ai sussidi alle fonti fossili e le spese per i sussidi incerti sarebbero ammontate, invece, a 11,5 miliardi di €. <sup>304</sup>

### **3. I sussidi ambientali sull'energia e sui combustibili fossili**

Complessivamente i sussidi ambientali dannosi all'energia in Italia sono circa 34, di cui 30 sono sussidi indiretti.

Considerato che quasi l'80% delle emissioni prodotte in Italia ha origine energetica, senz'altro si comprende l'importanza cruciale che il settore delle agevolazioni energetiche ha per il raggiungimento degli obiettivi di tutela ambientale e di contrasto al cambiamento climatico. <sup>305</sup>

Difatti, i sussidi energetici, se strutturati come SAF, sono tra gli strumenti che possono svolgere un ruolo chiave nel raggiungimento del livello di tutela richiesto a livello europeo ed internazionale, tramite la promozione dell'uso di fonti di energie rinnovabili ed a basso impatto ambientale.

Ciò detto, allo stato attuale, una parte rilevante dei sussidi ambientali all'energia è ancora costituita da sussidi dannosi, spesso a sostegno delle fonti fossili, che producono l'effetto contrario e costituiscono i principali ostacoli alla realizzazione delle politiche ambientali nazionali ed internazionali.

Anche a livello economico si tratta di sussidi che hanno un peso elevato, dato che gravano sulle casse dello Stato per una somma complessiva di quasi 24 miliardi di euro, di cui ben 8,9

---

<sup>304</sup> Dati ricavati dal *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica.

<sup>305</sup> “*le emissioni di origine energetica (combustione e fuggitive) rappresentano oltre l'80% delle emissioni totali nazionali.*”, Ispra 363/2022.

Nello specifico, “*Le industrie energetiche, insieme alle emissioni fuggitive, rappresentano il 23% delle emissioni totali nel 2020, seguite dal settore dei trasporti con il 22,4% e dal settore civile con il 18,7%. I settori menzionati, insieme alle industrie manifatturiere e costruzioni e alle emissioni da combustione dell'agricoltura e pesca, rappresentano le emissioni di origine energetica che nel 2020 costituiscono il 78,4% delle emissioni di gas ad effetto serra nazionali*” *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 106.

costituiti da sussidi indiretti dannosi, di cui molti riconducibili alla categoria dei sussidi ai combustibili fossili.<sup>306</sup>

Tra i sussidi all'energia che si prestano ad una revisione vi sono sicuramente alcuni sussidi sui carburanti, che potrebbero essere rimodulati in modo da riflettere la diversa capacità inquinante dei singoli carburanti.

In particolare, il gasolio ha un impatto ambientale ben superiore agli altri carburanti, soprattutto in termini di emissioni di polveri sottili e di ossidi di azoto, eppure gode di un trattamento fiscale di favore (classificato nella V edizione del catalogo sui sussidi ambientali come un sussidio implicito indiretto<sup>307</sup>) rispetto ad altri carburanti meno inquinanti, tra cui la stessa benzina (il consumo di gasolio è tassato nella misura di 617 euro per mille litri, mentre la benzina è tassata nella misura di 728 per mille litri).<sup>308</sup>

A partire dal 1993, anno in cui è stato introdotto il regime fiscale differenziato tra benzina e gasolio, esso ha favorito un forte incremento del numero di auto a gasolio circolanti in Italia – c.d. Dieselification - con conseguenze negative in termini di inquinamento dell'aria e salute dei cittadini, soprattutto nelle zone in cui la qualità dell'aria è peggiore, come il Nord Italia.<sup>309</sup>

La gravità del problema dell'inquinamento atmosferico emerge dal report *Air quality in Europe - 2020* della European Environment Agency (EEA), in cui nella classifica sul numero di morti premature dovute all'inquinamento atmosferico l'Italia si è posizionata al secondo posto.<sup>310</sup>

Inoltre, il trattamento di favore verso il gasolio ha contribuito anche al mancato rispetto da parte dell'Italia dei limiti europei in materia di inquinamento atmosferico da polveri sottili, ossidi di azoto e ozono, comportando la sottoposizione del Paese a diverse procedure di infrazione nel corso degli anni, tra cui le infrazioni 2014/2147, 2015/2043 e 2020/229).

Pertanto, al fine di tutelare la salute dei cittadini e di conformarsi agli obblighi sovranazionale, come suggerito anche dall'Agenzia europea per l'ambiente nel Report sul livello di attuazione

---

<sup>306</sup> *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 323.

<sup>307</sup> I sussidi “impliciti” sono sussidi indiretti che “*possono emergere dalla tassazione ordinaria e favorire o incoraggiare comportamenti e scelte di consumo, investimento e produzione favorevoli o dannosi per l'ambiente, come, ad esempio, l'underpricing per l'estrazione di risorse naturali (es. cave o royalties sulla coltivazione di idrocarburi)*”. *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 18.

<sup>308</sup> Allegato 1, D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA).

<sup>309</sup> EEA, *Air quality in Europe - 2020 report*.

<sup>310</sup> EEA, *Air quality in Europe - 2020 report*.

delle politiche ambientali europee (EIR),<sup>311</sup> sembra doverosa, in termini di salute e tutela dell'ambiente, l'eliminazione del trattamento fiscale di favore del gasolio.

Quanto meno, sarebbe opportuno parificare il trattamento fiscale del gasolio a quello della benzina, in modo da disincentivare l'acquisto di veicoli diesel. Tale scelta, peraltro, avrebbe effetti estremamente positivi in termini di gettito, dato che porterebbe nelle casse dello Stato una somma superiore ai 3 miliardi di euro (secondo quanto riportato nel Catalogo l'eliminazione di tale sussidio avrebbe determinato un gettito di circa 3.37 miliardi di euro nel 2021<sup>312</sup>).

Il gettito così ottenuto potrebbe poi essere indirizzato al rafforzamento della rete di trasporto pubblico e al miglioramento dell'accesso ai servizi per i cittadini, attraverso la riduzione del costo del servizio e l'ampliamento dell'offerta di servizi di sharing mobility.<sup>313</sup>

Sulla base dello stesso ragionamento, dovrebbero poi essere eliminati, o quanto meno ridotti, anche i sussidi che riconoscono delle riduzioni delle accise sul gasolio destinato ad usi specifici.

Tra questi vi sono, per esempio, il *sussidio per la riduzione dell'aliquota normale dell'accisa sui carburanti per i Taxi*,<sup>314</sup> e l'analogo sussidio riferito ai consumi delle forze armate<sup>315</sup>.

Difatti, in pieno contrasto con il principio "*chi inquina paga*" (che imporrebbe una valutazione della capacità inquinante dei combustibili), in entrambi i casi, il gasolio gode di una riduzione dell'aliquota uguale a quella prevista per la benzina e, nel caso dei taxi, la riduzione è addirittura maggiore di quella prevista per altri combustibili meno inquinanti come il GPL e il gas naturale. Inoltre, la riduzione dell'aliquota sui carburanti per taxi rende più conveniente un servizio che si pone in alternativa al trasporto pubblico, che è maggiormente sostenibile e ha un impatto ambientale inferiore.<sup>316</sup>

Molto rilevante a livello economico è anche il trattamento di favore di cui gode il gasolio impiegato per fini commerciali, il quale è tassato nella misura di 403,22 euro per mille litri in

---

<sup>311</sup> Environmental Implementation Review Country Report – Italy, 2017, p. 27.

<sup>312</sup> *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 144.

<sup>313</sup> Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020, p. 20.

<sup>314</sup> Per il consumo di carburante dei taxi le aliquote ordinarie (benzina: 728,40 €/1000 litri - gasolio: 617,40 €/1000 litri - GPL: 267,77 €/1000 kg gas naturale: 0,00331 €/mc) sono sostituite dalle seguenti aliquote ridotte (359,00 €/1000 litri per la benzina, 330,00 €/1000 litri per il gasolio e 40% aliquota ordinaria per GPL e gas naturale). Tabella A, punto 12, D. Lgs. 26/10/1995 (TUA).

<sup>315</sup> Tabella A, punto 16 bis, D. Lgs. 26/10/1995 (TUA).

<sup>316</sup> EEA, Technical Report n. 20, 2014, *Revealing the costs of air pollution from industrial facilities in Europe*, European Environment Agency, Copenhagen.

S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 190.



base al comma 24 ter del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 contro i 617,40 euro per mille litri ordinari.

Concretamente, il sussidio consiste nel rimborso della somma eccedente il prezzo agevolato e, secondo le stime, tale differenza di trattamento fiscale ha comportato una spesa di 1.36 miliardi di euro nel 2021.<sup>317</sup>

L'agevolazione in questione in parte rispetta le esigenze ambientali, dato che si applica solo al combustibile destinato a mezzi che siano almeno euro 4, tuttavia è possibile pensare di limitarne ulteriormente l'ambito di applicazione in futuro.

Purtroppo, a tal fine, va tenuto presente anche l'impatto che l'eliminazione di tale agevolazione avrebbe sulla filiera del trasporto merci e passeggeri, dato che la maggior parte dei mezzi pesanti in Italia sono ad oggi alimentati a gasolio ed il sussidio comporta il pagamento da parte degli operatori del settore di una imposta che è il 34,7% più bassa dell'accisa ordinaria.

Pertanto, la rielaborazione della relativa disciplina deve necessariamente accompagnarsi alla promozione dei carburanti alternativi al gasolio (tra cui GNL, biocarburanti e idrogeno)<sup>318</sup> e agli incentivi per il rinnovo del parco mezzi, oltreché alla costruzione delle infrastrutture necessarie per la gestione dei carburanti alternativi.<sup>319</sup>

In quest'ambito si segnala il successo del progetto UE Corridoi blu GNL nella costruzione di infrastrutture e automezzi a GNL (gas naturale liquefatto), i quali sembrano poter diventare in futuro una valida alternativa ai mezzi a gasolio, sia dal punto di vista economico che ambientale.<sup>320</sup>

La stessa direzione sembra essere stata scelta anche nel Regno Unito in cui sono stati lanciati ambiziosi progetti di conversione dei mezzi pesanti verso l'utilizzo dell'idrogeno, in particolare nell'ambito ferroviario (nello specifico, già nel 2020 è stato lanciato un piano per sostituire entro il 2023 la maggior parte dei treni in circolazione con mezzi alimentati ad idrogeno<sup>321</sup>).

---

<sup>317</sup> punto 4 bis, Tabella A, del D. Lgs. 26/10/1995 (TUA).

<sup>318</sup> La Comunicazione della Commissione europea COM (2013) 17, "*Energia pulita per i trasporti: una strategia europea in materia di combustibili alternativi*" individua come migliori alternative al gasolio per le lunghe distanze: il GNL, i biocarburanti e l'idrogeno.

<sup>319</sup> Secondo i dati Ispra del report, *Le emissioni dal trasporto stradale in Italia* del 2021, pp. 9 ss., la quasi totalità degli automezzi pesanti per il trasporto merci sono alimentati a gasolio e producono il 99% delle emissioni da gas serra del settore.

<sup>320</sup> *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 136.

<sup>321</sup> M. WRIGHT, *Hydrogen-powered trains could be carrying UK passengers by 2023*, in *The Telegraph* del 30 settembre 2020.

Si tratta di soluzioni che sono in linea con gli obiettivi interni del Regno Unito di azzerare le emissioni di anidride carbonica provenienti dal settore ferroviario entro il 2040 e che sono state già emulate da altri Paesi, come la Germania (che già dal 2022 ha iniziato ad introdurre mezzi ad idrogeno nel proprio parco mezzi ferrotranviario) e da ultimo proprio l'Italia, in cui entro la fine del 2023 dovrebbero prendere servizio, in sostituzione di vecchi treni diesel, i primi mezzi che sfruttano questa tecnologia di propulsione in grado di produrre zero emissioni.<sup>322</sup> Si tratta ovviamente di una goccia nel mare, tuttavia rappresenta senza dubbio la prova che si sta procedendo nella direzione giusta.

Per quanto riguarda, invece, le agevolazioni per il rinnovo del parco mezzi nel settore dell'autotrasporto privato, si pone sulla stessa lunghezza d'onda il recentissimo D.M. del 12 aprile 2023 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, con cui sono stati destinati 25 milioni di euro a sostegno dell'acquisto di mezzi ecologici e tecnologicamente avanzati da parte delle imprese che esercitano attività di autotrasporto di merci per conto di terzi.

Tuttavia, l'esigenza di accelerare il rinnovo del parco mezzi in Italia non riguarda solo il settore degli autotrasporti, come si evince dai dati sulle auto elettriche in circolazione (nel 2022 le auto elettriche immatricolate sono state solamente il 3,7% del totale).<sup>323</sup>

A fronte di questi numeri, sembra necessaria una intensificazione delle agevolazioni all'acquisto di veicoli a basse emissioni, al fine di dare forza alla transizione verso forme di trasporto meno inquinanti (ad oggi i contributi stanziati a tal fine dal DPCM 6/4/2022 e dalla L.178/2020 art. 1 comma 691 per il 2023 ammontano a 630 milioni di euro).<sup>324</sup>

Un altro sussidio energetico che potrebbe essere riformato, con le opportune cautele, dato il suo ruolo chiave nel contrasto alla povertà energetica, è quello introdotto dall'articolo 52, comma 3, lett. e del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA) che stabilisce l'esenzione dell'accisa sull'energia elettrica consumata (entro il limite dei 150 kWh mese) nelle abitazioni con potenza fino a 3kWh.

Difatti, benché il sussidio in questione sia qualificato come SAD dal Catalogo (sull'assunto che esso incentiva l'utilizzo di energia elettrica e la maggior parte dell'energia elettrica in Italia viene ancora prodotta a partire da fonti fossili), vi sono anche Autori che sostengono il contrario,

---

<sup>322</sup> F. GRECO, *In Germania debuttano i treni a idrogeno, in Italia arriveranno a fine 2023*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2022

<sup>323</sup> *In Italia la penetrazione delle auto elettriche (BEV) sul totale delle nuove immatricolazioni si ferma al 3,7%*, in *Il Sole 24 ore*, 16 Febbraio 2023.

<sup>324</sup> <https://ecobonus.mise.gov.it/ecobonus/risorse-stanziate>

rilevando che esso “*incentivando a tenere sotto soglia la potenza installata, può giocare a favore di una riduzione dell’intensità energetica e non necessariamente di un suo incremento*”.<sup>325</sup>

Ciò detto, se si dovesse ritenere l’effetto incentivante non sufficiente, si potrebbe pensare di orientare il sussidio in senso ambientale, mantenendo l’esenzione integrale sul consumo di energia elettrica proveniente da fonti rinnovabili, e prevedendo, per il consumo di energia elettrica prodotta da combustibili fossili, un regime meno favorevole mediante una graduale applicazione dell’aliquota ordinaria.<sup>326</sup>

Ovviamente, la convenienza sociale di una misura di questo tipo dovrebbe essere opportunamente valutata e, se si dovesse decidere per la sua introduzione, allora dovrebbe essere accompagnata dalla contestuale previsione di sussidi ambientali favorevoli che rendano più economica, per i contribuenti, l’installazione di impianti capaci di produrre energia pulita, come gli impianti microeolici, gli impianti fotovoltaici e geotermici.<sup>327</sup>

Un’altra importante agevolazione, qualificata, sia come SAD, sia come sussidio ai combustibili fossili, per la parte di energia elettrica riconducibile alle fonti fossili, è il trattamento di favore sugli oneri di sistema della bolletta elettrica previsto per le imprese energivore.<sup>328</sup>

Tale sussidio si sostanzia essenzialmente nel pagamento in misura ridotta, da parte di tali imprese, degli oneri di sistema destinati al sostegno delle fonti rinnovabili ed alla cogenerazione ove ne sia stata sancita la compatibilità con la disciplina europea da parte della Commissione europea con la decisione C(2017) 3406 del 23/05/2017,<sup>329</sup> tuttavia, la scelta di sostenere economicamente le imprese energivore proprio tramite l’abolizione degli oneri relativi alle fonte rinnovabili sembra, a parer di chi scrive, contrastare con ogni proposito europeo di sviluppare un sistema fiscale orientato al miglioramento dell’ambiente.

---

<sup>325</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 20.

<sup>326</sup> SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 188.

<sup>327</sup> Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020, p. 22.

<sup>328</sup> Decreto Ministero dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, il quale in attuazione della legge europea 2017 adegua la normativa nazionale alla Comunicazione della Commissione europea (2014/C 200/01) - Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell’ambiente e dell’energia 2014-2020.

L’articolo 3 del Decreto definisce energivore le “*le imprese che hanno un consumo medio di energia elettrica, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno e che rispettano uno dei seguenti requisiti: a) operano nei settori dell’Allegato 3 alle Linee guida CE; b) operano nei settori dell’Allegato 5 alla Linee guida CE e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al VAL ai sensi dell’articolo 5, comma 1 (di seguito: intensità elettrica su VAL), non inferiore al 20%; c) non rientrano fra quelle di cui ai punti a) e b), ma sono ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA).*”

<sup>329</sup> Decreto Ministero dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, art. 3.

Inoltre, potrebbe essere oggetto di discussione la correttezza del riconoscimento di uno stesso trattamento fiscale di favore ad imprese che hanno un impatto ambientale e un valore sociale radicalmente diverso.

Difatti, per fare solo alcuni esempi, tra le imprese energivore a cui si applica l'agevolazione in questione sono ricomprese quelle che si occupano della produzione alimentare, ma anche quelle che si occupano di “*fabbricazione di prodotti derivanti dalla raffinazione del petrolio*” (allegato 3 alle linee guida CE), “*estrazione di petrolio greggio e estrazione di gas naturale*” (allegato 5 alle linee guida CE) e “*fabbricazione di armi e munizioni*” (allegato 5 alle linee guida CE).

Si tratta di un sussidio che pesa sulle casse dello Stato per 600 milioni di euro l'anno e, pertanto, anche solo un suo dimezzamento potrebbe portare notevoli effetti positivi in termini di gettito.<sup>330</sup>

Ancora, altri importanti sussidi ambientali dannosi in materia energetica sono rappresentati dall'esenzione dalle accise per i prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione aerea, diversa dall'aviazione privata da diporto e per i voli didattici, e dall'esenzione dell'accisa per i prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione marittima, introdotte dall'articolo 14, 1° comma, punto b e c, della Direttiva europea numero 96 del 2003.

Tali esenzioni favoriscono, infatti, l'utilizzo di combustibili fossili a scapito di biocarburanti e fonti di energia meno inquinanti e dovrebbero essere idealmente abolite (nello specifico, l'esenzione sui carburanti per la navigazione aerea si applica al kerosene per uso carburazione, mentre quella sui carburanti per la navigazione marittima si applica al gasolio e agli oli combustibili ATZ e BTZ).

Tuttavia, a causa dell'origine europea della fonte normativa di riferimento, l'eliminazione di questi sussidi non può essere integralmente realizzata a livello nazionale, ma dipende dall'effettiva realizzazione a livello europeo del progetto di revisione della direttiva sui prodotti energetici,<sup>331</sup> di cui si è parlato approfonditamente nel capitolo 3.

Infatti, in base all'articolo 14, 2° comma, della Direttiva,<sup>332</sup> lo Stato può intervenire in maniera autonoma solo per eliminare l'esenzione riferita ai prodotti energetici utilizzati per viaggi aerei e

---

<sup>330</sup> Dello stesso parere è A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 44.

<sup>331</sup> Proposta della Commissione 563 final del 2021.

<sup>332</sup> Direttiva numero 96 del 2003, art 14, 2° comma: “*Gli Stati membri possono limitare l'ambito delle esenzioni di cui al paragrafo 1, lettere b) e c), ai trasporti internazionali ed intracomunitari. Inoltre, uno Stato membro può derogare alle esenzioni di cui al paragrafo 1, lettere b) e c), nel caso in cui abbia stipulato un accordo bilaterale con un altro Stato membro. In tali casi gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione inferiore al livello minimo stabilito nella presente direttiva*”.

marittimi nazionali e per viaggi tra Italia e altri Paesi membri con cui siano stati stipulati degli appositi accordi. In ogni caso, per evitare effetti negativi sulla competitività internazionale dei settori aerei e marittimi, sarebbe auspicabile che le riforme avvenissero nella cornice di un accordo internazionale in materia.<sup>333</sup>

Un'ultima agevolazione riferita al settore energetico di un certo rilievo economico (935,40 milioni nel 2021) ed ambientale su cui potrebbe essere opportuno intervenire è l'esenzione per l'impiego dei prodotti energetici (benzina, gasolio e oli vegetali non modificati chimicamente) nei lavori agricoli e assimilati.

Essa, infatti, incentiva l'utilizzo di gasolio e benzina (la cui aliquota è ridotta rispettivamente del 30% e del 55%) al posto di biocarburanti e fonti energetiche alternative, orientando i consumi nella direzione della minor tutela ambientale.

Infine, si segnala la correttezza del recente intervento del Legislatore sul sussidio di cui all'articolo 19 del D. Lgs. 25 novembre 1996, n. 625 (ovvero la parziale esenzione dal pagamento delle royalties per la coltivazione di gas naturale e petrolio), il quale costituisce un sussidio indiretto ai combustibili fossili e non trova alcuna giustificazione di ordine sociale o economico, dato che avvantaggia le già ricche imprese operanti nel settore petrolifero.

Con i commi 736 e 737 della legge di bilancio del 2020 è stato, infatti, modificato l'articolo 19, introducendo i commi 7 bis e 7 ter, riducendo drasticamente la percentuale di prodotti petroliferi che sono esclusi dal pagamento delle royalties<sup>334</sup> e così facendo, lo Stato ha aumentato il proprio gettito di circa 50 milioni di euro ed ha dato un opportuno segnale di mercato di disincentivo allo sfruttamento dei combustibili fossili.

A tal proposito, si segnala anche la proposta di Legambiente di innalzare le royalties, che sono attualmente al 10% per le estrazioni a terra e al 7% per quelle in mare al valore medio europeo (20%) per le estrazioni sia in mare che in terra e di eliminare la deducibilità delle royalties versate alle Regioni.<sup>335</sup> I proventi aggiuntivi di questi adeguamenti sono stimati in 260 milioni di euro.

---

<sup>333</sup> II edizione del *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*.

<sup>334</sup> Attualmente in base al novellato articolo 19 D. Lgs. 25 novembre 1996, n. 625, l'esenzione si applica alle produzioni annue di gas naturale su terraferma, se inferiore o pari a 10 M Smc, e alle produzioni in mare, se inferiore o pari a 30 M Smc, mentre alla produzione annua di petrolio per concessione (sia su terraferma che in mare) non si applica nessuna soglia di esenzione.

<sup>335</sup> Legambiente, *Stop sussidi alle fonti fossili*, 2019, p. 6 ss.

#### 4. I sussidi ambientali sui trasporti

Anche il settore dei trasporti ha un impatto ambientale molto rilevante in Italia, sia in termini di emissioni di gas serra (in base ai dati Ispra all'incirca il 25% delle emissioni di gas serra nazionali derivano proprio da esso)<sup>336</sup>, sia in termini di inquinamento atmosferico, acustico e di frammentazione degli habitat faunistici.

In termini economici, l'inquinamento atmosferico dovuto all'emissione da parte del settore dei trasporti di sostanze come le polveri sottili (PM<sub>2,5</sub> e PM<sub>10</sub>), gli ossidi di azoto (Nox), l'anidride solforosa (SO<sub>2</sub>), l'ammoniaca (NH<sub>3</sub>) e i Non-methane volatile organic compounds (NMVOC) è causa di costi enormi per la collettività, che sono stati stimati in oltre 120 miliardi di euro nel periodo tra il 2010 e il 2019.<sup>337</sup>

Il contenimento dei livelli di inquinamento dell'atmosfera è quindi una delle priorità della politica ambientale nazionale e sovranazionale ed è stato oggetto negli ultimi 20 anni di vari tipi di interventi, sia del tipo command and control<sup>338</sup>, tramite la previsione di limiti ai quantitativi di emissioni che possono essere prodotti, sia di natura fiscale ed agevolativa.

Tra i vari sussidi ambientali applicabili al settore<sup>339</sup>, i più rilevanti in termini economici ed ambientali sono senza dubbio i sussidi per le auto aziendali, le agevolazioni fiscali sugli abbonamenti al trasporto pubblico e le agevolazioni per l'acquisto di autoveicoli a basse emissioni di CO<sub>2</sub> g/km (di questi ultimi si è parlato nel paragrafo precedente).

In ordine di importanza, i primi sussidi su cui sarebbe opportuno intervenire sono le agevolazioni per l'uso e l'acquisto di auto aziendali, dato che esse sono il sussidio più oneroso per le casse

---

<sup>336</sup> Ispra, Annuario dei dati ambientali, online [https://annuario.Isprambiente.it/sys\\_ind/904](https://annuario.Isprambiente.it/sys_ind/904)

<sup>337</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 187. dati ricavati dal progetto REEEM – Role of technologies in an energy efficient economy (REEEM Project, 2019).

<sup>338</sup> Tra i principali interventi normativi in materia è possibile citare: la National Emission Reduction Commitments Directive (NECD 2001/81/EC), la Convention on Long-range Transboundary Air Pollution (LRTAP), la National Emission Ceilings Directive (2016/2284/EU) e I Regolamenti 692/2008 e 595/2009, i quali hanno introdotto gli standards sulle emissioni inquinanti “euro” per i veicoli.

<sup>339</sup> Nello specifico, il settore dei trasporti è stato destinatario di diversi sussidi ambientali, sia ambientalmente favorevoli che dannosi (al 2021, senza considerare i sussidi sui prodotti energetici utilizzati per il trasporto, i quali sono ricompresi a livello classificatorio tra i sussidi al settore energetico, i sussidi ambientali al settore dei trasporti erano circa 20).

dello Stato, con un costo complessivo stimato in 1,23 miliardi di euro nel 2021, per effetto del combinato disposto degli articoli 164 e 51 del TUIR.<sup>340</sup>

Difatti, l'articolo 164, comma 1, lett. b-bis del TUIR consente alle imprese e agli esercenti arti e professioni di portare in deduzione il 70% del costo di acquisto e dei costi di funzionamento delle auto concesse in uso promiscuo ai propri dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.

Diversamente, l'articolo 51 del TUIR, quarto comma, prevede una deroga al primo comma dello stesso articolo (il quale impone di includere il valore effettivo dei fringe benefits nella determinazione del reddito dei lavoratori dipendenti) e stabilisce che, nella determinazione ai fini fiscali del reddito del dipendente, si debba tenere conto in misura ridotta rispetto all'effettivo valore del fringe benefit del risparmio di spesa e di esercizio che egli ricava dall'auto aziendale concessa in uso promiscuo.<sup>341</sup>

Ad onore del vero, l'articolo 51, comma 4, lett. a, è stato recentemente riformato in senso ambientale dalla legge di stabilità 2020, prevedendo la parametrizzazione del risparmio di imposta alla capacità inquinante dei veicoli aziendali di nuova immatricolazione (immatricolati a partire dal 1° luglio 2020),<sup>342</sup> tuttavia sono sembrati esserci ancora margini di miglioramento.

La legge di stabilità 2020 certamente ha realizzato un intervento che è andato nella direzione giusta, temperando la natura ambientalmente dannosa del sussidio, tuttavia, l'agevolazione conserva indubbiamente effetti negativi ambientali, dato che incentiva l'acquisto di più auto all'interno dello stesso nucleo familiare e ne favorisce l'utilizzo a scapito di altre forme di trasporto con un minor impatto ambientale (servizi pubblici, biciclette, car sharing, e altri).<sup>343</sup>

---

<sup>340</sup> M. HARDING, *Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs*, in *OECD Taxation Working Papers*, No. 20, 2014.

<sup>341</sup> Nello specifico, il risparmio del dipendente viene considerato ai fini IRPEF solo nella misura del 25% "dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno... al netto delle somme (comutate al lordo di IVA) eventualmente trattenute (o addebitate) dall'azienda al dipendente e rapportato al periodo dell'anno di utilizzo". D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 51, comma 4, lett. a.

<sup>342</sup> "La predetta percentuale è elevata al 30 per cento per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40 per cento per l'anno 2020 e al 50 per cento a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50 per cento per l'anno 2020 e al 60 per cento a decorrere dall'anno 2021" D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 51, comma 4, lett. a.

<sup>343</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 206.

Una prima proposta per incrementare l'efficacia ambientale del sussidio consiste nella graduale estensione con effetto retroattivo delle condizioni ambientali alle autovetture immatricolate prima del luglio 2020.<sup>344</sup>

Inoltre, un sistema fiscale maggiormente rispettoso dell'ambiente utilizzerebbe queste risorse per potenziare il sistema di trasporto pubblico e promuovere quelli di sharing mobility, favorendo una diminuzione delle auto in circolazione e una riduzione delle conseguenti emissioni inquinanti. Pertanto, l'agevolazione in questione potrebbe essere sostituita con altre che premiano condotte dal minor impatto ambientale, come, ad esempio, l'uso dei mezzi pubblici. Rispondono a questa logica le agevolazioni per l'acquisto degli abbonamenti al servizio di trasporto pubblico (c.d. buoni TPL), che sono state introdotte dall'Art. 1, comma 28, lettera a) della L. n. 205/2017.<sup>345</sup>

Un altro sussidio ambientale dannoso di un certo rilievo economico (30 milioni di euro nel 2021) è l'esenzione del pagamento della tassa automobilistica per i possessori di veicoli ultratrentennali, previsto dall'articolo 63, comma 1, della legge 342/2000 (per essere precisi, sono esentati solo i proprietari delle auto che non circolano, mentre i proprietari delle auto destinate alla circolazione su strada sono tenuti al pagamento di una somma forfettaria molto contenuta).

Si tratta di un trattamento di favore che sembra discutibile dal punto di vista ambientale se si considera che le auto ultratrentennali costituiscono il 9% del parco auto circolante in Italia, ma sono da sole responsabili del 73% delle emissioni di polveri sottili <sup>346</sup> (non a caso, quindi, diverse voci in dottrina ne propongono, comprensibilmente, l'abolizione <sup>347</sup>).

---

<sup>344</sup> Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020, p. 23.

<sup>345</sup> SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 193. Queste ultime sono classificate come SAF dal Catalogo e consistono nella possibilità di detrarre ai fini IRPEF un importo pari al 22% della spesa sostenuta per l'acquisto degli abbonamenti ai mezzi pubblici (articolo 15, comma 1, lett. i decies) e nell'esclusione ai fini del calcolo del reddito da lavoro dipendente delle somme pagate a tale scopo dal datore di lavoro (art. 51, comma 2 del TUIR, lettera d-bis).

<sup>346</sup> P. L. DEL VESCOVO, *Le vecchie auto Euro 0 responsabili del 73% delle polveri sottili*, in *Il Sole* 24, 7 ottobre 2020.

<sup>347</sup> SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 193; A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021.



## 5. Regimi agevolati IVA

Come riconosciuto da autorevole dottrina<sup>348</sup>, anche l'IVA, benché non sia un tributo ambientale in senso stretto, si presta ad essere strutturata nel rispetto del principio di sviluppo sostenibile, di cui all'articolo 37 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, in modo da contribuire al raggiungimento degli obiettivi ambientali definiti nel Green Deal e nell'Agenda 2030.

I regimi agevolati sul consumo dei beni e servizi coerenti con un modello economico ambientalmente sostenibile sono, infatti, idonei a orientare i consumi in favore di tali prodotti, sfavorendo il consumo e la produzione (come effetto indiretto della contrazione dei consumi) dei prodotti nocivi per l'ambiente, anche se si può ottenere il risultato opposto introducendo dei regimi agevolati (considerati dei SAD dal Ministero dell'ambiente)<sup>349</sup> che favoriscano il consumo di beni e servizi particolarmente inquinanti.

Pertanto, nell'ottica della riforma del sistema tributario in senso ambientale, sembrerebbe opportuno rivedere il complesso dei regimi agevolati IVA, in modo tale da rimodularli per tener maggiormente da conto il fattore ambientale.

Tra i vari regimi agevolati ambientalmente dannosi spicca, innanzitutto, l'IVA agevolata al 4% per la cessione di case non di lusso destinate ad uso abitativo, anche non ultimate, a condizione che siano la prima casa dell'acquirente<sup>350</sup>, atteso che il regime in questione favorisce la vendita e, quindi, la costruzione di nuove abitazioni, aggravando alcuni problemi ambientali particolarmente gravi, come quelli dell'eccessiva urbanizzazione e del consumo di suolo.<sup>351</sup>

---

<sup>348</sup> A. COMELLI, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal COVID-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1° gennaio 2021, p. 44.

<sup>349</sup> Per essere precisi, essi non sono considerati dal MEF come vere e proprie spese fiscali, data la loro natura strutturale all'interno del tributo IVA. V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 292.

<sup>350</sup> v. Tabella A, parte II, n.21, D.P.R. n. 633/1972.

<sup>351</sup> S. SETTIS, *Paesaggio costituzione cemento: la battaglia per l'ambiente contro il degrado civile*, Torino, 2010.

Per consumo di suolo si intende "la variazione da una copertura non artificiale (suolo non consumato) a una copertura artificiale del suolo (suolo consumato)", Rapporto dell'Ispra *Consumo di suolo dinamiche territoriali e servizi ecosistemici*, p. 10.

Il suolo è una risorsa sostanzialmente non rinnovabile, dato che sono necessari migliaia di anni perché se ne creino anche solo pochi centimetri ed è fonte di innumerevoli servizi ecosistemici (servizi di approvvigionamento alimentare, produzione di biomassa e estrazione di materie prime, servizi di regolazione del clima, delle temperatura e di stoccaggio del carbonio, mitigazione dei fenomeni idrogeologici estremi, controllo dell'erosione, servizi ricreativi e culturali, funzioni etiche e spirituali), i quali hanno un prezioso valore economico, oltre che naturalistico: "se fosse confermata la velocità media 2012-2021 anche nei prossimi 9 anni e quindi la crescita dei valori economici dei servizi ecosistemici persi, un costo cumulato complessivo, tra il 2012 e il 2030, compreso tra 78,4 e 96,5 miliardi di euro.", Rapporto dell'Ispra *Consumo di suolo dinamiche territoriali e servizi ecosistemici*, 2022, p. 42.

Il sussidio potrebbe, pertanto, essere riformulato in modo maggiormente rispettoso dell'ambiente, prevedendo l'applicazione del regime agevolato solo sulle cessioni di case ottenute mediante recupero di aree dismesse e ristrutturazioni urbanistiche.

Analoghe riflessioni potrebbero poi essere applicate all'IVA agevolata al 10% per la cessione di abitazioni non di lusso a scopo abitativo (Tabella A, parte III, n. 127 undecies, D.P.R. n. 633/1972), all'IVA al 5% per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati (Tabella A, parte II, n., 39, D.P.R. n. 633/1972) e all'IVA al 10% per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione (Tabella A, parte III, n.127 quaterdecies, D.P.R. n. 633/1972).

Nella direzione opposta, invece, va la detraibilità ai fini IRPEF del 36% delle spese per gli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia su interi fabbricati da imprese e cooperative edilizie che procedono alla successiva alienazione dell'immobile, prevista dall'art. 16 bis, comma 3, TUIR, in quanto questa agevolazione risponde adeguatamente alla necessità di scoraggiare il consumo di suolo.

Sempre in ambito IVA, non sembra giustificabile dal punto di vista ambientale il regime agevolato al 10% per gli oli minerali greggi, gli oli combustibili e gli estratti aromatici utilizzati per produrre energia elettrica o come combustibili (Tabella A, parte III, n. 104, D.P.R. n. 633/1972), dato che si tratta di prodotti il cui utilizzo determina notevoli impatti negativi sull'ambiente, né tantomeno lo sarebbe l'Iva agevolata al 10% sui prodotti petroliferi per uso agricolo e per pesca in acque interne (Tabella A, parte III, n. 106 del D.P.R. n. 633/1972).<sup>352</sup>

Rispetto a quest'ultimo sussidio, potrebbe essere perseguito un tentativo di graduale conversione in SAF, attraverso la riduzione del trattamento favorevole e la contestuale previsione di meccanismi compensativi come crediti per l'uso di fonti di energia pulita nelle attività agricole o l'abbassamento dell'IVA sui prodotti dell'agricoltura biologica.<sup>353</sup>

---

<sup>352</sup> A tal proposito, il report Namea realizzato dall'Istat fornisce dati sulle emissioni di specifici settori dell'economia in rapporto al loro valore aggiunto settoriale, fornendo indicazioni sulla coerenza ambientale nell'assegnazione dell'agevolazione IVA ai prodotti petroliferi utilizzati in agricoltura e nella pesca in acque interne. In base al rapporto, il settore denominato "*Produzioni vegetali e animali, caccia e servizi connessi*" ha emesso nel 2013 1.452 tCO<sub>2</sub>eq per ogni milione di € di valore aggiunto del settore prodotto. Si tratta di un valore di molto superiore al livello medio dell'intera economia italiana (244 tCO<sub>2</sub>eq/mln €).

<sup>353</sup> Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020, p. 26.

Per altro, l'agevolazione in questione pone anche un problema di equità ambientale nell'applicazione del principio “*chi inquina paga*”, dato che esclude irragionevolmente la pesca in acque marittime dal regime agevolato.<sup>354</sup>

Infine, desta perplessità anche il regime agevolato IVA al 10% per il deposito in discarica di rifiuti urbani raccolti in modo indifferenziato (Tabella A, parte III, n. 127 sexiesdecies, D.P.R. n. 633/1972), dato che incentiva la raccolta indifferenziata dei rifiuti. A tal proposito, proprio in ragione di questo aspetto ambientale, sono state avanzate delle proposte di abolizione del regime agevolato in questione nella Strategia nazionale per l'economia circolare (SEC) del 2022.<sup>355</sup>

## **6. i sussidi ad agricoltura e pesca**

Un'altra categoria individuata dal catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli è quella dei sussidi ad agricoltura e pesca, i quali sono in gran parte riconducibili ai fondi stanziati nell'ambito della Politica Agricola Comune europea o assegnati dal Fondo europeo per gli affari marittimi, la pesca e l'acquacoltura (Feampa).

Si tratta di una categoria di sussidi che viene citata solamente per completezza, dato che su di essa il Legislatore europeo e quello nazionale sembrano aver lavorato ottimamente nell'ottica ambientale, come risulta dalla sostanziale assenza di sussidi ambientali dannosi.

Difatti, la V edizione del catalogo include solo le “*Misure per la competitività delle filiere agricole strategiche e per il rilancio del settore olivicolo nelle aree colpite da Xylella fastidiosa*” tra i sussidi ambientali dannosi.

Peraltro, tale decisione si basa esclusivamente sulla riduzione di diversità di specie derivante dal reimpianto di piante tolleranti al batterio e mette in secondo piano gli effetti ambientali positivi che tali misure determinano e che potrebbero farle considerare dei SAF (il recupero delle colture storiche di qualità, il contrasto alla diffusione delle specie alloctone, il miglioramento della

---

<sup>354</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 311.

<sup>355</sup> Strategia nazionale per l'economia circolare (SEC) del 2022 p. 7.

qualità dei prodotti cerealicoli e lattiero-caseari, in modo da evitare l'abbandono dei terreni agricoli).<sup>356</sup>

Inoltre, la misura in questione ha una ridottissima rilevanza economica (1 milione di euro nel 2021) ed è un sussidio ambientale diretto, pertanto, sicuramente meno rilevante ai fini della presente trattazione, che è incentrata sui sussidi ambientali indiretti di origine fiscale.

Anche le altre misure previste sono quasi interamente sussidi ambientali diretti (46 su 50), favorevoli oppure incerti (i sussidi incerti sono 20 e i sussidi ambientalmente favorevoli sono 29).<sup>357</sup>

Tra i sussidi indiretti di origine fiscale il più interessante, in un'ottica di riforma ambientale, è il regime speciale Iva per i produttori agricoli (compensazione e detrazione forfettizzata), di cui all' art. 34 del D.P.R. n. 633/72, il quale viene classificato come sussidio ambientale indiretto di natura incerta.

Il sussidio in questione determina effetti ambientali positivi, in quanto contrasta l'abbandono dell'agricoltura e l'urbanizzazione, tuttavia, non è considerato come un vero e proprio sussidio ambientale favorevole dagli Autori del Catalogo, i quali contestano il mancato inserimento di condizioni ambientali che siano tenute in conto nella detrazione forfettizzata <sup>358</sup>, pertanto, in questa direzione potrebbero andare dei futuri interventi di revisione della disciplina, in modo da rendere il sussidio a tutti gli effetti ambientalmente favorevole.

## **7. Gli altri sussidi**

L'ultima categoria di sussidi ambientali ricomprende un gruppo eterogeneo di 47 sussidi, attinenti prevalentemente al settore dell'edilizia, dei beni strumentali, dei rifiuti, del settore idrico e della finanza verde.

---

<sup>356</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 52.

<sup>357</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 322.

<sup>358</sup> Nello specifico, il regime prevede un calcolo dell'imposta dovuta che tiene conto di percentuali di compensazione e detrazione forfettizzate, risultando più vantaggioso rispetto al regime ordinario. V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 42.

Tra i sussidi in questione, il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a impianti produttivi collocati al Sud d'Italia (c.d. "Bonus sud")<sup>359</sup>, introdotto dalla art. 1, commi 98 – 108 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ed originariamente riconosciuto per gli acquisti effettuati nel periodo compreso tra il 2016 e il 2019, salvo poi essere prorogato di anno in anno,<sup>360</sup> è di particolare rilevanza economica (1.66 miliardi di euro spesi nel 2021) e si presta a possibili futuri interventi di orientamento in senso ambientale.

Si tratta di un sussidio che, senza dubbio, svolge un'importante funzione sociale di perequazione, dato che promuove lo sviluppo economico delle zone d'Italia con una economia più debole e delle imprese di minori dimensioni (la misura dell'agevolazione è differenziata in relazione alle dimensioni aziendali: 20% per le piccole imprese, 15% per le medie imprese, 10% per le grandi imprese)<sup>361</sup>, tuttavia, è indubbiamente anche un sussidio ambientale dannoso<sup>362</sup>.

Difatti, la l. n. 208 non tiene conto in alcun modo dell'impatto ambientale e dell'efficienza energetica dei beni strumentali acquisiti tra i criteri per l'attribuzione del credito d'imposta e tale mancanza può avere effetti ambientali dannosi nel medio-lungo periodo, considerato che i beni strumentali delle imprese sono tra le principali fonti di inquinamento e hanno mediamente una operativa di diversi anni.<sup>363</sup>

Sarebbe, pertanto, auspicabile una revisione del sussidio che lo renda coerente con le ambizioni di tutela ambientale del Paese, vincolando la concessione del credito d'imposta al soddisfacimento di criteri di efficienza energetica e/o ambientale dei beni strumentali acquistati.<sup>364</sup>

Lo stesso ragionamento potrebbe essere poi applicato anche al credito di imposta riconosciuto per le spese sostenute, a titolo di investimento, in nuovi beni strumentali, introdotto in sostituzione del cd. "Superammortamento" dall'articolo 1, commi 184-197, della Legge n. 160 del 2019, dato che tale sussidio - che nel 2021 è costato allo Stato di poco più di 1 miliardo di euro - presenta notevoli somiglianze con il bonus sud, da cui si distingue per l'ambito applicativo più ampio, in quanto si applica alle spese per beni strumentali destinati ad impianti in tutta Italia e non solo al meridione.

---

<sup>359</sup> Il bonus in questione è utilizzabile dalle imprese che hanno le proprie strutture produttive in: Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

<sup>360</sup> Da ultimo, la l. 197 del 2022 vi ha ricompreso gli acquisti effettuati nel corso del 2023.

<sup>361</sup> Comma 98 Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

<sup>362</sup> Così è classificato anche nel Catalogo dei sussidi ambientali dannosi.

<sup>363</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 240.

<sup>364</sup> SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 196.

Proprio come nel bonus sud, tuttavia, l'entità del credito di imposta non è in alcun modo subordinata al soddisfacimento da parte dei beni strumentali di condizioni di efficientamento energetico o di minore impatto ambientale.<sup>365</sup>

Invece, diversamente dai sussidi appena citati, esempi ambientalmente virtuosi sono le detrazioni per gli interventi di efficientamento energetico degli edifici previste dall'articolo 14 della Legge 3 agosto 2013, n. 90 (che ha convertito in legge il decreto-legge n.63 del 2013).<sup>366</sup>

Agevolazioni fiscali di questo tipo ovviamente non sono un unicum dell'ordinamento giuridico italiano, bensì sono utilizzate in diversi Paesi, in cui ne è riconosciuta l'importante funzione ambientale ed occupazionale (tra i vari Paesi che hanno adottato misure analoghe al fine di perseguire finalità di tutela ambientale, è possibile citare gli Stati Uniti, in cui il recente Inflation Reduction Act (IRA), varato dall'amministrazione Biden alla fine 2022, prevede, tra le varie misure, crediti d'imposta per spese che migliorino l'efficienza energetica degli edifici o che abilitano l'utilizzo di energia di fonte rinnovabile<sup>367</sup>).

In adesione allo scopo della presente trattazione, si vuole spezzare una lancia in favore di tale sussidio, che è stato sommerso di critiche e infine ampiamente ridimensionato negli ultimi due anni, dopo che la percentuale detraibile era stata innalzata al 110% nel 2020 con il Decreto rilancio.

Esso, infatti, rappresenta un'ottima opportunità per ridurre la domanda energetica nazionale e le emissioni di gas serra ad essa connesse, oltretutto un forte stimolo alla crescita (raggiunta nel 2021 e 2022) del settore edilizio.

---

<sup>365</sup> V edizione *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 252.

<sup>366</sup> Tali misure sono state successivamente oggetto di recenti interventi normativi che hanno elevato la percentuale detraibile al 110% per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022 (decreto Rilancio, D.L 19 maggio 2020, n. 34).

Successivamente, la legge di bilancio 2022 ha esteso il regime agevolativo fino al 31 dicembre 2025 per le spese sostenute dai condomini e dalle persone fisiche su edifici composti da due a quattro unità immobiliari, prevedendo la detraibilità del 110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, del 90% per quelle sostenute nell'anno 2023, del 70% per quelle sostenute nell'anno 2024 e, infine, del 65% per quelle sostenute nell'anno 2025.

Da ultimo, con il decreto "Omnibus" del Consiglio dei Ministri del 7 agosto 2023, è stata riconosciuta la detrazione del 110% delle spese che siano state sostenute da persone fisiche per l'efficientamento energetico delle singole unità immobiliari/villette entro il 31 dicembre 2023, a condizione che al 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 % dell'intervento complessivo.

<sup>367</sup> F. ACERBIS – M. LIO, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG: good tax governance e ruolo delle Funzioni fiscali delle imprese*, in *Il fisco*, n. 12, 27 marzo 2023, p. 1155.

Difatti, le agevolazioni in questione permettono di detrarre le spese sostenute per una serie di interventi di riqualificazione energetica e di efficientamento energetico<sup>368</sup>, a condizione che comportino “il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio ... ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.)” (analoghe agevolazioni sono riconosciute anche per gli interventi di riduzione del rischio sismico per gli edifici di qualsiasi categoria catastale).<sup>369</sup>

Si tratta, inoltre, di una agevolazione che non promuove il consumo di suolo, dato che si applica esclusivamente agli efficientamenti energetici realizzati su edifici già esistenti e agli edifici che sono ricostruiti dopo essere stati demoliti (questi ultimi interventi sono qualificati come interventi di ristrutturazione edilizia ex. art. 3 lett. d. D.P.R. n. 380 del 2001).<sup>370</sup>

Purtroppo, gli abusi che ne hanno caratterizzato l'implementazione (sicuramente non opportunamente contrastati in fase di progettazione della normativa) e la sfavorevole congiuntura economica (caratterizzata da un rincaro delle materie prime dell'edilizia), ne hanno minato in parte l'efficacia.

Tuttavia, si vuole riportare all'attenzione del lettore i risultati dell'analisi effettuata dal Consiglio Nazionale dei Commercialisti a fine 2022.

Dal testo citato, risulterebbero, infatti, dei rilevantissimi errori nella stima (che è stata alla base degli interventi di ridimensionamento del bonus) effettuata da parte della Ragioneria Generale dello Stato delle maggiori entrate per le casse dello Stato conseguenti alla spesa indotta dai bonus<sup>371</sup>, dato che, in base alle stime prudenziali di quest'ultima, le entrate fiscali determinate dal superbonus sarebbero state pari al 5% del costo lordo per lo Stato, mentre l'analisi del Consiglio Nazionale dei Commercialisti, parla di entrate indotte per il 45% del costo lordo.

Detto ciò, personalmente ritengo che una misura fiscale non possa essere giudicata come eccessivamente dispendiosa, se non viene posta a confronto con gli obiettivi che uno Stato persegue.

---

<sup>368</sup> tra cui: la sostituzione di finestre ed infissi, l'installazione di pannelli solari, la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotate di caldaie a condensazione o con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, la sostituzione degli scaldacqua tradizionale con scaldacqua a pompa di calore, la realizzazione di schermature solari, l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, la creazione di un cappotto termico a rivestimento degli edifici e la posa di colonnine di ricarica per veicoli elettrici.

<sup>369</sup> Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, articolo 119, comma 3.

<sup>370</sup> Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, articolo 119, comma 8 bis.

<sup>371</sup> T. NARDO- P. SAGGESE – E. ZANETTI, *L'impatto economico del superbonus 110% e il costo effettivo per lo stato dei bonus edilizi*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 22 dicembre 2022, p. 1.

L'Italia, infatti, ha (o almeno dovrebbe avere) tra propri principali obiettivi la riduzione delle emissioni inquinanti ed il raggiungimento di una maggior indipendenza energetica, per cui, in quest'ottica, non possono essere dimenticati i concreti benefici in termini di risparmio energetico generato (in base alle stime del CNI si parla di un risparmio annuo di miliardi di metri cubi standard di gas<sup>372</sup>), che il superbonus ha determinato.

Pertanto, a parere di scrive, nonostante l'aperta ostilità dell'attuale governo in carica verso l'agevolazione in questione, la misura, anche se con delle percentuali di detraibilità inferiori (senza tuttavia, dover toccare il 65%, come previsto per gli interventi nel 2025 dalla legge di stabilità 2022), meriterebbe di essere confermata e resa strutturale, in modo tale da dare serenità al sistema e non costringere i cittadini a sperare in continue proroghe delle normative.

## **8. Sussidi ambientali, economia circolare e prospettive di riforma**

Infine, per completezza, si segnala anche l'importanza propositiva che i piani nazionali e sovranazionali per l'economia circolare hanno sul sistema dei sussidi ambientali e della fiscalità ambientale nel suo complesso, indicando alcune proposte contenute nei documenti più recenti.

Come emerge dai più importanti documenti programmatici in materia di economia circolare<sup>373</sup>, la tassazione ambientale e i sussidi ambientali sono, infatti, considerati strumenti di fondamentale importanza per dare al mercato i segnali di prezzo necessari per favorirne la realizzazione di una forma di economia circolare.

Lo stesso piano d'azione 2020 della UE per l'economia circolare rivendica la necessità di *“continuare a incoraggiare la più ampia applicazione di strumenti economici ben progettati, come la tassazione ambientale, incluse le tasse sulle discariche e sugli impianti di incenerimento, e consentire agli Stati Membri di utilizzare le aliquote agevolate IVA (le quali sono qualificate, come visto, come sussidi ambientali) per promuovere le attività orientate all'economia circolare, come ad esempio i servizi per il consumatore finale di riparazione e manutenzione dei prodotti”*.

Delle rilevanti proposte in tema di fiscalità ambientale e di sussidi ambientali provengono poi dalla Strategia nazionale per l'economia circolare (SEC), il documento programmatico che

---

<sup>372</sup> <https://www.affaritecnici.it/approfondimenti/816-super-ecobonus-110-bilancio-di-due-anni-tra-crescita-e-risparmio-energetico.html>

<sup>373</sup> Primo piano di azione dell'UE per l'economia circolare, linee guida della Commissione UE sul waste-to energy in un quadro di economia circolare e nuovo piano d'azione 2020 della UE per l'economia circolare.



individua le azioni, gli obiettivi e le misure che il Governo intende perseguire per assicurare un'effettiva transizione verso un'economia di tipo circolare<sup>374</sup>.

Nello specifico, la strategia interviene prevalentemente sul settore dei rifiuti, proponendo una parziale revisione del sistema fiscale ambientale, al fine di incentivare il riciclaggio a scapito del conferimento in discarica e dell'incenerimento.

Concretamente, viene proposta la soppressione dei SAD, di cui al DPR 26 ottobre 1972 n.633, comma 127- sexiesdecies Tab A, parte III, ossia:

- l'IVA agevolata al 10% sulle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e speciali, inclusi lo smaltimento in discarica o l'incenerimento, nonché sulle prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione e
- la riduzione al 20% della tariffa ordinaria per i rifiuti smaltiti in impianti di incenerimento senza recupero di energia, per gli scarti ed i sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, nonché per i fanghi anche palabili.

Viene proposta, infine, l'assegnazione delle risorse derivanti dalla soppressione dei citati SAD al Fondo per la promozione di interventi di riduzione e prevenzione della produzione di rifiuti e per lo sviluppo di nuove tecnologie di riciclaggio e smaltimento.

---

<sup>374</sup> Per economia circolare si intende: “Un nuovo modello di produzione e consumo volto all'uso efficiente delle risorse e al mantenimento circolare del loro flusso nel Paese, minimizzandone gli scarti”, Strategia nazionale per l'economia circolare, elaborata dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, 2022, p. 8.

Secondo una definizione più elaborata dell'Ellen MacArthur Foundation (EMF), invece, l'economia circolare è “Un sistema industriale che è ristorativo o rigenerativo per intenzione e design. Esso sostituisce il concetto di “fine vita” con quello di ripristino, sposa l'uso delle energie rinnovabili, elimina l'uso di sostanze chimiche tossiche, che ne ostacolano il riutilizzo e mira all'eliminazione dei rifiuti attraverso una migliore progettazione dei materiali, prodotti, sistemi e, all'interno di questo, dei modelli di business. L'obiettivo di un'economia circolare è così quello di consentire un effettivo fluire dei materiali, dell'energia, del lavoro e delle informazioni in modo che il capitale naturale e quello umano siano ricostruiti”.

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La prima conclusione che è stata raggiunta in questa sede è che gli strumenti fiscali attuativi del principio “*chi inquina paga*” sono effettivamente più efficaci per ridurre i livelli di inquinamento rispetto ai tradizionali strumenti di command and control<sup>375</sup> e più facili da gestire per le amministrazioni statali.

Gli stessi, oltre a produrre gettito, danno, attuazione alla logica pigouviana della internalizzazione delle diseconomie, allineando i prezzi delle attività private inquinanti ai loro effettivi costi sociali e disincentivando le condotte ambientalmente dannose.<sup>376</sup>

Inoltre, da quanto esaminato<sup>377</sup>, è emerso che, nell’ambito della dicotomia tra tributi con mere finalità ambientali (in cui l’attività inquinante è esterna alla struttura della fattispecie tributaria) e tributi ambientali in senso proprio (in cui lo svolgimento dell’attività inquinante è presupposto del tributo stesso),<sup>378</sup> sono quest’ultimi ad avere un maggior effetto di orientamento del sistema produttivo in senso ambientale, dato che tutelano il bene ambiente in modo più diretto, attraverso la parametrizzazione del quantum dovuto direttamente all’entità di risorse naturali consumate o di sostanze inquinanti emesse in atmosfera.

Tuttavia, al contrario dei tributi con mere finalità ambientali (che si perfezionano al verificarsi di fatti che sono riconducibili a indici tradizionali di capacità contributiva tradizionale), i tributi ambientali in senso proprio, elevando a presupposto e fulcro della fattispecie impositiva la condotta inquinante (la quale non rientra tra i tradizionali indici di capacità contributiva) richiedono una rilettura del principio di capacità contributiva per poter trovare piena legittimazione nell’ordinamento italiano.<sup>379</sup>

Tra le varie proposte di reinterpretazione di capacità contributiva analizzate, agli occhi di chi scrive, è da prediligere, per forza argomentativa e autorevolezza della fonte, la tesi elaborata da

---

<sup>375</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 16.

<sup>376</sup> P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005, p. 1157; A. C. PIGOU, *The economics of welfare*, Londra, 1920.

<sup>377</sup> Per tutti R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 19. v. Comunicazione della Commissione Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico del 26 Marzo 1997. per il modello europeo di tributo ambientale.

<sup>378</sup> R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 30; F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 118; V. GUIDO, *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, Roma, 2020.

<sup>379</sup> F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507.

F. Gallo<sup>380</sup>, secondo cui la capacità contributiva svolge la funzione di mero criterio di riparto delle spese, essendo sufficiente, affinché un tributo sia compatibile con tale principio, che gli elementi del presupposto, pur privi di un carattere strettamente patrimoniale, siano capaci di esprimere (per lo meno indirettamente) una potenzialità economica, nonché astrattamente valutabili in termini economici. Tale potenzialità economica qualificherebbe la situazione giuridica del contribuente come diversa rispetto a quella degli altri cittadini, evidenziandone, nel rispetto dell'articolo 3 della Costituzione e del principio di eguaglianza, una diversa capacità di contribuire alle spese pubbliche, giustificando, quindi, il tributo se coerente con i principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità.<sup>381</sup>

Questa teoria, applicata ai tributi ambientali in senso proprio, individua nella possibilità di consumare e deteriorare il bene ambientale (trasferendo i costi ambientali derivanti dalla produzione o dalla diversa condotta inquinante sulla collettività), un elemento idoneo a far acquisire un potenziale vantaggio di natura economica all'inquinatore, differenziandone la situazione giuridica rispetto agli altri contribuenti e legittimando, quindi, l'imposizione ex art. 53 Cost.<sup>382</sup>

Dopo aver concluso, quindi, per la compatibilità dei tributi ambientali in senso proprio con il principio di capacità contributiva, sono state esaminate le ragioni ambientali, economiche e occupazionali che depongono a favore di un rafforzamento della fiscalità ambientale in Italia.

In primo luogo, dati gli ambiziosi obiettivi in termini di tutela ambientale e riduzione delle emissioni di gas serra (che sono state definiti, sia in sede europea, tramite il Green Deal e la Legge europea sul clima, che internazionale, mediante gli Accordi di Parigi), è apparso chiaro che vi sia una necessità impellente di accelerare gli sforzi per la transizione ecologia e che gli

---

<sup>380</sup> F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507.

<sup>381</sup> F. GALLO, *Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia sociale*, in *Giur. Comm*, fasc. 1, 2018, p. 372 e *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3, p. 499 -507, in cui l'autore rileva come una visione del principio di capacità contributiva che dia rilievo esclusivamente ad indici di natura patrimoniale sia espressione di una centralità del valore della proprietà tipica dell'ormai superato Stato liberale e mal si adatti alle istanze di uguaglianza sostanziale tipiche del Welfare State moderno. Il rispetto del principio di eguaglianza, da cui il principio di capacità contributiva discende, richiede di prendere in considerazione tutti gli elementi da cui deriva una maggiore o minore situazione di vantaggio del singolo. In quest'ottica il limite dell'azione del legislatore non è da individuare nella natura patrimoniale del presupposto, bensì nei principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità.

<sup>382</sup> Così V. GUIDO, *I tributi ambientali. Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore*, Roma, 2020, p. 102; F. GALLO, *Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia sociale*, in *Giur. Comm*, fasc. 1, 2018, p. 372 e FREGNI M.C. in *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. Dir. Fin. Fasc. 1*, 2017, p. 52.

strumenti fiscali rappresentino, come universalmente riconosciuto, un'importante forma di sostegno a questo processo.<sup>383</sup>

Inoltre, la realizzazione di una riforma fiscale verde, potrebbe rappresentare un'opportunità per ottenere dei vantaggi in termini occupazionali, se, in applicazione della Teoria del doppio dividendo, venisse utilizzato il gettito ricavato dalle nuove (o aumentate) imposte ambientali al fine di ridurre la tassazione sul lavoro<sup>384</sup>, dato che il tax shifting potrebbe aumentare i livelli occupazionali e, nel lungo termine, anche le entrate fiscali complessive grazie al contributo dei nuovi soggetti occupati.

Inoltre, il rispetto delle green policies (a cui le politiche fiscali ambientali contribuiscono), stimolerebbe e consoliderebbe la crescita e la competitività delle singole imprese e delle industrie nel loro complesso, determinando le stesse a sviluppare prodotti e tecnologie innovative, che porterebbero a loro volta alla creazione di vantaggi competitivi in una prospettiva di sviluppo dinamico di lungo termine.<sup>385</sup>

Pertanto, considerati i possibili effetti positivi sulla vita del cittadino che potrebbero derivare dal successo delle politiche ambientali e tenuto conto che il carattere indubbiamente regressivo delle imposte ambientali potrebbe essere moderato dall'introduzione di misure di sostegno alle famiglie meno abbienti<sup>386</sup> (come, ad esempio, il neoistituto Climate Social Fund europeo), una riforma complessiva del sistema tributario italiano in senso ambientale appare fortemente auspicabile.

Ciò detto, rispetto alle modalità attuative di un simile progetto, si condivide il modello suggerito dalla EEA (European Environmental Agency)<sup>387</sup>, secondo cui la revisione del sistema fiscale,

---

<sup>383</sup> Final Declaration G7 di Ise-Shima, Giappone, 2016, p. 28: “*We remain committed to the elimination of inefficient fossil fuel subsidies and encourage all countries to do so by 2025*”; Lo stesso concetto è poi espresso al Target 12.c. Agenda Globale per lo Sviluppo Sostenibile (l'Agenda 2030) delle Nazioni Unite.

<sup>384</sup> L.H GOULDER, *Environmental taxation and the «double dividend»*, in *A reader's guide: “International Tax and public finance”*, 1995, p. 160 ed a A. SANDMO, *Optimal taxation in the presence of externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, vol. 77, n. 1/1975, p. 86. R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001., p.218. Scettici sulla reale entità del dividendo occupazionale ottenibile sono J. PISANI - FERRY, *Climate policy is macroeconomic policy, and the implications will be significant*, *Policy Brief 21-20*, *Peterson Institute for International Economics*, Washington, DC, 20 December 2021 e *Green taxation and other economic instruments Internalising environmental costs to make the polluter pay*, European Commission, Brussels, 20 Dicembre 2021.

<sup>385</sup> M.E. PORTER, *America's Green Strategy*, in *Scientific American*, vol. 264, n. 4, p. 193-246, 1991; M.E. PORTER – C. VAN DER LINDE, *Toward a new conception of the environment- competitiveness relationship*, in *Journal of Economic Perspective*, vol. 9, n. 4, p. 97-118, 1995

<sup>386</sup> F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, p. 125. R. ALFANO, *Tributi Ambientali op. cit.*, Torino, 2012, p. 35. *European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a social climate fund* (COM (2021) 568 final, 14 luglio 2021).

<sup>387</sup> EEA, *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, 2022.

dovrebbe essere realizzata in modo fiscalmente neutrale (quindi applicando la teoria del doppio dividendo), seguendo due direttive fondamentali: a) l'individuazione di nuove fonti di gettito; b) la rimozione dal sistema fiscale dei sussidi ambientali dannosi.

Tenendo presente questo schema, quindi, nei capitoli 3 e 4 si è fatto il punto sullo stato dell'arte della disciplina fiscale ambientale in Italia, sia impositiva che agevolativa, al fine di individuarne le più opportune e probabili future direzioni di sviluppo.

Riassumendo le principali proposte sul versante impositivo, è stata, in primo luogo, segnalata la necessità di intervenire sul regime della tassazione dei prodotti energetici, dato che la normativa, oltre ad essere risalente, allo stato attuale non rispecchia il principio “*chi inquina paga*”, non prevedendo la commisurazione delle imposte alla capacità inquinante dei singoli prodotti energetici.

A tal fine, benché sia stata riconosciuta la validità della proposta formulata in sede europea (Comunicazione 563 final del 2021) di riforma della direttiva n. 96 del 2003, si suggerisce, nel rispetto dei vincoli comunitari, un'azione autonoma e diretta del Parlamento italiano, date le riscontrate difficoltà nel raggiungere l'unanimità in sede di Consiglio<sup>388</sup> e, pertanto, si accoglie con entusiasmo la previsione all'interno della legge delega per la revisione del sistema tributario entrata in vigore il 29 agosto di un progetto di riforma del trattamento fiscale dei prodotti energetici, che si ispira espressamente alla logica del “*chi inquina paga*”.

Sempre in ambito di accise, avendone ponderato vantaggi e svantaggi, si conclude per la auspicabilità dell'introduzione di una Carbon tax a livello nazionale, sulla scia del modello dei Paesi Nordeuropei.

L'adozione di una Carbon tax, infatti, completerebbe con una misura nazionale la struttura normativa di carbon pricing creata a livello europeo con l'istituzione dell'Emissions trading system (ETS) e il recentemente istituito Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM), assegnando un prezzo al carbonio anche in quei settori che non sono attualmente coperti dall'ETS system e permettendo l'internalizzazione dei costi ambientali anche per quei soggetti economici che non rispettano i requisiti dimensionali di ammissione al sistema.

Rispetto ai tributi sui trasporti, invece, si conclude per la trasformazione dell'imposta provinciale sulla trascrizione dei veicoli nel Pubblico Registro Automobilistico (IPT) e di quella sulle

---

<sup>388</sup> J. PACKROFF – N. J. KURMAYER, *Energy Taxation Directive: Europe's key climate law stuck in a quagmire*, Euractiv, 22nd of May 2023; N. J. KURMAYER, *From coal to heat pumps: Poland's transition to green heating*, in Euractiv, 26<sup>th</sup> of October 2022.

assicurazioni RC auto, in tributi ambientali propri (tramite la parametrizzazione del prelievo alla capacità inquinante del veicolo sul modello della tassa automobilistica regionale), oltreché dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (tramite l'adozione degli standards di rumorosità internazionali come unico criterio di commisurazione del tributo).<sup>389</sup>

Inoltre, dato l'elevatissimo indice di motorizzazione italiano, si segnala la possibilità diminuire la pressione fiscale sul lavoro, tramite un moderato incremento dell'onere fiscale determinato dai tali tributi.<sup>390</sup>

In materia di tassa sull'inquinamento, si è, poi, proposta una rimodulazione dell'imposta sull'anidride solforosa (SO<sub>2</sub>) e gli ossidi di azoto (NO<sub>x</sub>) all'effettiva capacità inquinante di tali sostanze, possibilmente dando vita ad un meccanismo competitivo tra le imprese coinvolte tramite la redistribuzione del gettito sulla base del modello svedese.<sup>391</sup>

Infine, sulla base delle obbligazioni comunitarie derivanti dalla Direttiva comunitaria n. 904 del 2019 e di considerazioni ambientali,<sup>392</sup> si conclude a favore della necessità evitare l'abolizione, all'orizzonte, della Plastic tax.

Per quanto attiene, invece, alle agevolazioni fiscali ambientali presenti nell'ordinamento italiano, si riconosce il contributo fondamentale che esse possono dare al successo (se opportunamente strutturate) o insuccesso (se erroneamente strutturate) delle politiche ambientali nazionali, oltreché dello sviluppo economico nazionale.<sup>393</sup>

Si propone, pertanto, l'eliminazione o, soprattutto, rimodulazione di alcuni Sussidi ambientali dannosi (SAD), tra cui: il trattamento fiscale di favore del gasolio (per uso ordinario ed uso specifico); le esenzioni per i prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione

---

<sup>389</sup> Per quanto riguarda l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili civili, la proposta proviene da V. GUIDO, I tributi ambientali, op. cit. p. 169. "L'inclusione, nel presupposto dell'imposta, del fatto fisico espressivo del deterioramento acustico (sulla base di standard di rumorosità internazionali e non regionali) permette infatti di oggettivizzare e tendenzialmente uniformare sul territorio comunitario la valutazione dell'impatto ambientale del servizio di trasporto aereo, di scongiurare il rischio di arbitrarietà e, nella verifica di compatibilità comunitaria, ad attribuire maggiore peso e rilevanza alla finalità di tutela ambientale rispetto ad eventuali effetti discriminatori o distorsivi". Sono, invece, a favore della revisione dell'imposta provinciale sulla trascrizione dei veicoli nel Pubblico Registro Automobilistico (IPT) e di quella sulle assicurazioni RC auto S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 187 ss. e SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 172.

<sup>390</sup> A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 39.

<sup>391</sup> V. p. OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 22.

<sup>392</sup> OECD (2022), *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/de747aef-en>; *The Minderoo-Monaco Commission on Plastics and Human Health*, in *Annals of Global Health*. 2023; 89(1): 23, 1–215.

<sup>393</sup> C. HEPBURN - B. O'CALLAGHAN - N. STERN - J. STIGLITZ - D. ZENGHELIS, *Will COVID-19 fiscal recovery packages accelerate or retard progress on climate change?* in *Oxford Review of Economic Policy*, n. 36(S1), 4 maggio 2020.

aerea e marittima; le esenzioni per l'impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli e assimilati e dell'accisa sull'energia elettrica consumata nelle abitazioni(entro il limite dei 150 kWh mese nelle abitazioni con potenza fino a 3kWh); il trattamento di favore riservato alle imprese energivore; le agevolazioni per l'uso e l'acquisto di auto aziendali; l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica per i possessori di veicoli ultratrentennali, di alcuni regimi agevolati iva (quelli che favoriscono il consumo di suolo, l'uso di oli minerali greggi, oli combustibili ed estratti aromatici per la produzione di energia elettrica o come combustibili, il consumo di prodotti petroliferi per uso agricolo o per pesca in acque interne, il deposito in discarica di rifiuti urbani raccolti in modo indifferenziato), a cui si aggiungono le agevolazioni legate all'acquisto di beni strumentali che sono particolarmente rilevanti sotto il profilo economico come il Bonus sud e Superammortamento.<sup>394</sup>

La riforma di tali agevolazioni (tramite abolizione o semplice introduzione di criteri ambientali per l'erogazione dei crediti) si conferma un obiettivo di politica interna di primaria importanza, dal punto di vista sia ambientale che economico, dato che esse comportano una spesa per lo Stato di svariati miliardi di euro, alimentando un modello economico non sostenibile per il pianeta e intaccando l'efficacia delle misure a sostegno politiche ambientali nazionali.

Pertanto, se dovesse essere accolto questo modello di riforma, l'attività a cui sarebbe chiamato il Legislatore nei prossimi anni sarebbe di intensa revisione dell'intero sistema delle agevolazioni fiscali, oltrech  delle fattispecie impositive.

I margini di miglioramento sono evidenti, restere  solo da vedere, se e come saranno recepiti gli stimoli provenienti dalle Istituzioni europee<sup>395</sup> e dalla dottrina.

---

<sup>394</sup> *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, p. 144 e 206; SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalit  ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 193 e 196; P. L. DEL VESCOVO, *Le vecchie auto Euro 0 responsabili del 73% delle polveri sottili*, in *Il Sole* 24, 7 ottobre 2020; A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*, 2021, p. 40.

<sup>395</sup> Citando alcuni passaggi chiave di documenti istituzionali: Comunicazione della Commissione Europea sul Green deal, p. 19; European Commission "A livello nazionale il Green Deal europeo creer  un contesto adatto a riforme fiscali su larga scala che aboliscano le sovvenzioni ai combustibili fossili, allentino la pressione fiscale sul lavoro per trasferirla sull'inquinamento e tengano conto degli aspetti sociali."; *Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers*, 14<sup>th</sup> luglio 2021. p. 1: "Well-designed environmental taxes, when accompanied by other reforms, can promote employment, economic growth and social fairness, as reflected in the longstanding view that Member States should shift taxation from labour to environmental taxes; The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions, EEA, 7 febbraio 2022, p. 1: "There is a growing understanding across the world that current tax systems need to be overhauled and modernised to deal with prevalent environmental, social and economic challenges. These challenges include the technological transition, demographic changes, rising inequality and the triple environmental crises: climate change, biodiversity loss and the overconsumption of natural resources".

# BIBLIOGRAFIA

## DOTTRINA

- F. ACERBIS – M. LIO, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG: good tax governance e ruolo delle Funzioni fiscali delle imprese*, in *Il fisco*, n. 12, 27 marzo 2023, p. 1155
- A. ALBERINI – M. SCANSY – A. BIGANO, *Policy vs individual heterogeneity in the benefits of climate change mitigation: Evidence from a stated-preference survey* (FEEM Working Paper No. 80.2016). Milano
- J. E. ALDY – R. N. STAVINS, *The promise and problems of pricing carbon: Theory and experience*, in *The Journal of Environment and Development*, 2012, vol. 21, issue 2
- R. ALFANO, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Rivista Dir. Trib. Int.*, 2015
- R. ALFANO, *Tributi Ambientali: profili interni ed europei.*, Torino, 2012
- J. ANDERSSON, *Cars, carbon taxes and CO2 emissions*, 2015, Working Paper 212 del Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment
- C. AYDIN – O. ESEN, *Reducing CO2 in the EU member states: do environmental taxes work?* in *Journal of Environmental Planning and Management*, volume 61, n. 13
- A. BARANZINI – N. BORZYKOWSKI – S. CARATTINI, *Carbon offsets out of the woods? Acceptability of domestic vs. international reforestation programmes, in the lab.* *Journal of Forest Economics*, 2008, volume 32
- A. BARANZINI – S. CARATTINI, *Taxation of emissions of greenhouse gases: The environmental impacts of carbon taxes*, In *Global environmental change*, 2014
- R. BARDAZZI, F. OROPALLO, M.G. PAZIENZA, *Accise energetiche e competitività delle imprese; un'applicazione sull'inserimento della carbon tax*, Siep, Working paper 393, dicembre 2004



- T. BARKER – J. KOHLER, *Equity and ecotax reform in the EU: achieving a 10 percent reduction CO2 using excise duties*, in *Fiscal Studies*, 1998,4
- C. BERTOLINO – A. MORELLI – G. SOBRINO, *Regionalismo differenziato e specialità regionale: problemi e prospettive*, Torino, 2020
- D. BESANKO – R.R. BRAEUTIGAM, *Microeconomia*, Milano, 2020, III edizione
- K. BORISOV – A. BRAUSMANN – L. BRETSCHEGER, *Carbon pricing, technology transition, and skill-based development*, in *European Economic Review*
- BÖRJESSON, M., ELIASSON, J., HUGOSSON, M. B., BRUNDELL-FREIJ, K., *The Stockholm congestion charges—5 years on. Effects, acceptability and lessons learnt*. *Transport Policy*, 2012, 20
- A.L. BOVEMBERG, *Environmental policy, Public Finance and Labor market in a second-best World*, in *international tax and public finance*, 1995
- Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi, Le proposte per il loro superamento entro il 2050*, 4 giugno 2020
- S. CARATTINI - M. CARVALHO – S. FRANKHAUSER, *Overcoming public resistance to carbon taxes*, in *Wiley Interdisciplinary Reviews: Climate Change*, 2018, vol. 9
- B. CARAVITA – L. CASSETTI – A. MORRONE, *Diritto dell'ambiente*, Milano, 2016
- L. CASABURI e altri, *Tutela costituzionale nel diritto tributario internazionale*, Wintercourse Project, 2023
- S. CIPOLLINA, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza. delle fin.*, volume 4, 2008
- A. COMELLI, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal COVID-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1° gennaio 2021

- A. COMELLI, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2022
- F. CONVERY – S. McDONNELL – S. FERREIRA, *The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy*, in *Environmental and Resource Economics*, vol. 38, 2007
- G. CORDINI – FOIS – MARCHISIO, *Diritto ambientale, profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2017
- S. CRISAFULLI, *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il c.d. Doppio Dividendo)*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, nn. 2-3
- A. DECHEZLEPRÊTRE – M. SATO, *The Impacts of Environmental Regulations on Competitiveness*, in *Review of Environmental Economics and Policy*, Volume 11, Number 2
- P.L. DEL VESCOVO, *Le vecchie auto Euro 0 responsabili del 73% delle polveri sottili*, in *Il Sole 24*, 7 ottobre 2020
- P. DELL'ANNO, in *Diritto dell'ambiente*, Padova 2021
- C. DOMINELLI, *Povertà energetica: l'81% degli italiani teme le spese del prossimo futuro. In arrivo nuovi progetti del Banco dell'Energia*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 maggio 2023
- S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013
- G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. Dir. trib.*, fasc. n. 5/2011, Vol. I
- A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005
- R. FERRARA – SANDULLI, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol I, Milano, 2014

- V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, n. 4/2001
- V. FICARI, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una "fiscalità" ambientale, zone economiche speciali (zes) e possibili zone economiche ambientali (zea)*, in *Riv. Trim. dir. trib* n. 4/2022
- M.C. FREGNI in *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. Dir. Fin. Fasc.* 1, 2017
- F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva* in *Rassegna tributaria*, 2013, Volume 56, Fascicolo 3
- F. GALLO, *Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia sociale*, in *Giur. Comm*, fasc. 1, 2018
- F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010
- F. GALLO- F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, vol. I, 1999
- M.S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, 15
- L.H. GOULDER - I. W. H. PARRY, *Instrument choice in environmental policy. Review of Environmental Economics and Policy*, 2008, vol. 2, issue n. 2
- L. H. GOULDER, *Environmental taxation and the «double dividend»*, in *A reader's guide: "Inter-national Tax and public finance"*, 1995
- F. GRECO, *In Germania debuttano i treni a idrogeno, in Italia arriveranno a fine 2023*, in *Il Sole 24 Ore* del 24 agosto 2022
- V. GUIDO, *I tributi ambientali, Capacità contributiva del potere e proposte per il Legislatore 2020*, Roma

- M. HARDING, *Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs*, in *OECD Taxation Working Papers*, No. 20, 2014
- M. HAYDEN, *Issues in Ecological Tax Reform*, 1999, Enveco Meeting
- D. A. HENSHER - Z. LI, *Referendum voting in road pricing reform: A review of the evidence*. *Transport Policy*, 2013, n. 25
- C. HEPBURN - B. O'CALLAGHAN - N. STERN - J. STIGLITZ - D. ZENGHELIS, *Will COVID-19 fiscal recovery packages accelerate or retard progress on climate change?* in *Oxford Review of Economic Policy*, n. 36(S1), 4 maggio 2020.
- N.J. KURMAYER, *From coal to heat pumps: Poland's transition to green heating*, in *Euractiv*, 26<sup>th</sup> of October 2022
- A. MAJOCCHI, *Macron e il finanziamento del bilancio europeo*, in *Centro Studi sul Federalismo*, n. 116, 3 ottobre 2017
- A. MAJOCCHI, *Green Fiscal Reform and Employment: A Survey*, in *Environmental and Resource Economics*, 1996
- A. MAJOCCHI, *setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*. in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*. Cheltenham, UK, 2021
- A. MOLOCCHI, A. "Chi inquina, paga." *Tasse Ambientali e Sussidi Dannosi per L'ambiente. Ipotesi di Riforma Alla Luce dei Costi Esterni Delle Attività Economiche in Italia*, 2017
- F. MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, Roma, 1995
- S. MARCHISIO, *L'ONU, il diritto delle Nazioni Unite*, il Mulino, Bologna 2012
- D.B. MARRON – E.J. TODDER, *Tax policy issues in designing a carbon tax*, in *American Economic Review*, vol. 104, n. 5
- A. MARTELLOTTA – C. LAMATTINA, *Plastic tax, oltre i confini domestici*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 4, 1° aprile 2021

- G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022
- M. MOBILI – G. TROVATI, *Plastic e sugar tax sospese anche nel 2023, poi l'abolizione*, in *Il Sole 24*, 30 ottobre 2022.
- B. MURRAY – N. RIVERS, *British Columbia's revenue-neutral carbon tax: A review of the latest 'grand experiment' in environmental policy*, in *Energy Policy*, 86
- C. NADOTTI, *Cosa comporterà il trattato globale dell'Onu contro l'inquinamento da plastica*, *La Repubblica*, 3 marzo 2022.
- T. NARDO- P. SAGGESE – E. ZANETTI, *L'impatto economico del superbonus 110% e il costo effettivo per lo stato dei bonus edilizi*, *Fondazione Nazionale dei Commercialisti*, 22 dicembre 2022
- J. ODECK - S. BRÅTHEN, *Toll financing in Norway: The success, the failures and perspectives for the future*, in *Transport Policy*, vol. 9 n. 3
- J. PACKROFF – N. J. KURMAYER, *Energy Taxation Directive: Europe's key climate law stuck in a quagmire*, *Euractiv*, 22nd of May 2023
- S.A., *Parlamento europeo approva la riforma del meccanismo di scambio delle emissioni*, in *Euractiv*, 18 aprile 2023
- I.W.H. PARRY, *Pollution taxes and revenue recycling*, in *Journal of Environmental Economics and Management*, 29 (3)
- D.W. PEARCE (a cura di), *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, Il Mulino, 1993
- G. PERICU, voce Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1987
- R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001
- F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996
- A.C. PIGOU, *The economics of welfare*, Londra, 1920

- J. PISANI - FERRY, *Climate policy is macroeconomic policy, and the implications will be significant*, Policy Brief 21-20, Peterson Institute for International Economics, Washington, DC, 20/12/2021
- P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021
- M.E. PORTER – C. VAN DER LINDE, *Toward a new conception of the environment-competitiveness relationship*, in *Journal of Economic Perspective*, vol. 9, n. 4
- M.E. PORTER, *America's Green Strategy*, in *Scientific American*, vol. 264, n. 4
- C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Rivista di diritto tributario*, n.2 del 2021
- A. RICCIONI, *Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue: il confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 24 parte 1, 14 giugno 2004
- T.R. ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del non fare*, in *Diritto e Pratica tributaria* n. 6/2012
- A. SANDMO, *Optimal taxation in the presence of externalities*, in *Swedish Journal of Economics*, vol. 77, n. 1/1975
- C. SCAGLIONI, C. – G. SGARRA, *Accise, carbon tax e mercato del lavoro: una verifica empirica*, Pavia, 1999
- S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021
- G. SCHUITEMA, L. STEG – S. FORWARD, *Explaining differences in acceptability before and acceptance after the implementation of a congestion charge in Stockholm*. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, vol. 44, n. 2
- P. SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa, profili comparati*, Bari, 2016
- P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 1°, agosto, 2005

- S. SEN - H. VOLLEBERGH, *The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption*, *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018, Vol. 92
- S. SETTIS, *Paesaggio costituzione cemento: la battaglia per l'ambiente contro il degrado civile*, Torino, 2010
- G. TARANTINI, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. Giur. Amb.* vol. 4. 1989
- G. TREMONTI, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, 1994
- A.F. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 5/2017
- A. VALDESALICI, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico- finanziaria*, Napoli, 2019
- H. VAN ESSEN, *Handbook on the external costs of transport. 2019*
- W. VERMEEND – J. VAN DER VAART, *Greening Taxes: The Dutch Model. Ten Years of Experience and the Remaining Challenge*, 1998
- C. VERRIGNI, *La rilevanza fiscale del principio "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.* n. 5/2003
- M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e pareggio in bilancio: l'ipotesi del doppio dividendo*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006. Vol. I
- S. VILLANI, *Spunti per una rivoluzione fiscale che acceleri la transizione ecologica e la riduzione delle disuguaglianze dopo la pandemia da COVID-19*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1° gennaio 2021, p. 103
- V. VISCO, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n.2/2012
- Q. WANG – K. HABACEK – K. FENG – Y.M. WEI – Q.M. LIANG, *Distributional effects of carbon taxation*, in *Applied Energy*, volume 184, issue C
- B.R. WEINGAST, *Second generation fiscal federalism; the implications of fiscal incentives*, in *Journal of urban economics*, 2009

- M. WRIGHT, *Hydrogen-powered trains could be carrying UK passengers by 2023*, in *The Telegraph* del 30 settembre 2020
- A. ZATTI, *Tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli Enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.1/2011
- A. ZATTI, *Per una riforma ecologica del fisco italiano: strumenti, prospettive e incognite*. 2021

#### FONTI ISTITUZIONALI

- *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, V edizione, pubblicato nel 2022 dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica
- *Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e dei sussidi ambientali favorevoli*, II edizione, 2018
- Comunicazione della Commissione europea (2021) 563 final
- Comunicazione della Commissione europea (2021) 564 final
- Comunicazione della Commissione europea “*Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e esclusiva*”, 2010
- Comunicazione della Commissione europea “*Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti*”, 2014
- Comunicazione della Commissione europea. 17 del 2013, “*Energia pulita per i trasporti: una strategia europea in materia di combustibili alternativi*”
- Comunicazione della Commissione Europea del 10/03/1994
- Comunicazione della Commissione europea del 26 Marzo 1997, *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico*
- Comunicazione della Commissione europea n. 37 del 2001
- Comunicazione della Commissione europea sul Green deal, n. 640 del 2019



- Comunicazione interpretativa della Commissione Europea del 2 Febbraio 2000
- Dichiarazione di Rio, 1992
- Documento di valutazione del Senato della Repubblica, *Chi inquina paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l'ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, 2017
- Dossier XIX legislatura sulla delega al Governo per la riforma fiscale del 19 aprile 2023
- EEA, *Air quality in Europe - 2020 report*
- EEA, Technical Report n. 20, 2014, *Revealing the costs of air pollution from industrial facilities in Europe*, European Environment Agency, Copenhagen
- Environmental Implementation Review Country Report – Italy, 2017
- *European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a social climate fund* (COM (2021) 568 final)
- *Favorevoli o dannosi? Il catalogo 2017 dei sussidi ambientali: versione di sintesi*
- *Final Declaration G7 di Ise-Shima, Giappone, 2016*
- *Green taxation and other economic instruments Internalising environmental costs to make the polluter pay*, European Commission, Brussels, 20 Dicembre 2021
- *Greening tax mixes in OECD countries; a preliminary assessment*, 2000
- Ispra, Rapporto n. 220/2015, *Emissioni nazionali di gas serra. Fattori determinanti e confronto con i Paesi Europei*
- Legambiente, *Stop sussidi alle fonti fossili*, 2019
- Norwegian Green Tax Commission, *Policies for a Better Environment and High Employment*, Oslo, 1996
- OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021
- OCSE, Raccomandazione del 14 novembre n. 223 del 1974
- OCSE, Raccomandazione n. 128 del 1972

- OCSE, Raccomandazione “*Instruments économiques pour la protection de l’environnement*”, 1989
- OECD, *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*, 2005
- OECD, *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, OECD Publishing, Paris, 2022
- Rapporto dell’Ispra *Consumo di suolo dinamiche territoriali e servizi ecosistemici*, 2022
- Report Ispra, *Le emissioni dal trasporto stradale in Italia*, 2021
- *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, European Environment Agency, 7 febbraio 2022
- WCED, *Our Common Future (Brundtland Report)*, 20/03/1987,1987
- WIFO, *Working Papers n.619/2021*
- World Bank. (2016). *State and trends of carbon pricing 2016*

#### SITOGRAFIA

- <https://www.isprambiente.gov.it/it/archivio/notizie-e-novita-normative/notizie-ispra/2021/11/26a-conferenza-delle-parti-sul-cambiamento-climatico>
- [https://taxation-customs.ec.europa.eu/green-taxation-0/revision-energy-taxation-directive\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/green-taxation-0/revision-energy-taxation-directive_en)
- [https://www.ansa.it/sito/notizie/economia/pmi/2023/04/05/istat-cala-pressione-fiscale-nel-quarto-trimestre-a-505-2\\_230ba0db-eb9d-4109-a8f4-0db6399af489.html](https://www.ansa.it/sito/notizie/economia/pmi/2023/04/05/istat-cala-pressione-fiscale-nel-quarto-trimestre-a-505-2_230ba0db-eb9d-4109-a8f4-0db6399af489.html)
- <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221212IPR64527/climate-change-deal-on-a-more-ambitious-emissions-trading-system-ets>
- <https://ecobonus.mise.gov.it/ecobonus/risorse-stanziate>
- [https://annuario.Isprambiente.it/sys\\_ind/904](https://annuario.Isprambiente.it/sys_ind/904)

- <https://www.infodata.ilsole24ore.com/2023/02/16/in-italia-la-penetrazione-delle-auto-elettriche-bev-sul-totale-delle-nuove-immatricolazioni-si-ferma-al-37/>