

Dipartimento
di Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra Processuale Tributario

I Tributi ambientali

Prof. Giuseppe Napoli

RELATORE

Prof. Federico Rasi

CORRELATORE

Salvatore Brienza 776071

CANDIDATO

Indice

Introduzione	1
1. La tutela ambientale e i fondamenti della fiscalità ambientale	3
1.1 Il concetto giuridico di ambiente e la sua evoluzione normativa	3
1.2 La tutela ambientale in ambito internazionale: principi e strumenti	5
1.3 La tutela ambientale nell’ordinamento italiano	9
1.3.1 Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni	9
1.3.2 La riforma costituzionale del 2022	11
1.3.3 Il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo	14
1.4 I principi del diritto ambientale europeo	15
1.4.1 Principio di prevenzione	16
1.4.2 Principio di precauzione	17
1.4.3 Principio di correzione alla fonte	18
1.4.4 Principio dello sviluppo sostenibile	18
1.4.5 Il principio “chi inquina paga”	19
1.5 I tributi ambientali: definizione, caratteristiche e inquadramento teorico	21
1.6 Il doppio dividendo della fiscalità ambientale: efficienza e sostenibilità	22
2. I Tributi ambientali in Italia: quadro normativo e impatti	25
2.1 Evoluzione storica della fiscalità ambientale italiana	26
2.2 I principali tributi ambientali a livello nazionale	27
2.2.1 I Tributi sui rifiuti: TARI, TEFA	29
2.2.2 Imposte sull’energia e sui carburanti	31
2.2.3 Contributi ambientali: CONAI, RAEE e altri	33
2.2.4 Canoni e tributi per l’uso delle risorse naturali	34
2.3 I tributi ambientali regionali e locali	35
2.4 Focus su settori chiave: energia, trasporti, inquinamento, acqua	37
2.4.1 La Carbon tax: evoluzione, criticità e possibili sviluppi	39
2.4.2 Il CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism)	41
2.4.3 Plastic Tax e altri strumenti settoriali	43
2.5 Fiscalità ambientale e principio di capacità contributiva	46
2.6 Efficienza, efficacia e limiti del modello italiano	48
3. Sussidi ambientalmente rilevanti e confronto internazionale	52
3.1 Definizione e classificazione dei sussidi ambientalmente dannosi o favorevoli	54
3.2 Metodologie di identificazione e analisi dei sussidi	56
3.2.1 Il ruolo del CITE nella riforma dei sussidi	58

3.3 I sussidi sull'energia e sui combustibili fossili	60
3.4 I sussidi ai trasporti	62
3.5 I regimi agevolati IVA.....	64
3.6 I sussidi ad agricoltura e pesca.....	66
3.7 Altri sussidi e spese fiscali con effetti ambientali.....	68
3.8 I sussidi nella prospettiva dell'economia circolare	69
3.9 Il sistema fiscale ambientale in ambito comparato.....	70
3.9.1 Svezia: carbon tax e risultati ambientali	71
3.9.2 Germania: incentivi verdi e riforme fiscali	72
3.9.3 Francia: fiscalità verde e conflitti sociali	73
3.10 Esperienze extra-europee: Stati Uniti e Canada.....	75
3.11 Il ruolo dell'Unione Europea: direttive, raccomandazioni, Green Deal.....	77
3.12 Il confronto con l'Italia: spunti di riforma e criticità.....	80
4. Prospettive future della fiscalità ambientale.....	83
4.1 Il ruolo della fiscalità ambientale nella transizione ecologica.....	85
4.2 Innovazioni fiscali e strumenti emergenti.....	88
4.3 Green Tax Reform: proposte in Italia e in Europa	91
4.4 Fiscalità ambientale e competitività delle imprese	92
4.5 Effetti redistributivi e accettabilità sociale: il problema della regressività.....	93
4.6 La riforma dei sussidi ambientalmente dannosi: priorità e ostacoli.....	94
4.7 Scenari futuri e nuove sfide per la politica fiscale ambientale	97
Conclusioni.....	99
Bibliografia.....	100
Sitografia	105
Ringraziamenti.....	107

Introduzione

Il presente elaborato, strutturato in 4 capitoli, si propone di analizzare il ruolo della fiscalità come strumento di tutela dell'ambiente e di transizione verso modelli di sviluppo sostenibile, attraverso un percorso che combina l'esame giuridico, economico e comparato.

Il primo capitolo si concentra sul concetto giuridico di ambiente e sulla sua evoluzione normativa, evidenziandone la complessità definitoria. Dopo una ricognizione delle principali teorie dottrinali (pluralista e monista), vengono analizzati gli sviluppi in ambito internazionale – dalla Conferenza di Stoccolma (1972) fino all'Accordo di Parigi (2015) e all'Agenda 2030 – e nell'ordinamento italiano, con particolare riferimento alla riforma costituzionale del 2001 e a quella del 2022, che ha introdotto il riferimento alla tutela delle future generazioni. Vengono inoltre approfonditi i principi fondamentali del diritto ambientale europeo, tra cui prevenzione, precauzione, correzione alla fonte, sviluppo sostenibile e soprattutto il principio “chi inquina paga”. Infine, il capitolo inquadra i tributi ambientali nella prospettiva economica e giuridica, richiamando la teoria del doppio dividendo. Nel secondo capitolo viene approfondito il contesto italiano, ripercorrendo l'evoluzione storica della fiscalità ambientale e illustrando i principali tributi vigenti. Vengono analizzate le imposte sui rifiuti (TARI, TEFA), le accise sull'energia e sui carburanti, i contributi ambientali (CONAI, RAEE, PFU, VFU, ecc.), i canoni per l'uso delle risorse naturali e i tributi regionali e locali. Una sezione di particolare rilievo è dedicata ai settori chiave (energia, trasporti, acqua, inquinamento) e agli strumenti innovativi come la Carbon Tax, il CBAM europeo e la Plastic Tax. Il capitolo affronta inoltre il tema della compatibilità tra fiscalità ambientale e principio di capacità contributiva, e valuta l'efficacia e i limiti del modello italiano.

Il terzo capitolo affronta il tema dei sussidi, distinguendo tra quelli ambientalmente dannosi e quelli favorevoli. Vengono analizzati i sussidi legati all'energia e ai combustibili fossili, ai trasporti, ai regimi agevolati IVA, nonché all'agricoltura e alla pesca. Un approfondimento riguarda il ruolo del CITE (Comitato interministeriale per la transizione ecologica) nella riforma dei sussidi e l'impatto sull'economia circolare. Segue un'analisi comparata con i modelli adottati da altri Paesi: la carbon tax in Svezia, gli

incentivi verdi in Germania, la fiscalité verte francese e le esperienze extraeuropee (USA e Canada). Il capitolo si conclude con il ruolo dell'Unione Europea (Green Deal e direttive) e un confronto critico con l'Italia. Il quarto capitolo guarda al futuro, interrogandosi sul ruolo della fiscalità ambientale nella transizione ecologica. Vengono esaminati gli strumenti innovativi e le proposte di riforma (Green Tax Reform), nonché l'impatto sulla competitività delle imprese, sugli effetti redistributivi e sull'accettabilità sociale. Si affronta anche il problema della regressività e la necessità di riformare i sussidi dannosi. Infine, si conclude delineando possibili scenari futuri e nuove sfide, alla luce degli obiettivi europei di neutralità climatica entro il 2050.

1. La tutela ambientale e i fondamenti della fiscalità ambientale

In questo capitolo verrà affrontato il concetto di ambiente e l'interesse che si è incrementato anno dopo anno in merito allo sviluppo sostenibile. Ci concentreremo sulle norme e i principi stabiliti per tutelare questo tema partendo dalla conferenza di Rio del 1992 e giungendo alla riforma costituzionale del 2022 con l'introduzione di alcuni principi quali prevenzione, precauzione, correzione alla fonte, sviluppo sostenibile e quello più centrale, cioè il principio "chi inquina paga".

1.1 Il concetto giuridico di ambiente e la sua evoluzione normativa

Prima di approfondire nel dettaglio la tutela ambientale, è necessario porre l'attenzione anzitutto sul concetto giuridico di ambiente. La nozione di ambiente è una delle nozioni più complesse e controverse in giurisprudenza. Tale complessità deriva in larga misura dal fatto che il termine non appartiene all'universo concettuale propriamente giuridico, ma si colloca in una sfera più ampia, relazionale e interdisciplinare, che tende a descrivere fenomeni dinamici sviluppati entro uno spazio determinato. L'etimologia stessa del termine "*ambiens, -entis*", participio presente del verbo latino *ambire*, ovvero "andare intorno, circondare", suggerisce un'idea di relazione e interazione tra molteplici elementi¹. L'ambiente, in questa prospettiva, è ciò che circonda un essere vivente, lo spazio in cui si muove e vive, ma anche l'insieme delle condizioni fisico-chimiche e biologiche che permettono l'esistenza della vita. Tuttavia, questa definizione, pur utile sul piano intuitivo, non può considerarsi esaustiva né univoca. Come spesso accade, "*facilius est sentire quam exprimere*": è più facile intuire il significato dell'ambiente che definirlo con precisione. Il concetto di ambiente si presenta infatti come eterogeneo e polisemico, capace di racchiudere al suo interno una rete complessa e variegata di elementi biotici, abiotici, interessi umani e attività antropiche. Questa ricchezza semantica rende ardua la sua traduzione in termini giuridici, ostacolando la costruzione di una definizione condivisa e operativa. La dottrina italiana ha risentito di tale difficoltà, cercando talvolta rifugio in termini alternativi come paesaggio, inquinamento o

¹ G. Rossi, *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, 2021, p. 15.

urbanistica, nella consapevolezza che il concetto di ambiente è “più facile da intuire che da definire, data la sua ricchezza di significati”². La necessità di attribuire rilevanza giuridica all’ambiente, imposta dall’emergere della questione ambientale come problema sociale e normativo, ha stimolato l’elaborazione dottrinale e dato origine a un ampio dibattito. Due i principali orientamenti teorici che si sono delineati: quello pluralista e quello monista.

Secondo la teoria pluralista, il concetto di ambiente non è riducibile a una nozione unitaria e organica. Il suo significato giuridico va ricercato nella somma di una pluralità di interessi e beni distinti (come acqua, aria, suolo), ciascuno disciplinato da normative settoriali specifiche. Questo approccio è stato autorevolmente sostenuto da Massimo Severo Giannini³, che definiva l’ambiente una “formula metagiuridica”, frammentata e non riconducibile a un *quid unicum*. Anche altre posizioni simili hanno letto l’ambiente come una combinazione tra la tutela della salute e il governo del territorio, facendo riferimento agli articoli 9 e 32 della Costituzione⁴. In questa prospettiva, *tot capita, tot sententiae*: ogni aspetto ambientale impone una disciplina propria e autonoma.

Dall’altro lato, la teoria monista, rafforzata dall’evoluzione del diritto comunitario, sostiene l’idea di ambiente come categoria unitaria e autonoma, dotata di una propria rilevanza giuridica. In questo quadro, si fa strada la nozione di un diritto all’ambiente, inteso come diritto della personalità, un bene comune che merita tutela diretta e sistemica all’interno dell’ordinamento. Qualunque sia l’orientamento interpretativo adottato, le difficoltà teoriche hanno avuto conseguenze concrete sull’organizzazione e gestione della politica ambientale. La frammentazione concettuale si è riflessa in una disarticolazione amministrativa, ben visibile nel periodo precedente all’istituzione del Ministero dell’Ambiente⁵, quando le competenze in materia risultavano disperse tra molteplici soggetti istituzionali. Le Regioni, in particolare, hanno faticato a ritagliarsi un ruolo efficace, ostacolate da un impianto centralista che la giurisprudenza costituzionale ha

² L. M. Palma, “La nozione giuridica di ambiente”, in *Riv. Giur. Ambiente*, 2015.

³ M. S. Giannini, “Ambiente: saggio sui suoi diversi aspetti giuridici”, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1973.

⁴ Costituzione della Repubblica Italiana, artt. 9 e 32.

⁵ G. Cordini, *Il diritto ambientale tra Stato e Regioni*, Cedam, 2009.

cercato di bilanciare aprendo varchi competenziali, poi riassorbiti, almeno in parte, dalla riforma del Titolo V della Costituzione del 2001⁶.

Con la riforma, la tutela dell'ambiente è stata espressamente inserita tra le competenze esclusive dello Stato, collocandosi nella parte della Costituzione dedicata alla distribuzione delle competenze legislative. Tuttavia, tale collocazione non ha risolto il problema definitorio. La locuzione "ambiente" assume ora una funzione convenzionale, utile alla ripartizione delle competenze, ma ancora priva di una definizione chiara e condivisa. In sostanza, l'ambiente diventa una clausola di attribuzione normativa, ma resta aperta la questione centrale: cosa debba intendersi per ambiente in senso giuridico e quale sia l'estensione concreta delle competenze collegate.

Alla luce di queste considerazioni, la questione definitoria torna ad imporsi con forza. Essa pone al giurista il compito di interpretare correttamente i contenuti della potestà costituzionale, individuando con precisione le responsabilità dei diversi livelli di governo. Questo rappresenta il nodo principale da sciogliere, senza il quale risulta difficile costruire una politica ambientale coerente, efficace e rispettosa del principio di sussidiarietà.

1.2 La tutela ambientale in ambito internazionale: principi e strumenti

Dopo aver introdotto brevemente la nozione giuridica di ambiente e discusso le difficoltà legate alla sua definizione normativa, è opportuno analizzare i principi che regolano il diritto ambientale, al fine di comprendere più a fondo in che modo questi si intreccino con l'ambito tributario, influenzandone scopi e traiettorie evolutive. Per svolgere questa analisi, è utile partire dal contesto internazionale, in quanto gli impegni assunti a livello sovranazionale hanno rappresentato il punto di partenza per la costruzione della normativa interna in materia ecologica.

La disciplina giuridica volta alla salvaguardia dell'ambiente si è sviluppata in modo sistematico solo a partire dalla seconda metà del Novecento, nonostante fossero presenti, anche prima di allora, alcune iniziative frammentarie. La scarsa attenzione dedicata in passato al tema ambientale emerge chiaramente sia dal numero esiguo di accordi stipulati prima di quel periodo, sia dall'assenza di riferimenti alla protezione della natura nel

⁶ L. Violini, *La riforma del Titolo V*, Il Mulino, 2002.

documento costitutivo delle Nazioni Unite redatto nel 1945. Fino a quel momento, il diritto internazionale aveva affrontato le questioni legate all'ambiente esclusivamente nell'ottica della gestione condivisa⁷ delle risorse naturali comuni, come fiumi o tratti di mare, piuttosto che in funzione della tutela ambientale in sé. In tale logica, lo sfruttamento delle risorse e l'inquinamento venivano considerati espressioni della sovranità degli Stati, e per questo esclusi da qualsiasi forma di controllo esterno.

In questo scenario, i pochi principi che trovarono una qualche affermazione a livello consuetudinario furono il divieto per gli Stati di provocare danni oltre i propri confini territoriali e l'obbligo di collaborare per far fronte a problematiche ambientali che superano le frontiere nazionali.

Un cambio di rotta però cominciò a delinearsi verso la fine degli anni Sessanta, quando l'opinione pubblica internazionale iniziò a percepire con chiarezza l'entità delle minacce ambientali causate dall'attività umana. Eventi particolarmente gravi, come il disastro della petroliera Torrey Canyon, contribuirono a sensibilizzare i governi sulla necessità di un intervento più deciso. Nei decenni successivi, vennero adottate numerose convenzioni, soprattutto rivolte alla protezione degli ambienti marini. Tuttavia, il momento decisivo per l'affermazione di un diritto ambientale a vocazione globale si ebbe con la conferenza convocata dalle Nazioni Unite nel 1972 a Stoccolma⁸.

Durante questo incontro, che segnò l'inizio di una prima fase caratterizzata da un approccio tecnico-funzionale, si riconobbe come l'uomo avesse ormai acquisito la capacità di modificare profondamente il proprio habitat, e che l'ambiente fosse condizione indispensabile per l'esercizio dei diritti essenziali della persona, incluso quello alla vita. In apertura del documento conclusivo si affermava infatti che la salvaguardia e il miglioramento dell'ambiente rappresentano una volontà condivisa a livello globale e una responsabilità che ricade su ciascun governo.

A partire da questo riconoscimento si inaugurò una stagione di accordi multilaterali tra Stati, finalizzati a proteggere specifici elementi naturali attraverso strumenti normativi mirati. Un impulso importante a questo processo venne dall'istituzione, sempre nel 1972, di un organismo dedicato alla tutela ambientale in ambito ONU: il Programma delle

⁷ P. Galizzi, *International Environmental Law*, Routledge, 2006.

⁸ Dichiarazione di Stoccolma, 1972.

Nazioni Unite per l'Ambiente (UNEP)⁹. Si tratta di una agenzia con competenze universali, che ha promosso l'adozione di diverse convenzioni in campo ecologico.

Dopo la prima fase, basata sulla prevenzione del danno, ha fatto seguito un periodo, ancora attuale, in cui si pone l'attenzione ad interventi di carattere globale. Tale orientamento ha trovato conferma nell'ambito della conferenza di Rio de Janeiro del 1992¹⁰, in cui sono stati stabiliti criteri e finalità in materia ambientale, ispirati al principio di precauzione. In tale contesto, assunse particolare rilevanza l'idea di sviluppo sostenibile, destinata a divenire un punto di riferimento costante per le politiche ambientali a ogni livello.

Uno dei principi più significativi emersi da quell'incontro fu quello della responsabilità comune ma differenziata¹¹: secondo questa impostazione, tutti gli Stati devono contribuire alla protezione dell'ambiente, ma il loro impegno deve essere proporzionato alla quantità di inquinamento prodotta e alle risorse disponibili, distinguendo tra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo.

All'interno dello stesso documento furono formulate anche indicazioni importanti in relazione alle politiche economiche di ispirazione ambientale, comprese le misure fiscali. Tali interventi venivano ritenuti legittimi solo a condizione che non rappresentassero ostacoli ingiustificati al commercio internazionale, né strumenti di protezionismo unilaterale, specie nei casi in cui la natura del problema richiedesse soluzioni condivise. Dal punto di vista giuridico, la Dichiarazione di Rio ha assunto un ruolo centrale nello sviluppo del diritto internazionale ambientale. Pur non essendo formalmente vincolante, ha contribuito a delineare nuovi principi generali attraverso un processo di consolidamento consuetudinario, fungendo da base per accordi successivi.

Sulla scia di tali principi, vennero stipulati numerosi trattati multilaterali, tra cui spicca la Convenzione sul cambiamento climatico del 1994, poi attuata tramite il Protocollo di Kyoto, che ha fissato obiettivi specifici di riduzione delle emissioni di gas serra da parte degli Stati firmatari, secondo un principio di ripartizione differenziata degli obblighi.

⁹ United Nations Environment Programme (UNEP), 1972.

¹⁰ Dichiarazione di Rio, 1992.

¹¹ Principle 7, Rio Declaration, 1992.

In seguito, con l'Accordo di Parigi del 2015¹², concluso nell'ambito della COP21, sono stati assunti gli impegni alla limitazione della temperatura globale (aumento entro i due gradi rispetto ai livelli preindustriali, soglia poi ulteriormente ridotta a un grado e mezzo nelle conferenze successive di Glasgow del 2021 e Sharm el-Sheikh del 2022)¹³. Questo documento rappresenta, ancora oggi, uno dei più rilevanti strumenti giuridici per la lotta al riscaldamento globale.

A livello europeo, tali obiettivi sono stati integrati e ampliati attraverso il Green Deal approvato nel 2019¹⁴, che ha segnato una svolta nella strategia ambientale dell'Unione. In attuazione di tale piano, è stato adottato il Regolamento 2021/1119¹⁵, noto come legge europea sul clima, che rende giuridicamente vincolante per gli Stati membri il raggiungimento di una riduzione delle emissioni del 55% entro il 2030 e la completa neutralità climatica entro il 2050.

Tra le misure previste per centrare questi traguardi, vi è anche l'introduzione di strumenti fiscali, come il meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera, che impone dazi sulle merci importate da Paesi con standard ambientali meno rigorosi, al fine di evitare che le imprese europee delocalizzino la produzione in Paesi con normative più permissive.

Infine, nel 2015, le Nazioni Unite hanno definito un'ulteriore tappa fondamentale per lo sviluppo sostenibile con l'adozione dell'Agenda 2030¹⁶, la quale riconosce la natura integrata dello sviluppo e promuove un equilibrio tra dimensione economica, sociale e ambientale. Al centro di questa agenda vi sono 17 obiettivi strategici, noti come SDGs, che mirano a garantire benessere e sostenibilità per le generazioni presenti e future.

¹² Accordo di Parigi, 2015 (COP21).

¹³ Glasgow Climate Pact, COP26, 2021; Sharm el-Sheikh Implementation Plan, COP27, 2022.

¹⁴ Commissione Europea, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 final.

¹⁵ Regolamento UE 2021/1119.

¹⁶ ONU, *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, 2015.

1.3 La tutela ambientale nell'ordinamento italiano

Sulla scia degli orientamenti emersi a livello internazionale, anche l'ordinamento italiano ha conosciuto un'intensa produzione normativa in ambito ambientale. Tuttavia, il presente lavoro si concentra specificamente sui tributi ambientali, quindi, non verrà proposta un'analisi esaustiva dell'intera disciplina nazionale ma saranno invece richiamati alla mente i principi generali più rilevanti ai fini dell'indagine fiscale, come la distribuzione delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni, nonché la questione relativa all'individuazione del giudice competente, ordinario o amministrativo.

1.3.1 Il riparto della potestà legislativa tra Stato e Regioni

Nel contesto costituzionale italiano, il primo esplicito riferimento alla tutela dell'ambiente è stato inserito con la revisione del Titolo V della Costituzione nel 2001¹⁷, che ha affidato allo Stato la competenza esclusiva in materia di protezione dell'ambiente, dell'ecosistema e del patrimonio culturale. Nonostante questa attribuzione sembri inequivocabile, la sua concreta applicazione ha dato luogo a un vivace dibattito interpretativo, soprattutto in merito al ruolo delle regioni.

La giurisprudenza costituzionale ha, infatti, sviluppato due orientamenti diversi. Il primo, prevalente fino al 2007, riconosceva alle regioni una significativa capacità di intervento legislativo in ambito ambientale, considerando tale ambito connesso a settori di competenza concorrente, come la protezione civile o la pianificazione del territorio. Di conseguenza, si riteneva che le Regioni potessero legiferare in materia ambientale ogniqualvolta le questioni da regolare incidessero su ambiti di loro pertinenza. Tale lettura sottolineava la natura trasversale del tema ambientale, ritenendolo non riconducibile a una categoria unitaria ma piuttosto a un insieme di interessi interconnessi, e dunque non idoneo a essere disciplinato unicamente dallo Stato in modo esclusivo. In quest'ottica, le regioni avrebbero potuto adottare proprie normative ambientali, purché non riducessero i livelli minimi di tutela stabiliti dalla legge nazionale.

¹⁷ Legge costituzionale 3/2001.

Questa interpretazione trovò riscontro anche nella dottrina, specie in quella parte che valorizzava il principio di sussidiarietà, sostenendo la necessità di coinvolgere gli enti territoriali nelle scelte ambientali, in quanto producono effetti diretti e immediati sul piano locale.

Tuttavia, a partire dalla fine degli anni Duemila, la Corte costituzionale ha progressivamente rafforzato un orientamento differente, affermando con maggiore decisione la titolarità esclusiva dello Stato nella determinazione delle norme ambientali, non solo per quanto riguarda i principi generali, ma anche in relazione ai dettagli applicativi della disciplina. A sostegno di questa posizione, la Corte ha fatto riferimento al dettato dell'articolo 117, secondo comma, lettera s) della Costituzione, che include espressamente la tutela dell'ambiente tra le competenze esclusive statali. Inoltre, l'articolo 116, nel regolare le condizioni per attribuire una maggiore autonomia alle regioni, prevede una legge rinforzata dello Stato, a conferma della natura eccezionale di eventuali competenze regionali in materia.

Una delle sentenze più significative in questo senso è la n. 214 del 2008¹⁸, in cui si afferma chiaramente che le regioni possono agire in ambito ambientale solo indirettamente, quando cioè la disciplina di altre materie di loro competenza interferisca con questioni ambientali, ma senza mai compromettere o contraddire i livelli di tutela stabiliti dalla normativa nazionale. Analogamente, la sentenza n. 104¹⁹ dello stesso anno ha ribadito che solo lo Stato ha il compito di stabilire un bilanciamento tra i diversi interessi costituzionalmente protetti, definendo così standard di protezione validi su tutto il territorio nazionale. In nessun caso, quindi, l'intervento normativo regionale può determinare un abbassamento dei parametri minimi di tutela ambientale.

Alla luce di questa evoluzione interpretativa, la ripartizione delle competenze in ambito ambientale si orienta chiaramente a favore dello Stato, lasciando alle regioni un margine d'azione residuale e subordinato, possibile solo quando si tratti di disciplinare ambiti settoriali di loro specifica competenza. Fa eccezione, invece, la gestione e la valorizzazione dei beni culturali e ambientali, che resta affidata a un regime di

¹⁸ Corte cost., sent. n. 214/2008.

¹⁹ Corte cost., sent. n. 104/2008.

competenza concorrente, come indicato dal terzo comma dell'art. 117, in applicazione del principio di prossimità, che riconosce ai livelli di governo più vicini ai cittadini una maggiore capacità di intervento efficace.

Nel contesto della fiscalità ambientale, questa riduzione del potere normativo delle regioni ha avuto riflessi importanti. Si è infatti registrato un minor contributo da parte degli enti territoriali alla definizione delle politiche fiscali ecologiche. A titolo di esempio si consideri la sentenza n. 85 del 2017, della Corte Costituzionale, che in materia di gestione dei rifiuti, ha confermato la competenza esclusiva dello Stato anche in relazione alla ecotassa²⁰, il tributo speciale applicato allo smaltimento in discarica dei rifiuti solidi, escludendo la possibilità per le regioni di intervenire su tale imposta. La motivazione è stata rintracciata nella necessità di garantire una disciplina uniforme della tutela ambientale sull'intero territorio nazionale.

1.3.2 La riforma costituzionale del 2022

La riforma costituzionale approvata nel febbraio 2022 ha rappresentato un momento cruciale per l'evoluzione della tutela ambientale nel sistema normativo italiano. Intervenedo direttamente sul testo degli articoli 9 e 41 della Costituzione²¹, il legislatore ha introdotto una nuova prospettiva valoriale, recependo istanze di matrice scientifica, etica e sociale maturate nel tempo, sia in ambito interno che internazionale. In un periodo storico segnato dall'emergenza climatica e dal crescente interesse pubblico verso i temi della sostenibilità, tale intervento si è proposto di rafforzare il ruolo dell'ambiente come elemento centrale nel bilanciamento costituzionale degli interessi.

L'attenzione nei confronti delle problematiche ambientali, infatti, si è intensificata a partire dagli anni recenti, anche grazie al contributo di movimenti sociali e culturali che hanno stimolato un rinnovamento della sensibilità collettiva. In questo contesto si colloca

²⁰ Corte cost., sent. n. 85/2017.

²¹ Legge costituzionale 1/2022.

anche il crescente rilievo assunto da visioni etiche, come quella proposta dall'enciclica *Laudato si'*²², che evidenzia l'interconnessione tra la crisi ecologica e quella sociale. Parallelamente, anche il diritto internazionale e quello dell'Unione Europea hanno consolidato principi come lo sviluppo sostenibile, l'approccio integrato e la transizione ecologica, culminati nell'adozione del Green Deal e nella programmazione per la neutralità climatica al 2050.

Nonostante tali evoluzioni, la Costituzione italiana del 1948 non conteneva originariamente riferimenti espliciti all'ambiente. Fu soltanto attraverso l'elaborazione giurisprudenziale che l'ambiente iniziò ad essere riconosciuto come valore costituzionale, con particolare riferimento alla sentenza n. 617 del 1987, nella quale la Corte costituzionale lo qualificò come "*bene primario e di valore assoluto*"²³. In seguito, la riforma del Titolo V del 2001 attribuì allo Stato la competenza esclusiva in materia di tutela ambientale, pur lasciando aperte numerose questioni interpretative, soprattutto in relazione al ruolo delle regioni.

L'articolo 9 è stato modificato nel 2022 con l'inserimento di un nuovo comma che impegna la Repubblica a salvaguardare l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, "*anche nell'interesse delle future generazioni*". Questa scelta rappresenta una novità importante, poiché coinvolge direttamente i principi fondamentali della Costituzione. Come chiarito dalla Corte costituzionale, ogni modifica ai principi fondamentali è legittima solo se volta a rafforzarne il contenuto, e non a snaturarli²⁴. In questa prospettiva, il legislatore ha preferito consolidare l'ambiente come valore costituzionale, piuttosto che attribuirgli lo status di diritto soggettivo fondamentale, soluzione che avrebbe comportato criticità applicative non trascurabili.

Il lessico utilizzato, apparentemente complesso, riflette invece un linguaggio già consolidato nel diritto internazionale, in cui concetti come "ambiente", "ecosistema" e "biodiversità" vengono impiegati con una funzione tecnico-giuridica chiara. Questa scelta

²² Papa Francesco, *Laudato si'*, 2015.

²³ Corte cost., sent. n. 617/1987.

²⁴ Corte cost., sent. n. 1146/1988.

terminologica consente di tracciare un quadro di tutela più ampio, capace di includere sia elementi naturali che profili relazionali e sistemici.

Tra le novità più significative della riforma vi è l'introduzione del riferimento alle generazioni future. Tale espressione, sebbene già presente in alcune elaborazioni giurisprudenziali, viene ora solennemente riconosciuta nel testo costituzionale. Essa implica un cambiamento importante nella logica delle politiche pubbliche, che devono ora orientarsi non soltanto al presente, ma anche alla salvaguardia delle condizioni di vita delle persone che verranno. È interessante notare come questa impostazione trovi riscontro anche nel diritto comparato: ad esempio, il Tribunale costituzionale tedesco²⁵, nella sua pronuncia sulla legge sul clima del 2019, ha richiamato la necessità di salvaguardare l'autodeterminazione delle generazioni future.

Il legislatore italiano, pur evitando di riconoscere veri e propri diritti soggettivi a soggetti non ancora esistenti, scelta che avrebbe sollevato complesse questioni teoriche, ha optato per una formula più prudente, parlando di "interesse" delle future generazioni. Questo termine consente di affermare un obbligo collettivo di responsabilità senza vincolare in modo rigido il sistema giuridico.

In conclusione, si può affermare che la riforma costituzionale del 2022 rappresenta un ulteriore traguardo nel percorso di integrazione dell'ambiente tra i principi fondanti della Repubblica. Essa rafforza la centralità del principio di sostenibilità, promuove un'etica della responsabilità intergenerazionale e amplia l'orizzonte della tutela anche al benessere animale. Si tratta di una revisione che, pur rimanendo rispettosa dell'equilibrio costituzionale, imprime una chiara direzione all'azione del legislatore e degli altri poteri pubblici, chiamati ora a tradurre questi principi in politiche coerenti, efficaci e capaci di rispondere alle sfide ecologiche del nostro tempo.

²⁵ BVerfG, Urteil vom 24. März 2021 - 1 BvR 2656/18.

1.3.3 Il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo

Un ulteriore aspetto significativo, seppur affrontato in modo sintetico in questo paragrafo, riguarda il riparto della giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice ordinario nelle controversie che coinvolgono la materia ambientale. Innanzitutto, sono attribuite alla giurisdizione del giudice ordinario tutte le controversie che fanno riferimento agli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Per questa giurisdizione si applica l'articolo 9, comma 2 del codice di procedura civile, il quale prevede la competenza del tribunale *“per tutte le cause in materia di imposte e tasse”*.

Al contrario, gli atti amministrativi generali e i regolamenti possono essere impugnati solo davanti al giudice amministrativo che può annullarli. Inoltre, ci sono altri atti specifici che si possono impugnare esclusivamente davanti al giudice amministrativo come gli atti tributari individuali non impugnabili dinanzi alle corti di giustizia tributaria, come gli atti istruttori o il diniego di accesso agli atti del procedimento.

In materia ambientale, la Corte di Cassazione, con il decreto legislativo n. 152 del 2006²⁶ ha affermato 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”*²⁷. Pertanto, la Corte ha sostenuto l'esclusività della giurisdizione al giudice ordinario anche qualora il danno sia riconducibile ad attività svolte da un privato.

²⁶ Art. 310, D.lgs. 152/2006.

²⁷ Art. 313, comma 7, D.lgs. 152/2006.

1.4 I principi del diritto ambientale europeo

Oltre alle regole stabilite a livello internazionale, anche l'Unione Europea gioca un ruolo chiave nel disciplinare gli aspetti ambientali e fiscali. Inizialmente, però, la Comunità Europea non possedeva competenze specifiche in materia ambientale. I primi interventi, infatti, furono giustificati richiamando la teoria dei poteri impliciti, secondo la quale l'azione ambientale era considerata necessaria per perseguire gli obiettivi generali della Comunità, come il miglioramento delle condizioni di vita, richiamato nel trattato CEE²⁸.

Con il tempo, però, la consapevolezza dell'importanza della tutela ambientale è cresciuta notevolmente. Già nel 1973, attraverso una Dichiarazione congiunta tra il Consiglio e i rappresentanti dei governi degli Stati membri, venne avviato il primo programma d'azione ambientale dell'allora Comunità, segnando così l'inizio di un processo evolutivo su questo fronte. Una tappa fondamentale fu l'Atto Unico Europeo del 1986²⁹, che inserì esplicitamente la tutela dell'ambiente tra gli obiettivi comunitari. Proprio in quell'occasione, furono introdotti principi cardine, oggi contenuti nell'art. 191 del TFUE, come la prevenzione, la correzione del danno alla fonte e il principio secondo cui chi inquina deve farsi carico dei costi, di cui parleremo nel prossimo paragrafo.

Qualche anno dopo, nel 1992, il Trattato di Maastricht³⁰ rafforzò ulteriormente l'approccio ambientale dell'UE, identificando la salvaguardia dell'ambiente come una scelta politica prioritaria e inserendo anche il principio di precauzione tra quelli fondamentali.

Attualmente, l'UE esercita una competenza concorrente in materia ambientale, come previsto dall'art. 2 del TFUE. Ciò significa che l'Unione può intervenire in questo campo, ma deve farlo solo quando gli obiettivi non sono raggiungibili con la sola azione degli Stati membri. In altre parole, si applica il principio di sussidiarietà. Quando l'Unione decide di non legiferare, spetta agli Stati adottare eventuali misure nazionali.

²⁸ Trattato istitutivo della CEE, 1957.

²⁹ Atto Unico Europeo, 1986.

³⁰ Trattato sull'Unione Europea, Maastricht, 1992.

Gli articoli 2 del TUE e 11 del TFUE³¹ costituiscono le basi giuridiche per l'estensione della azione europea in materia ambientale. Il primo, al paragrafo 3, stabilisce che l'Unione promuove lo sviluppo sostenibile in Europa, puntando a un alto livello di protezione ambientale; il paragrafo 5 amplia questa visione al contesto globale, incoraggiando uno sviluppo sostenibile su scala planetaria. L'art. 11 del TFUE, invece, introduce un principio chiave: quello dell'integrazione ambientale. Esso richiede che ogni politica europea tenga conto degli obiettivi ambientali fin dalla fase di progettazione, dando così centralità alla tutela ecologica.

Fin qui il quadro generale; si entra nel dettaglio con gli articoli 191, 192 e 193 del TFUE. L'art. 191, ad esempio, elenca gli obiettivi principali: proteggere l'ambiente, tutelare la salute delle persone, promuovere l'uso sostenibile delle risorse naturali e contrastare i cambiamenti climatici. L'art. 192 definisce le modalità con cui l'Unione può legiferare in questo campo, mentre l'art. 193 consente agli Stati membri di adottare misure più restrittive rispetto a quelle europee, se lo ritengono opportuno.

Per quanto riguarda i principi ispiratori, con l'art. 191 vengono ribaditi quelli di prevenzione, precauzione e correzione del danno alla fonte. Si tratta di riferimenti fondamentali per ogni intervento, sia a livello europeo che nazionale. Tuttavia, nel contesto della fiscalità ambientale, questi assumono un ruolo più marginale. A fare davvero da fondamento teorico e operativo, infatti, sono il principio dello "*sviluppo sostenibile*" e quello del "*chi inquina paga*", che rappresentano veri e propri criteri di legittimità per le politiche fiscali ambientali degli Stati membri. Di seguito tratteremo nello specifico i singoli principi.

1.4.1 Principio di prevenzione

Il primo principio di cui andrò a discutere è quello sulla prevenzione. Esso è stato riconosciuto con la Dichiarazione di Stoccolma nel 1972³² e si fonda sull'idea che sia essenziale intervenire prima che si verifichi un danno ambientale, poiché, una volta che il danno è avvenuto, i costi per porvi rimedio aumentano notevolmente e, in molti casi, il

³¹ Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), artt. 2, 11, 191-193.

³² Dichiarazione di Stoccolma, 1972.

ripristino diventa addirittura irrealizzabile da un punto di vista tecnico. In generale, questo principio mira a evitare le conseguenze dannose connesse a quelle attività la cui pericolosità nei confronti dell'ambiente è già nota, orientando così l'azione pubblica e privata sulla base dei rischi già identificati.

1.4.2 Principio di precauzione

In linea col principio di prevenzione, è stato istituito (affermato) anche quello di precauzione. Il principio di precauzione, introdotto per la prima volta in termini generali dal Trattato di Maastricht³³, è stato oggetto, nel tempo, di numerose letture e approfondimenti interpretativi. In seguito, sempre nel 1992, la Dichiarazione di Rio³⁴ ha stabilito 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”*.³⁵

Un passaggio fondamentale si è avuto poi nel 2000, quando la Commissione Europea³⁶, attraverso una specifica Comunicazione, ha fornito indicazioni chiare sui criteri di applicazione e sugli elementi caratterizzanti del principio stesso.

Più di recente, una parte della dottrina ha ampliato la portata di questo principio, riconoscendogli non solo un valore regolativo nelle politiche di tutela ambientale, ma anche una funzione conoscitiva e operativa nella gestione preventiva dei rischi. In sostanza, l'adozione di misure fondate sul principio di precauzione può basarsi anche su indizi scientifici iniziali, senza la necessità di certezze consolidate. Proprio per questo, il principio si configura come una colonna portante dell'approccio preventivo alla protezione dell'ambiente, in quanto consente di intervenire tempestivamente per evitare danni potenzialmente irreparabili, anche in assenza di una dimostrazione scientifica definitiva dell'efficacia della misura adottata.

³³ Ivi

³⁴ Ivi

³⁵ Dichiarazione di Rio, punto 15, 1992.

³⁶ Commissione Europea, *Comunicazione sul principio di precauzione*, 2000.

1.4.3 Principio di correzione alla fonte

A completamento dei due principi precedentemente analizzati si colloca il principio della correzione del danno ambientale alla fonte. Questo entra in gioco in una fase successiva, ovvero quando il danno si è già manifestato, e impone agli Stati un intervento rapido per impedirne l'ulteriore propagazione. Il principio si basa su un criterio di vicinanza geografica, richiedendo che l'azione correttiva venga intrapresa dallo Stato situato più vicino al luogo d'origine dell'evento dannoso, così da favorire una risoluzione efficace fin dalle radici del problema.

Proprio per questa impostazione, esso presenta punti di contatto con un altro principio sviluppato in ambito comunitario e rilevante in materia ambientale: il principio di prossimità. Quest'ultimo, richiamato all'art. 10, par. 3 del TUE, attribuisce la competenza all'autorità più vicina alla popolazione interessata dall'evento negativo, valorizzando il ruolo degli attori locali nella gestione delle emergenze.

1.4.4 Principio dello sviluppo sostenibile

Per quanto concerne la definizione di “sviluppo sostenibile” con la WCED, la World Commission on Environment and Development, viene pubblicato il primo documento che introduce il concetto di sviluppo sostenibile, “Our Common Future”³⁷, meglio noto come Rapporto Brundtland. Il nome gli fu attribuito dalla coordinatrice Gro Harlem Brundtland, primo ministro del governo norvegese che aveva ordinato il rapporto nel quale ci si è concentrati sui problemi critici dell'ambiente e le conseguenti strategie da adottare. Si attribuisce una definizione per “sustainable development”: *“Per sviluppo sostenibile si intende uno sviluppo che soddisfi i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri”*³⁸.

Nel 1991, La World Conservation Union, United Nation Environment Programme e World Wide Fund for Nature hanno precisato la situazione, fornendo un'altra definizione

³⁷ WCED, *Our Common Future*, 1987.

³⁸ Rapporto “Our Common Future”, World Commission on Environment and Development, 1987.

di “sustainable development”: “...il miglioramento della qualità della vita, senza eccedere la capacità di carico degli ecosistemi di supporto, dai quali essa dipende”³⁹.

Nel giugno del 1992, si tenne a Rio de Janeiro la Conferenza delle Nazioni Unite su Ambiente e Sviluppo (UNCED), che vide la partecipazione di delegazioni provenienti da 172 Paesi. In quell’occasione furono adottati cinque documenti di rilievo:

- la Dichiarazione di Rio su Ambiente e Sviluppo;
- la Dichiarazione di Principi sulla gestione sostenibile delle foreste;
- l’Agenda 21;
- la Convenzione sulla Diversità Biologica;
- la Convenzione sui Cambiamenti Climatici.

Una distinzione fondamentale tra questi strumenti riguarda il loro carattere giuridico: i primi tre (la Dichiarazione di Rio, l’Agenda 21 e la Dichiarazione sui principi forestali) non hanno valore vincolante a livello internazionale, mentre gli ultimi due (le convenzioni su diversità biologica e cambiamenti climatici) sono vincolanti per gli Stati firmatari.

In sostanza, il principio dello sviluppo sostenibile, come si evince dalle due definizioni sopracitate, ci aiuta a capire come sia importante preservare le risorse ambientali e non trascurare l’importanza delle generazioni future, tematica che viene discussa con continuità da tutti i paesi del mondo grazie ai documenti adottati nella conferenza di Rio.

1.4.5 Il principio “chi inquina paga”

L’ultimo dei cinque è il principio “chi inquina paga”. Esso è stato definito dall’OCSE nel 1972⁴⁰ e successivamente discusso nel 2004 grazie ad una direttiva ad hoc del Parlamento europeo. La direttiva 2004/35⁴¹ è entrata in vigore dal 30 aprile 2004 e doveva essere attuata da tutti i paesi dell’UE entro il medesimo giorno del 2007. Essa delimita le norme

³⁹ WCU, UNEP e WWF, 1991.

⁴⁰ OECD, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning the International Economic Aspects of Environmental Policies*, 1972.

⁴¹ Direttiva 2004/35/CE.

basate sul principio “chi inquina paga” e specifica che nel caso in cui un’azienda dovesse provocare un danno ambientale ne è responsabile e deve fare in modo di prevenire eventuali peggioramenti.

In precedenza, però, il principio era stato oggetto di dibattito anche durante la Conferenza di Rio nel 1992 che ha stabilito, insieme a tutti i paesi partecipanti, che questo dovesse essere incluso tra i 27 principi guida per lo sviluppo sostenibile.

Il principio “chi inquina paga” è ormai uno dei pilastri fondamentali per la tematica ambientale e ciò viene sancito proprio dal TFUE, articolo 191 comma 2:

“La politica dell’Unione Europea in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”⁴².

Nel frattempo, in Italia, prima che la direttiva fosse regolarmente emanata ed entrasse in vigore, erano state previste tre disposizioni che prevedevano una responsabilità in caso di danno ambientale al soggetto che esercita un’attività professionale. Esse sono rispettivamente:

- l’articolo 18 della legge n. 349 del 1986;
- l’articolo 17 del decreto legislativo n.22/1997;
- l’articolo 58 del decreto legislativo n.152/1999⁴³.

Tutti i seguenti articoli includono l’obbligo di sistemare e riparare il danno causato, e nel caso in cui si fosse impossibilitati, a risarcire il danno. Il principio, peraltro, in Italia assume una valenza costituzionale poiché, come spiegato dall’articolo 117 della Costituzione, tutto ciò deve essere rispettato sia dallo Stato che dalle rispettive regioni.

⁴² Art. 191, par. 2, TFUE.

⁴³ L. 349/1986; D.lgs. 22/1997; D.lgs. 152/1999.

1.5 I tributi ambientali: definizione, caratteristiche e inquadramento teorico

I tributi ambientali rappresentano strumenti fiscali volti a internalizzare i costi sociali derivanti dall'inquinamento, correggendo quelle esternalità negative che il mercato, di per sé, non è in grado di compensare. Il loro fondamento consiste nell'approccio “*polluter pays*” promosso a livello internazionale e pienamente recepito sia nell'ordinamento europeo che in quello nazionale. In particolare, si tratta di prelievi che colpiscono comportamenti dannosi per l'ambiente, come l'utilizzo di combustibili fossili, l'emissione di gas serra o la produzione di rifiuti, con l'obiettivo sia di disincentivare tali condotte, sia di generare risorse da destinare a politiche di sostenibilità e transizione ecologica. Come definito dall'OCSE, questa categoria raggruppa le imposte che “*hanno una base imponibile costituita da un'unità fisica di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato*”⁴⁴.

Nell'ambito della teoria economica, i tributi ambientali trovano legittimazione nei modelli di economia del benessere e nella cosiddetta teoria pigouviana, la quale sostiene che, per correggere una distorsione di mercato, è necessario imporre un'imposta pari al costo esterno provocato da una determinata attività. Questo approccio è stato ulteriormente sviluppato nel quadro della *Teoria del doppio dividendo*⁴⁵, che riconosce la capacità delle imposte ambientali non solo di migliorare la qualità ecologica dei sistemi produttivi, ma anche di contribuire a una redistribuzione efficiente del carico fiscale, spostandolo da lavoro e capitale verso l'uso delle risorse naturali.

Negli ultimi anni, l'interesse per la fiscalità ambientale è cresciuto sensibilmente, anche a fronte delle sfide imposte dal cambiamento climatico e dagli obiettivi delineati dal Green Deal europeo. Il dibattito si è ulteriormente intensificato con l'introduzione del *Meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM)*⁴⁶, strumento che mira a evitare la delocalizzazione delle emissioni e che apre scenari interessanti sul coordinamento tra politica fiscale e ambientale. In tal senso, come osserva *F. Galgano*,

⁴⁴ OECD, *Environmental Taxation*, 2005.

⁴⁵ A. Pigou, *The Economics of Welfare*, 1920; B. Fullerton & G. Metcalf, “Environmental Taxes and the Double Dividend Hypothesis”, *J. Econ. Lit.*, 1998.

⁴⁶ CBAM: Regolamento (UE) 2023/956.

“la fiscalità, da elemento neutro e tecnico dell’ordinamento, si trasforma oggi in leva di governo delle trasformazioni ecologiche e sociali”⁴⁷.

1.6 Il doppio dividendo della fiscalità ambientale: efficienza e sostenibilità

A partire dagli anni Novanta, anche nel contesto italiano è emerso un crescente interesse per la Teoria del doppio dividendo e per la possibilità di riformare il sistema fiscale in chiave ecologica. Nonostante l’attenzione suscitata, nessuna delle proposte avanzate è mai sfociata in una riforma strutturale. Tra i tentativi più noti vi è quello promosso nel 1994 dal Ministro delle Finanze Giulio Tremonti⁴⁸, il quale suggerì di sostituire i tributi ambientali vigenti con un’imposta unica, denominata Tributo generale sull’energia (TGE). Tale misura avrebbe dovuto, da un lato, rafforzare la salvaguardia dell’ambiente e, dall’altro, consentire una riduzione delle aliquote IRPEF.

Pare opportuno citare un disegno di legge, risalente al 2003, con titolo *“Delega al governo in materia di fiscalità etica e di promozione dello sviluppo sostenibile”⁴⁹*. Sebbene non sia mai stato approvato, il provvedimento si proponeva di introdurre agevolazioni fiscali a favore delle imprese impegnate nella sostenibilità, attraverso la modifica di imposte quali IRES, IVA e accise.

Nel tempo, agli sforzi condotti a livello interno si sono affiancati impegni assunti in sede europea. Nel 2011, infatti, il Piano Nazionale delle Riforme presentato all’Unione Europea conteneva l’impegno dell’Italia a modificare la struttura fiscale, spostando parte della pressione dalle imposte dirette a quelle indirette, tramite *“l’introduzione di imposte con minori effetti distorsivi sulla crescita, in particolare le imposte ambientali”⁵⁰*. Tuttavia, anche in questo caso, gli intenti riformatori non si sono tradotti in provvedimenti concreti.

Una nuova occasione si presentò con la legge delega n. 23 del 2014, che all’articolo 15 delineava l’intento di costruire un sistema fiscale improntato alla sostenibilità ambientale

⁴⁷ F. Galgano, *La nuova fiscalità ambientale*, Il Mulino, 2021.

⁴⁸ G. Tremonti, proposta TGE, 1994.

⁴⁹ Senato della Repubblica, DDL n. 2449/2003.

⁵⁰ V. VISCO, Prospettive di riforma fiscale in Italia, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., n.2/2012, pp. 178 ss.

e ispirato alla Teoria del doppio dividendo. Al Governo veniva attribuito l'incarico di elaborare nuove modalità impositive al fine di stimolare comportamenti virtuosi sia in termini di produzione che in termini di consumo, *“prevedendo che, nel perseguimento del doppio dividendo, il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi”*⁵¹.

La proposta si fondava anche sugli orientamenti già espressi nella Comunicazione della Commissione Europea del 1997 in tema di fiscalità ambientale⁵², e puntava in particolare a riformare il sistema delle accise, sostituendo il criterio basato sulla quantità e sul valore del bene con un meccanismo che tenesse conto del contenuto di carbonio dei prodotti energetici. Anche in questo caso, però, la riforma non fu attuata, in quanto subordinata alla revisione della Direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dei prodotti energetici, mai modificata in sede europea.

Su iniziativa dei Radicali, nel 2015 venne proposto un ulteriore disegno di legge *“Revisione fiscale a salvaguardia della tutela dell'ambiente, dell'equità e della defiscalizzazione dei redditi”*⁵³. Anche tale proposta si ispirava alla logica del doppio dividendo, ma non ottenne l'approvazione del Parlamento.

Più recentemente, il disegno di legge n. 1038 del 23 marzo 2023⁵⁴, contenente una nuova delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, ha introdotto elementi innovativi dal punto di vista ambientale. Sebbene la delega non stabilisca un nesso diretto tra l'aumento della fiscalità ambientale e la riduzione delle imposte sul lavoro, il testo prevede una revisione del sistema delle accise e di altre imposte indirette applicate a produzione e consumi, in linea con la proposta europea di riforma della direttiva ETD.

In particolare, l'articolo 12, comma 165, prevede la variazione delle aliquote su prodotti energetici come carburanti, combustibili ed energia elettrica, con l'obiettivo di favorire il consumo di fonti energetiche meno impattanti sull'ambiente. Inoltre, si propone la modulazione delle accise sui prodotti destinati alla generazione di energia elettrica, in

⁵¹ L. 23/2014, art. 15.

⁵² Commissione Europea, COM(97)9 def.

⁵³ Camera dei Deputati, XVII Legislatura, Proposta di legge n. 3235, “Revisione fiscale a salvaguardia della tutela dell'ambiente, dell'equità e della defiscalizzazione dei redditi”, presentata il 21 maggio 2015.

⁵⁴ Senato della Repubblica, DDL n. 1038/2023.

funzione dell'impatto ambientale dei vari combustibili. Nel provvedimento viene sostenuta la produzione di energia elettrica da fonti a basse emissioni (gas metano e gas ottenuto da biomasse o risorse rinnovabili) attraverso l'introduzione dei *“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”*⁵⁵.

Tale misura amplierebbe i benefici fiscali rispetto alla normativa attuale, che limita le esenzioni all'energia prodotta da fonti rinnovabili solo nei casi di autoconsumo. Infine, il disegno di legge prevede un intervento sulle agevolazioni in materia di accise applicate ai prodotti energetici e all'elettricità, considerate “sussidi ambientali dannosi”, con l'intento di eliminarle, per quanto possibile, compatibilmente con le esenzioni obbligatorie previste dalla normativa dell'Unione Europea.

⁵⁵ Senato della Repubblica, XIX Legislatura, Disegno di legge n. 1038, *Delega al Governo per la riforma del sistema tributario*, presentato il 23 marzo 2023, art. 12, comma 165.

2. I Tributi ambientali in Italia: quadro normativo e impatti

Nell'attuale scenario di crisi ambientale e di evoluzione delle politiche pubbliche verso modelli di sviluppo sostenibili, la fiscalità in materia ambientale rappresenta uno degli strumenti più efficaci per scoraggiare le pratiche dannose per l'ecosistema e contestualmente promuovere i comportamenti virtuosi⁵⁶. Lo strumento si basa sul concetto di tributo, che è un prelievo imposto dall'autorità pubblica, che non presuppone una controprestazione diretta a fronte del versamento da parte del cittadino, bensì risponde a un principio di solidarietà e contribuzione alla spesa collettiva⁵⁷.

I tributi si distinguono per alcune caratteristiche essenziali: sono obbligatori, hanno natura pubblica, e il loro gettito è destinato al finanziamento delle funzioni dello Stato⁵⁸. Quando la finalità del tributo si orienta verso obiettivi ambientali, come la riduzione dell'inquinamento o la promozione di tecnologie pulite, si parla di *tributi ambientali* o *ecotasse*. In questo caso, il prelievo assume una funzione duplice: oltre a reperire risorse per lo Stato, interviene come leva per orientare i comportamenti individuali e collettivi verso una maggiore responsabilità ecologica⁵⁹.

Nel panorama italiano, i tributi ambientali hanno acquisito una crescente importanza, anche in virtù dei vincoli e delle indicazioni provenienti dall'Unione Europea. Le politiche fiscali sono sempre più chiamate a riflettere i principi fondamentali del diritto ambientale, come il "chi inquina paga", la precauzione, la prevenzione e la sostenibilità, integrando la dimensione ambientale nelle decisioni economiche. Tali imposte, infatti, non si limitano a compensare i danni già causati, ma si configurano come strumenti normativi in grado di indirizzare ex ante le scelte dei produttori e dei consumatori, generando effetti positivi anche sul piano della prevenzione⁶⁰.

Il rispetto di questi tributi, al di là del vincolo legale, è spesso sostenuto anche da motivazioni etiche e da una crescente consapevolezza sociale. Le persone sono oggi più

⁵⁶ Commissione Europea, European Green Deal, COM(2019) 640 final, Bruxelles, 2019.

⁵⁷ F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Utet, Torino, 2021, p. 3.

⁵⁸ M. Basilavecchia, "Il tributo: nozione e classificazione", in *Rivista di diritto tributario*, 2019, n. 2, pp. 109-122.

⁵⁹ OECD, *Taxing Energy Use for Sustainable Development: Opportunities for Energy Tax and Subsidy Reform in Selected Developing and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, 2019.

⁶⁰ C. Valeri, *La fiscalità ambientale: profili giuridici e prospettive di riforma*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 48-52.

attente alla salvaguardia del pianeta e riconoscono il ruolo centrale delle istituzioni nel disciplinare l'uso delle risorse naturali. Il tributo ambientale, in questo senso, non rappresenta solo un'imposizione, ma anche un indicatore di civiltà e corresponsabilità⁶¹. La sua efficacia dipende tuttavia dalla chiarezza normativa, dalla coerenza del sistema impositivo e dalla capacità dello Stato di tradurre in pratica i principi ispiratori della tutela ambientale⁶².

Attraverso l'analisi dei fondamenti teorici, delle caratteristiche strutturali del tributo e delle sue implicazioni ambientali, questo capitolo intende offrire una lettura sistematica della fiscalità ecologica, evidenziandone il potenziale correttivo, incentivante e normativo all'interno del sistema giuridico italiano.

2.1 Evoluzione storica della fiscalità ambientale italiana

Dopo aver esaminato il quadro internazionale e comunitario della tutela ambientale, è utile ripercorrere come questa si sia sviluppata in Italia, soffermandosi in particolare sul processo che ha portato all'inserimento della protezione ambientale nella Costituzione⁶³. Il diritto ambientale italiano, infatti, ha avuto origine soprattutto da impulsi sovranazionali: trattati internazionali e direttive europee hanno spinto il legislatore nazionale ad adeguarsi nel tempo⁶⁴.

Nel nostro ordinamento, la tutela dell'ambiente ha acquisito pieno riconoscimento giuridico soltanto nel 2001, con la riforma costituzionale che ne ha sancito la rilevanza come bene autonomo⁶⁵. Prima di questa data, l'ambiente veniva richiamato in alcune norme specifiche, come la legge Merli sulla tutela delle acque, la legge finanziaria del 1998 (che introdusse la tassa sulle emissioni di alcuni inquinanti), e quella del 1999, che segnò l'arrivo della carbon tax⁶⁶.

⁶¹ ASviS, *Rapporto annuale 2023*, capitolo 9: Politiche fiscali per la sostenibilità.

⁶² Corte dei Conti, *Relazione sul coordinamento della finanza pubblica*, 2023, sez. III.

⁶³ M. Monteduro, *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2022, pp. 91-95

⁶⁴ F. Fracchia, "Diritto ambientale e ordinamento multilivello", in *Riv. Giur. Ambiente*, 2021, n. 3, pp. 215-230.

⁶⁵ Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, in G.U. 24 ottobre 2001, n. 248.

⁶⁶ A. Lanza, "La carbon tax in Italia: valutazioni e prospettive", in *Energia*, n. 3/2000, pp. 26-33.

Parallelamente, tra il 1998 e il 2000, il Documento di Programmazione Economica e Finanziaria (DPEF) delineò l'intenzione del governo di introdurre strumenti fiscali ecologici, in linea con gli impegni assunti nella Convenzione di Kyoto⁶⁷. Si parlava di incentivi per tecnologie pulite, fonti rinnovabili, efficienza energetica e riduzione delle emissioni, anche nel settore dei trasporti.

Un ulteriore passo si ebbe con la legge finanziaria del 2001, che introdusse misure fiscali a sostegno delle PMI attente all'ambiente⁶⁸. Nel frattempo, anche la Corte Costituzionale aveva contribuito a far emergere il valore dell'ambiente, ricollegandolo ad altri diritti fondamentali già presenti nella Carta, e riconoscendogli in alcune sentenze un'autonoma dignità giuridica⁶⁹.

Infine, due momenti istituzionali significativi hanno segnato l'avanzamento della tutela ambientale: la creazione nel 1986 del Ministero dell'ambiente e, precedentemente, del Ministero dei beni culturali e ambientali nel 1975⁷⁰. Ma è solo con la riforma costituzionale del 2001 che l'ambiente è stato formalmente riconosciuto come bene costituzionalmente protetto.

2.2 I principali tributi ambientali a livello nazionale

Il sistema tributario italiano contempla una serie di prelievi che, pur diversi per struttura e finalità, possono essere ricondotti all'ambito della fiscalità ambientale. Si tratta di tributi che intervengono su vari settori – come energia, trasporti, rifiuti e beni di consumo – e la loro connotazione ambientale è rappresentata dal fine di scoraggiare comportamenti dannosi per l'ecosistema ed a promuovere scelte sostenibili da parte delle imprese e dei cittadini. Questi strumenti, però, non sempre posseggono i requisiti che dottrina e prassi internazionale generalmente riconoscono ai tributi ambientali. Ciò comporta la generazione di un panorama frammentato e incoerente.

Un primo ambito di intervento è rappresentato dai tributi che incidono sulla produzione e sul consumo di energia. Le accise sui prodotti energetici possono produrre effetti

⁶⁷ Presidenza del Consiglio dei Ministri, *Documento di Programmazione Economico-Finanziaria 1999-2001*, Roma, 1998, cap. 4.

⁶⁸ Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Legge finanziaria 2001), art. 6, in G.U. 29 dicembre 2000.

⁶⁹ Corte Costituzionale, sentenze n. 210/1987, n. 127/1990 e n. 641/1987.

⁷⁰ Legge 29 gennaio 1975, n. 5 (Ministero per i beni culturali e ambientali) e Legge 8 luglio 1986, n. 349 (Ministero dell'ambiente).

indiretti in termini di riduzione delle emissioni climalteranti, anche se l'introduzione di tali tributi è tradizionalmente motivata da esigenze di gettito. In questo contesto si inserisce anche il dibattito sulla possibile introduzione di una carbon tax, intesa come uno strumento volto a internalizzare i costi esterni generati dalle emissioni di anidride carbonica⁷¹. Nonostante le molteplici proposte avanzate nel tempo, l'Italia non ha ancora introdotto una vera imposta sul carbonio, contrariamente a quanto avvenuto in altri ordinamenti europei. Il progetto resta comunque al centro del dibattito scientifico, in particolare per le sue potenzialità in termini di doppio dividendo ambientale e occupazionale⁷².

Anche nel settore dei trasporti sono presenti imposizioni che assumono valenza ecologica. Tra queste spiccano il bollo auto e le accise sui carburanti, che sono strumenti con finalità prevalentemente fiscale, ma possono indirettamente influenzare le scelte in materia di mobilità. Tali tributi, se opportunamente riformati secondo criteri ambientali, potrebbero contribuire a una progressiva decarbonizzazione del settore, come auspicato da numerosi studi in materia di transizione ecologica⁷³.

A ciò si aggiungono i tributi destinati a contrastare direttamente i comportamenti inquinanti. Si pensi all'ecotassa, il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi urbani, introdotta per ridurre i conferimenti in discarica e incentivare il ricorso ad alternative sostenibili come il riciclo e il compostaggio. Più recente, anche se ancora non operativa, è la plastic tax, che si prefigge lo scopo di contrastare la produzione e il consumo di manufatti in plastica "uso e getta", che rappresentano una delle principali fonti di inquinamento⁷⁴.

Infine, meritano una menzione anche alcuni strumenti impositivi di livello locale, come la tariffa per la gestione dei rifiuti (TARI), l'imposta di soggiorno e il contributo idrico integrato. Sebbene non sempre connotati da una finalità ambientale esplicita, tali prelievi possono, se ben calibrati, promuovere comportamenti virtuosi, specialmente se

⁷¹ Commissione Europea, *Green Paper on Market-Based Instruments for Environment and Related Policy Purposes*, COM(2007) 140 final.

⁷² A. Uricchio, I tributi ambientali e la fiscalità circolare, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 5/2017, p. 1851 ss

⁷³ S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, pp. 68-73

⁷⁴ R. Ferrara – M.A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Milano, 2014, pp. 221 ss

accompagnati da adeguate politiche informative e da una strutturazione tariffaria proporzionale all'impatto ambientale delle condotte soggettive.

Nonostante la presenza di una molteplicità di strumenti, la fiscalità ambientale italiana risente ancora di una certa debolezza strutturale. L'assenza di un quadro normativo unitario e coerente, unita alla difficoltà di collegare il gettito prodotto da tali tributi al finanziamento di politiche ambientali concrete, rappresenta uno dei principali limiti alla concreta affermazione del principio "chi inquina paga". A ciò si aggiunge la necessità di superare un'impostazione puramente punitiva per favorire una fiscalità orientata anche alla premialità e alla valorizzazione dei comportamenti virtuosi⁷⁵. In questa prospettiva, una riforma sistemica della fiscalità ambientale, coerente con i principi europei e con gli obiettivi di sviluppo sostenibile, appare quanto mai opportuna.

2.2.1 I Tributi sui rifiuti: TARI, TEFA

Nello scenario della fiscalità ambientale italiana, i tributi relativi alla gestione dei rifiuti hanno un ruolo molto significativo, sia per la loro diffusione sul territorio nazionale, sia per l'impatto che esercitano direttamente sui comportamenti delle imprese e delle famiglie. In tale contesto assumono rilievo due prelievi: la Tassa sui rifiuti (TARI) e il Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (TEFA).

La TARI rappresenta oggi la principale forma di imposizione locale legata al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani. Introdotta con la legge n. 147 del 2013, nell'ambito della più ampia Imposta unica comunale (IUC), la TARI ha sostituito le previgenti TARSU e TIA, unificando e razionalizzando il sistema di prelievo. Essa si configura come un tributo destinato a coprire integralmente i costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani e assimilati, inclusi i costi relativi allo spazzamento delle strade, al trattamento e allo smaltimento finale. La sua natura è quindi riconducibile alla cosiddetta "imposta commisurata al servizio", in cui il presupposto d'imposta è rappresentato dalla detenzione o possesso di locali suscettibili di produrre rifiuti solidi urbani⁷⁶.

⁷⁵ V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, n. 4/2022, pp. 856-873

⁷⁶ A. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 5/2017, p. 1854.

Dal punto di vista tecnico, la TARI è strutturata in una parte fissa, che tiene conto della superficie dell'immobile e della categoria d'uso, e in una parte variabile, determinata sulla base del numero di occupanti e dei potenziali quantitativi di rifiuti prodotti. Tuttavia, l'attuale formulazione del tributo non è esente da criticità. In particolare, si è spesso osservato come la TARI, pur avendo tra i suoi obiettivi anche la promozione della raccolta differenziata e della riduzione dei rifiuti, non riesca sempre a stimolare comportamenti virtuosi, a causa di una scarsa differenziazione dei criteri applicativi tra i contribuenti più o meno virtuosi⁷⁷.

Unitamente alla TARI, va considerato il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene ambientale (TEFA). Introdotto in sostituzione della maggiorazione ex TARES, il TEFA è previsto dall'art. 19 del D.Lgs n. 504/1992, disciplinato dall'art. 1, comma 666 della legge n. 147/2013. Si tratta di un tributo aggiuntivo alla TARI, destinato alle province o alle città metropolitane, che lo incassano nella misura massima del 5% dell'importo della tassa sui rifiuti riscossa dai comuni del territorio⁷⁸. La sua finalità è quella di finanziare le attività sovracomunali in materia ambientale, con particolare riferimento alla pianificazione, al controllo e alla regolazione del ciclo integrato dei rifiuti.

È importante sottolineare come il TEFA, sebbene meno noto al contribuente rispetto alla TARI, risponda comunque a una logica ambientale, nella misura in cui sostiene funzioni istituzionali essenziali per l'efficienza del sistema di gestione dei rifiuti. Nonostante ciò, anche questo tributo è stato oggetto di critiche, in quanto privo di un effettivo meccanismo di collegamento diretto con le condotte individuali e con gli esiti ambientali desiderati. Secondo una parte della dottrina, l'assenza di un sistema di tariffazione puntuale e premiante rischia di vanificare il potenziale incentivante della fiscalità sui rifiuti, riducendo il prelievo a un semplice strumento di finanziamento, slegato dagli obiettivi di sostenibilità⁷⁹.

⁷⁷ S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, pp. 88-90.

⁷⁸ R. Ferrara – M.A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. I, Milano, 2014, p. 273

⁷⁹ S. Dorigo – P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, pp. 134-137

Per risolvere tali problematiche, sono state avanzate diverse proposte di riforma, al fine di trasformare la TARI in una tariffa ambientale basata sia sulla quantità di rifiuti prodotti che sul livello di differenziazione raggiunto. Queste proposte rispondono al principio europeo "chi inquina paga", mettendo in relazione il comportamento individuale con il connesso onere fiscale da sostenere, al fine di stimolare il senso di responsabilità dei contribuenti e aumentare l'efficienza del servizio⁸⁰. Non è da sottovalutare inoltre, che l'introduzione di una riforma in senso ambientale dei tributi sui rifiuti, premiando i soggetti che adottano pratiche virtuose e penalizzando quelli che generano maggiore impatto ambientale, contribuisce certamente a rendere più equo il sistema,.

In conclusione, sebbene TARI e TEFA rappresentino strumenti fondamentali per il finanziamento delle politiche locali in materia di gestione dei rifiuti, è evidente la necessità di un loro ripensamento in chiave ecologica. Solo attraverso una revisione del sistema che ne valorizzi l'efficacia ambientale sarà possibile utilizzare questi tributi non solo come fonte di entrata, ma come veri e propri strumenti di politica ambientale. Di seguito, verranno approfonditi altri tributi ambientali vigenti in Italia e all'estero, che sostengono sia l'ambiente che le imprese.

2.2.2 Imposte sull'energia e sui carburanti

In Italia, il sistema delle accise rappresenta uno degli strumenti principali di fiscalità indiretta applicata ai prodotti energetici e ai carburanti⁸¹, con una funzione che non si limita alla mera raccolta di risorse per l'Erario, ma che contribuisce anche a orientare i comportamenti dei consumatori e a sostenere politiche ambientali e industriali. Le accise sono imposte specifiche che gravano su determinati beni al momento della loro immissione in consumo⁸² e, nel caso dei prodotti energetici, si applicano in misura differenziata in base alla natura del prodotto, alla sua destinazione d'uso e, talvolta, al

⁸⁰ V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 4/2022, p. 867

⁸¹ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), *Relazione annuale sulle accise – Anno 2023*.

⁸² Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 sulla ristrutturazione del quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

soggetto utilizzatore. Tra i principali tributi in vigore, vi è l'accisa sulla benzina⁸³, che colpisce il carburante destinato ai veicoli a motore ed è storicamente una delle voci più rilevanti del gettito nazionale; segue quella sul gasolio per autotrazione, rilevante in termini di incidenza fiscale, che storicamente ha beneficiato di un'aliquota ridotta rispetto alla benzina (per ragioni connesse alla promozione del trasporto merci e alla diffusione dei motori diesel). Le accise si applicano anche al GPL e al gas naturale per autotrazione⁸⁴, anche in questo caso con aliquote inferiori volte all'incentivazione dell'uso di combustibili meno impattanti. Per quanto riguarda l'energia elettrica, esiste un'accisa specifica che varia in base alla tipologia di utenza (domestica o industriale) e alla quantità di consumo, con alcune agevolazioni previste per i soggetti vulnerabili e per le imprese ad alto consumo energetico. Il gas naturale per usi civili e industriali è anch'esso soggetto ad accisa, la cui entità cambia a seconda della fascia climatica, della stagione e della finalità d'impiego. Un altro tributo rilevante è l'imposta erariale di consumo, che si applica a determinati combustibili destinati a usi particolari, come i lubrificanti, nonché l'imposta di consumo sull'energia elettrica prodotta da impianti con potenza superiore a determinate soglie, come previsto dalla normativa vigente. In alcuni settori produttivi, come l'agricoltura, vengono applicati tributi con aliquote ridotte o vengono previsti rimborsi parziali delle accise. Esistono, inoltre, regimi di esenzione per usi particolari, come la produzione combinata di energia e calore (cogenerazione) o l'impiego in ambito ferroviario. La funzione fiscale, quindi, si intreccia con esigenze di equità, tutela ambientale e sostegno allo sviluppo di tecnologie a basso impatto, dando vita ad un sistema complesso e articolato. La struttura delle accise energetiche e sui carburanti in Italia è inoltre soggetta a continue revisioni per adeguarsi alle direttive europee, come nel caso del recente processo di riordino che prevede l'allineamento progressivo tra le aliquote della benzina e del gasolio e la graduale eliminazione dei sussidi ambientalmente dannosi, in un'ottica di transizione energetica e giustizia climatica.

⁸³ ARERA – Autorità di Regolazione per Energia, Reti e Ambiente, *Relazione annuale 2023*, cap. 5: Fiscalità e prezzi finali dell'energia.

⁸⁴ ISPRA, *Rapporto sui sussidi ambientalmente dannosi e favorevoli*, Edizione 2023, cap. 4.

2.2.3 Contributi ambientali: CONAI, RAEE e altri

Nell'ambito della fiscalità ambientale italiana, un ruolo significativo è svolto dai contributi ambientali, obbligatori per legge, che si applicano a determinate filiere produttive con l'obiettivo di promuovere la corretta gestione dei rifiuti e favorire l'economia circolare. Questi contributi, sebbene non rientrino nella categoria delle imposte in senso stretto, rappresentano uno strumento essenziale di internalizzazione dei costi ambientali⁸⁵, imponendo a produttori, importatori e distributori l'onere della responsabilità estesa del produttore. Il contributo ambientale CONAI (Consorzio Nazionale Imballaggi) è uno dei più rilevanti: si applica su tutti gli imballaggi immessi al consumo in Italia, a prescindere dalla composizione (carta, plastica, vetro, metalli, legno, ecc.), ed è destinato a finanziare la raccolta differenziata, il riciclo e il recupero dei materiali di imballaggio. Un altro contributo fondamentale è quello relativo ai RAEE⁸⁶(Rifiuti da Apparecchiature Elettriche ed Elettroniche). Si tratta dell'obbligo ricadente sui produttori di apparecchiature elettriche e elettroniche che devono occuparsi del ritiro, della raccolta e del trattamento/smaltimento dei prodotti giunti a fine vita, secondo un criterio di condivisione di responsabilità tra gli operatori economici ed i consumatori. Analogo contributo è denominato PFU, relativo alla gestione degli pneumatici fuori uso. Il contributo grava sull'acquisto di pneumatici nuovi e garantisce il corretto recupero e riciclo degli stessi, riducendo il grave impatto ambientale derivante dal loro abbandono. Vi è poi il contributo per i veicoli fuori uso⁸⁷ (VFU), applicabile ai produttori e importatori di autoveicoli, il cui scopo è finanziare il sistema di raccolta e trattamento dei veicoli dismessi, incentivando la separazione dei componenti pericolosi e il recupero dei materiali riutilizzabili. Alcuni consorzi, come COBAT per le batterie esauste e i rifiuti tecnologici o RICREA per l'acciaio da imballaggio, prevedono analoghi sistemi di contributo⁸⁸, che condividono la medesima finalità ambientale. Infine, è opportuno menzionare i contributi applicati alla gestione degli oli minerali usati e dei solventi, disciplinati da consorzi obbligatori come CONOE e CONOU⁸⁹, che si occupano

⁸⁵ CONAI – *Guida al Contributo Ambientale 2024*

⁸⁶ Centro di Coordinamento RAEE, *Rapporto di Gestione 2023*

⁸⁷ Decreto Legislativo 24 giugno 2003, n. 209, art. 5.

⁸⁸ COBAT – *Relazione annuale 2023*

⁸⁹ CONOU – *Bilancio di sostenibilità 2023*

del recupero di sostanze particolarmente inquinanti. L'insieme di questi strumenti rappresenta una componente cruciale della governance ambientale nazionale, contribuendo non solo alla riduzione dei rifiuti e alla tutela del suolo e delle acque, ma anche allo sviluppo di filiere industriali più sostenibili e innovative. Ciascuno di questi contributi sarà oggetto di un'analisi più approfondita nel prossimo capitolo, al fine di esaminare nel dettaglio la loro struttura, le modalità di calcolo e gli effetti sul comportamento degli operatori economici.

2.2.4 Canoni e tributi per l'uso delle risorse naturali

Nel quadro delle misure fiscali volte alla tutela dell'ambiente e alla regolazione dell'uso delle risorse naturali, assumono particolare rilievo i canoni e i tributi che gravano sull'utilizzo di beni comuni come acqua, suolo, sottosuolo e risorse minerarie. Tali strumenti, pur non essendo imposte in senso stretto, svolgono una funzione economica e ambientale rilevante, in quanto mirano a valorizzare il principio "chi usa paga"⁹⁰, responsabilizzando gli utilizzatori e promuovendo una gestione più sostenibile delle risorse naturali. Tra i principali prelievi figurano i canoni di concessione per l'uso dell'acqua pubblica⁹¹, che si applicano tanto alle derivazioni a scopo idroelettrico quanto agli usi potabili, agricoli e industriali. L'entità di questi canoni è determinata su base regionale e può variare in funzione del volume prelevato, della destinazione d'uso e dell'impatto ambientale prodotto. Di rilievo anche i tributi connessi alla coltivazione delle risorse del sottosuolo⁹², come i canoni di estrazione di idrocarburi, metalli e altri materiali, regolati da normative nazionali e regionali che impongono il versamento di compensi per l'accesso a tali risorse, spesso accompagnati da obblighi di ripristino ambientale. Un altro contributo significativo è rappresentato dal canone per l'occupazione di suolo demaniale, che si applica in caso di utilizzo di aree marittime, lacuali o fluviali per attività economiche, turistico-ricreative o di altro genere. A questo si affianca il canone per le

⁹⁰ ARERA, *Documento di consultazione 2022/408/R/IDR – Canoni di concessione per l'uso delle acque pubbliche*.

⁹¹ Decreto Legislativo 11 febbraio 1998, n. 112, artt. 89 ss.

⁹² Ministero dell'Ambiente, *Linee guida per il ripristino ambientale post-estrattivo*, 2022.

concessioni geotermiche⁹³, il quale incide sull'utilizzo del calore endogeno della terra a fini energetici, e che rappresenta uno strumento utile a regolare l'accesso ad una risorsa rinnovabile, ancorché localizzata e limitata. Altri esempi includono il contributo per lo sfruttamento delle cave e delle torbiere, relativo all'estrazione dei materiali del settore edile come ghiaia, sabbia o argilla⁹⁴, e il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti che rappresenta un importante incentivo al recupero e al riciclo⁹⁵. In alcune regioni sono previsti anche specifici canoni per lo sfruttamento delle risorse forestali, principalmente connessi alla raccolta del legname o ad attività agro-silvo-pastorali che comportano un uso continuativo del territorio pubblico⁹⁶. In generale, questi prelievi sono concepiti non solo come strumenti di finanziamento delle amministrazioni pubbliche, ma anche come leve per orientare l'attività economica verso modelli di sviluppo meno impattanti, introducendo un costo per l'uso di risorse che, se non regolato, rischierebbe di condurre a fenomeni di sfruttamento eccessivo o di degrado ambientale. Le specificità normative, le modalità di calcolo e le criticità applicative di questi canoni e tributi saranno oggetto di approfondimento nel prossimo capitolo, al fine di analizzarne con maggiore precisione la portata, la funzione e le implicazioni in termini di equità e sostenibilità.

2.3 I tributi ambientali regionali e locali

Nel panorama della fiscalità ambientale italiana, un ruolo centrale è rivestito dalla componente locale dell'imposizione, ovvero da quei tributi che, pur ispirati a principi di tutela ambientale, sono istituiti o gestiti da regioni, province e comuni⁹⁷. Questa fiscalità tende a soddisfare sia le esigenze di autonomia finanziaria degli enti territoriali che la sempre maggiore attenzione ai temi della sostenibilità ambientale⁹⁸. In tale contesto, i tributi locali in materia ambientale si distinguono sia per la loro eterogeneità strutturale, sia per la molteplicità delle finalità cui sono indirizzati. Alcuni di essi, come il tributo

⁹³ Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007), art. 1, commi 488–490, che disciplina i canoni per le concessioni geotermiche.

⁹⁴ Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, *Linee guida per il ripristino ambientale delle attività estrattive*, 2022.

⁹⁵ Decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, art. 3 – *Attuazione della direttiva 1999/31/CE relativa alle discariche di rifiuti*.

⁹⁶ Regione Lombardia, *Legge Regionale 5 dicembre 2008, n. 31* – “Testo unico in materia di agricoltura, foreste e sviluppo rurale”, artt. 45-48.

⁹⁷ Fondazione IFEL, *Fiscalità ambientale subnazionale in Italia*, Edizione 2023

⁹⁸ ARERA, *Studio sulla fiscalità ambientale locale*, 2022, sezione 1: “Quadro generale”.

speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi⁹⁹, sono espressamente concepiti per disincentivare condotte ambientalmente dannose e promuovere la riduzione del conferimento in discarica, favorendo il riciclo e il riuso. Altri, come l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili o le addizionali sui canoni per l'uso delle acque pubbliche, intervengono su specifiche esternalità negative generate da attività localizzate, come la presenza sul territorio di scali aeroportuali o l'uso intensivo di risorse idriche. La tassa automobilistica regionale, pur avendo principalmente una funzione fiscale, può assumere valenza ambientale quando modulata in relazione alle classi di inquinamento dei veicoli¹⁰⁰. Un esempio è costituito dalle addizionali regionali sulle accise (benzina e gasolio), la cui portata in materia ambientale è da ritenere "potenziale", in quanto di rado il suo gettito è vincolato ad una precisa destinazione. A livello comunale, sebbene molte entrate derivino da tariffe in regime di corrispettività (come la TARI per i rifiuti), non mancano tributi con connotazioni ambientali, come l'imposta di soggiorno finalizzata anche alla tutela del patrimonio naturale in aree ad alta vocazione turistica, o i contributi per l'urbanizzazione, talora modulati in base al consumo di suolo o all'impatto ambientale delle nuove edificazioni¹⁰¹. In alcuni casi, la fiscalità locale si è spinta verso forme innovative, istituendo prelievi su elementi di pressione antropica specifici, come i canoni per l'uso del demanio fluviale o lacuale a fini ricreativi, o i contributi derivanti dalla concessione di spazi pubblici in contesti naturali protetti. Tuttavia, la diffusione disomogenea di tali tributi sul territorio nazionale, unita alla mancanza di un disegno coordinato tra livelli di governo, rischia di ridurre l'efficacia in termini ambientali e redistributivi. Rimane molto sfumata la distinzione tra tributi pienamente pigouviani (introdotti per correggere esternalità ambientali) e quelli che presentano solo parzialmente una componente ambientale, soprattutto quando il gettito prodotto non risulta destinato a finalità ambientali ovvero quando manca un collegamento diretto tra l'imponibile e il danno ecologico¹⁰². Sarà quindi fondamentale, nel prossimo capitolo, approfondire nel dettaglio le caratteristiche tecniche e le implicazioni economico-regolative di ciascun tributo locale a rilevanza ambientale, per valutarne l'effettiva efficacia e potenzialità

⁹⁹ Decreto Legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, art. 3 – Tributo speciale per il conferimento in discarica.

¹⁰⁰ Agenzia delle Entrate, *Guida alla tassa automobilistica regionale*, aggiornamento 2024

¹⁰¹ ANCI – Associazione Nazionale Comuni Italiani, *Contributi di urbanizzazione e fiscalità sostenibile*, 2021.

¹⁰² OECD, *Tax Policy Instruments for Green Recovery*, Paris, 2021, con riferimento ai tributi ambientali locali.

nell'ambito di una strategia fiscale orientata alla sostenibilità. Di seguito è stata fornita una tabella con tutti i tributi regionali.

Imposta/tassa	Base imponibile	Aliquote	Imposta pigouviana	Imposta di scopo
Tributo speciale sul conferimento in discarica*	Quantità rifiuti conferiti in discarica (si applica al gestore dell'impianto, che può rivalersi sui conferenti)	possibilità di variarle entro i limiti fissati dal legislatore nazionale	si	in parte
Tassa automobilistica	Parco mezzi immatricolato, differenziata per classi ambientali dei veicoli e potenza	autonomia regionale sulla base del quadro fissato dal legislatore nazionale (limiti massimo e minimo aliquote)	potenziale	no
Imposta sulla benzina	Consumi erogati dagli impianti collocati nella regione	possibilità di variarle entro i limiti fissati dal legislatore nazionale	potenziale	potenziale
Compartecipazione accisa benzina	Consumi erogati dagli impianti collocati nella regione	aliquote addizionali definite a livello nazionale	no (solo per la parte nazionale)	si
Compartecipazione accisa gasolio	Consumi erogati dagli impianti collocati nella regione	aliquote addizionali definite a livello nazionale	no (solo per la parte nazionale)	si
Imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili	Decolli e atterraggi, differenziati in base al peso e alla classe acustica	rispetto a quelle previste dalla legge nazionale possono variare fino al 10% in relazione alla densità abitativa attorno all'aeroporto	si	in parte
Addizionale all'accisa del gas metano	Consumi di gas nella regione	possibilità di variarle entro i limiti fissati dal legislatore nazionale	no (solo per la parte nazionale)	no
Addizionale canoni idrici	Utenze di acqua pubblica	possibilità di fissare addizionale	potenziale	no
Tassa sulle concessioni regionali	Atti e provvedimenti rilasciati a livello regionale	stabilite dalla legge regionale	potenziale	no
Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali	Occupazione di spazi pubblici regionali	possibilità di variare tra il 150% e il 50% del valore stabilito dal legislatore nazionale	potenziale	no
Imposta regionale sulle concessioni statali di beni demaniali	Concessioni beni demaniali	spazio di manovra sino al triplo del canone statale	potenziale	no

Figura 1 "La Green Economy in Piemonte", https://www.ires.piemonte.it/pdf/16_FiscalitaAmbientale.pdf

2.4 Focus su settori chiave: energia, trasporti, inquinamento, acqua

Venendo più nel dettaglio, di seguito, analizzeremo i settori principali sui tributi ambientali, cioè quello energetico, dei trasporti, dell'inquinamento e relativo a tutto ciò che comprende l'acqua.

Nel contesto della fiscalità ambientale italiana, i settori dell'energia, dei trasporti, dell'inquinamento e della gestione delle risorse idriche rappresentano ambiti chiave in cui le imposte ambientali svolgono un ruolo cruciale sia in termini di gettito fiscale sia come strumenti di politica ambientale.

Nel settore energetico, le imposte ambientali si concentrano principalmente sulle accise applicate ai prodotti energetici, come benzina, gasolio, gas naturale e carbone. Secondo i dati dell'ISTAT, nel 2023 il gettito delle imposte ambientali in Italia è stato di 45,4 miliardi di euro, con un'incidenza sul PIL pari al 2,5% ¹⁰³. La quota più consistente di questo gettito è rappresentata dalle imposte sull'energia; ciò conferma l'importanza del settore energetico nella fiscalità ambientale. Queste imposte non solo contribuiscono alle entrate fiscali, ma incentivano anche l'efficienza energetica e la riduzione delle emissioni di gas serra. L'Italia ha inoltre introdotto meccanismi di incentivazione per le energie rinnovabili, finanziati attraverso oneri di sistema applicati alle bollette energetiche.

Nel settore dei trasporti, le imposte ambientali includono la tassa di possesso dei veicoli, le accise sui carburanti e i pedaggi stradali. Nel 2023, queste imposte hanno rappresentato circa il 26% del gettito totale delle imposte ambientali. Le accise sui carburanti sono particolarmente significative, sia per l'entità del gettito che per il loro ruolo nel disincentivare l'uso di veicoli ad alta emissione. In alcune città italiane, come Milano, sono stati introdotti pedaggi urbani per ridurre il traffico e l'inquinamento atmosferico.

Le imposte sull'inquinamento, sebbene rappresentino una quota minore del gettito fiscale ambientale, sono fondamentali per internalizzare i costi ambientali delle attività produttive. Queste imposte includono tributi sulle emissioni di sostanze inquinanti, sulla gestione dei rifiuti e sull'inquinamento acustico (ad es. le imposte per le emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto, le imposte per il conferimento dei rifiuti in discarica). Tuttavia, la loro incidenza sul gettito totale è limitata, rappresentando solo l'1,4% nel 2023 ¹⁰⁴.

¹⁰³ ISTAT. (2025). Conti e indicatori ambientali 2023. <https://www.istat.it/it/archivio/289602>

¹⁰⁴ ISTAT. (2025). *Economia e ambiente: report integrato 2022–2023*. https://www.istat.it/wp-content/uploads/2025/02/REPORTECONOMIAAMBIENTE_20250221.pdf

La gestione delle risorse idriche è regolata attraverso canoni e tariffe che riflettono il principio "chi inquina paga". I canoni per l'uso dell'acqua pubblica sono applicati alle concessioni per usi potabili, agricoli e industriali. Inoltre, le tariffe per la depurazione delle acque reflue sono strutturate in modo da incentivare il risparmio idrico e la riduzione dell'inquinamento. Secondo l'ISTAT, nel 2022 la spesa per la gestione delle acque reflue è aumentata del 14,6% rispetto all'anno precedente, raggiungendo i 13,1 miliardi di euro.

In sintesi, la fiscalità ambientale in Italia si concentra principalmente sui settori dell'energia e dei trasporti, con imposte che mirano a correggere le esternalità negative associate al consumo di risorse e alle emissioni inquinanti. Sebbene le imposte sull'inquinamento e sulla gestione delle risorse idriche rappresentino una quota minore del gettito, esse svolgono un ruolo cruciale nel promuovere comportamenti sostenibili e nel finanziare interventi di tutela ambientale. Per massimizzare l'efficacia di questi strumenti fiscali, è fondamentale garantire una maggiore coerenza tra le politiche fiscali e ambientali, nonché una destinazione mirata del gettito verso progetti di sostenibilità e innovazione ecologica.

2.4.1 La Carbon tax: evoluzione, criticità e possibili sviluppi

La carbon tax rappresenta una delle forme più emblematiche di fiscalità ambientale applicata alle emissioni climalteranti, concepita per assegnare un prezzo al carbonio emesso tramite l'utilizzo di combustibili fossili e per incentivare comportamenti produttivi e di consumo maggiormente sostenibili. In ambito teorico, tale tributo si fonda sul principio "chi inquina paga", secondo cui l'onere dell'inquinamento deve gravare su chi ne è responsabile. Il prelievo fiscale è parametrato alla quantità di anidride carbonica (CO₂) o di altri gas serra emessi, ed è progettato per essere più oneroso in relazione alla maggiore intensità emissiva del combustibile utilizzato. In tale ottica, il carbone risulta il più penalizzato, seguito dal petrolio e infine dal gas naturale, ritenuto meno inquinante. Nonostante la chiarezza teorica del meccanismo, l'applicazione concreta della carbon tax ha incontrato diverse resistenze, specialmente in ambito europeo, dove solo una parte degli Stati ha effettivamente adottato strumenti fiscali di questo tipo. Ad oggi, l'Italia risulta tra i Paesi europei che non hanno implementato una carbon tax autonoma,

nonostante un primo esperimento risalente al 1999 con l'art. 8 della Legge 448/1998, abrogato nel 2007 senza ulteriori successivi sviluppi¹⁰⁵.

A livello europeo, la Commissione ha preferito concentrarsi sull'EU ETS (Emission Trading System), un sistema di scambio di quote di emissione, e più recentemente sul Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM), pensato per contrastare la delocalizzazione delle emissioni verso Paesi terzi meno vincolati da normative ambientali. Tuttavia, l'adozione di una carbon tax nazionale viene ritenuta ancora oggi uno strumento efficace per integrare i limiti dell'ETS, soprattutto nei settori non coperti dal sistema, come l'edilizia residenziale o il trasporto su strada su piccola scala¹⁰⁶. Secondo l'OCSE, l'introduzione di un prezzo minimo per il carbonio in Italia (partendo da 40 euro per tonnellata con un incremento progressivo fino a 120 euro entro il 2030) potrebbe fornire un segnale di prezzo sufficiente al mercato, colpendo in maniera significativa i settori oggi esclusi dal carbon pricing senza danneggiare immediatamente quelli già regolati¹⁰⁷. Tale intervento è considerato fondamentale per ridurre il cosiddetto "carbon price gap", ovvero la discrepanza tra il prezzo effettivo delle emissioni e il costo sociale stimato del danno ambientale prodotto, che nel 90% dei casi nel 2018 risultava ancora inferiore ai 30 euro per tonnellata.¹⁰⁸

E' evidente che dal punto di vista macroeconomico una carbon tax possa essere più efficace rispetto a meccanismi di mercato come l'ETS, sia per la sua semplicità amministrativa che per il positivo contributo ai bilanci pubblici. Uno studio del Grantham Research Institute ha stimato una riduzione media delle emissioni del 7,3% a fronte di un aumento di 10 euro per tonnellata nel prezzo del carbonio¹⁰⁹. Inoltre, il gettito proveniente da questo tributo potrebbe essere utilizzato per finanziare misure di riduzione delle imposte sul lavoro oppure per il sostegno dei nuclei familiari più vulnerabili, attenuando gli effetti negativi dell'imposta stessa. L'accettazione sociale di questa imposta resta però incerta, in quanto l'opinione pubblica tende generalmente a sopravvalutarne i costi

¹⁰⁵ Legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 8; D.lgs. n. 26/2007, art. 7, c. 1.

¹⁰⁶ OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021, p. 5.

¹⁰⁷ A. Majocchi, *Setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*, in *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, 2021, p. 25.

¹⁰⁸ OECD, *Effective Carbon Rates 2018: Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading*, Paris, 2018.

¹⁰⁹ 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.

individuali e a sottovalutarne i benefici collettivi. Alcune indagini suggeriscono che, per superare questa ostilità, sarebbe necessario dare evidenza pubblica della destinazione del gettito verso obiettivi ambientali o di equità redistributiva¹¹⁰.

In definitiva, nonostante i progressi compiuti a livello europeo attraverso strumenti come l'ETS e il CBAM, l'assenza di una carbon tax nel sistema fiscale italiano rappresenta una lacuna significativa in un momento storico in cui la transizione ecologica richiede strumenti efficaci, trasparenti e capaci di modificare strutturalmente i comportamenti economici. La sua eventuale introduzione, qualora coordinata con le misure esistenti e accompagnata da una strategia comunicativa adeguata, potrebbe rappresentare una leva cruciale per il raggiungimento degli obiettivi climatici al 2030 e al 2050.

2.4.2 Il CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism)

Nel contesto delle strategie europee di contrasto al cambiamento climatico, il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM) rappresenta una delle soluzioni normative più innovative introdotte per garantire l'efficacia delle politiche ambientali interne, evitando fenomeni di rilocalizzazione delle emissioni¹¹¹. Introdotto dalla Commissione Europea nell'ambito del Green Deal, e disciplinato dal Regolamento (UE) 2023/956, il CBAM ha l'obiettivo di evitare che le imprese europee, soggette a stringenti vincoli ambientali, risultino in posizione di svantaggio rispetto alle imprese concorrenti operanti in altri Paesi in cui vigono standard meno rigorosi in materia di emissioni di gas a effetto serra¹¹². Questo fenomeno, noto come "carbon leakage", rischierebbe di vanificare gli sforzi dell'Unione per il raggiungimento della neutralità climatica, incentivando al contempo lo spostamento della produzione verso territori con normative ambientali più permissive¹¹³.

¹¹⁰ A. Baranzini, S. Carattini, "Taxation of emissions of greenhouse gases: The environmental impacts of carbon taxes", *Global Environmental Change*, 2014, pp. 543–560.

¹¹¹ Commissione Europea, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 final.

¹¹² Regolamento (UE) 2023/956 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 maggio 2023.

¹¹³ European Commission, *Carbon Border Adjustment Mechanism – Questions and Answers*, aggiornato a ottobre 2023.

Il CBAM prevede che, a partire dal 2026, le imprese europee che importano determinati beni (come cemento, acciaio, alluminio, fertilizzanti, energia elettrica e idrogeno) da Paesi extra-UE siano tenute a dichiarare le emissioni incorporate nei prodotti importati ed acquistare il corrispettivo numero di certificati CBAM¹¹⁴. Questi certificati rappresentano il corrispettivo che le aziende europee sono costrette a pagare per le emissioni nel sistema di scambio delle quote di emissione dell'UE (EU ETS). Tale sistema tende ad assicurare la parità di trattamento fiscale tra beni europei e beni esteri. L'introduzione graduale del meccanismo prevede una fase transitoria, già avviata dal 2023, durante la quale sono richieste solo comunicazioni obbligatorie relative alle emissioni incorporate, senza oneri finanziari per gli importatori, con l'intento di permettere un adeguamento progressivo e ridurre gli impatti economici immediati.

Dal punto di vista giuridico, il CBAM si fonda sul principio “chi inquina paga” – sancito sia dal diritto internazionale che dall'art. 191 del TFUE – secondo cui il costo delle esternalità ambientali deve gravare su chi le produce¹¹⁵. Il meccanismo si configura quindi come uno strumento di fiscalità ambientale di matrice extraterritoriale, in quanto estende i criteri della tassazione ambientale anche ai prodotti originari di Paesi terzi, in un'ottica di equità concorrenziale e di sostenibilità globale. È altresì coerente con il principio dello sviluppo sostenibile, inteso come necessità di tutelare l'ambiente non solo a livello locale, ma anche come bene collettivo e intergenerazionale.

Nonostante l'impianto chiaramente innovativo, nei confronti del CBAM sono state sollevate perplessità in ambito internazionale, in particolare dall'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC), in quanto il meccanismo rischia di essere percepito come una misura protezionistica travestita da politica ambientale. Per questo motivo, la Commissione Europea ha ritenuto fondamentale ancorare il meccanismo ai principi di proporzionalità, non discriminazione e trasparenza, elementi già valorizzati nella Dichiarazione di Rio del 1992¹¹⁶ e ripresi dalla giurisprudenza internazionale¹¹⁷. Inoltre, è stata prevista per gli importatori la possibilità di portare in detrazione il costo dei

¹¹⁴ Ivi, art. 2 e Allegato I del Regolamento (UE) 2023/956.

¹¹⁵ Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), art. 191, par. 2.

¹¹⁶ Ivi

¹¹⁷ G. Fodor, “CBAM e compatibilità con il diritto dell'OMC”, in *Rivista di diritto internazionale*, 2023, n. 4, pp. 541-567.

certificati CBAM, allorquando gli stessi siano in grado di dimostrare di aver già sostenuto un'imposta simile nel Paese d'origine; ciò al fine di evitare la doppia imposizione e favorire il dialogo internazionale in materia di convergenza normativa ambientale.

In definitiva, il CBAM rappresenta un chiaro esempio di come la fiscalità possa essere impiegata come leva di politica ambientale a livello sovranazionale, contribuendo al raggiungimento degli obiettivi europei di riduzione delle emissioni e al tempo stesso ponendo le basi per una maggiore armonizzazione globale dei sistemi fiscali ambientali, in coerenza con il Green Deal Europeo e con le raccomandazioni dell'OCSE sull'uso strategico della tassazione ambientale per sostenere le transizioni sostenibili¹¹⁸.

2.4.3 Plastic Tax e altri strumenti settoriali

Nel quadro delle politiche europee di contrasto all'inquinamento da plastiche monouso, la c.d. Plastic Tax italiana rappresenta uno strumento impositivo di carattere settoriale volto a disincentivare la produzione e il consumo di materiali plastici non riciclabili, in linea con le indicazioni normative contenute nella Direttiva UE n.2019/904 in tema di riduzione dell'incidenza di determinati prodotti in plastica sull'ambiente. Tale direttiva, nota anche come "SUP Directive" (Single Use Plastic), si inserisce tra gli atti legislativi del pacchetto sull'economia circolare adottato dalla Commissione Europea nel 2018, con l'intento di promuovere la sostenibilità ambientale e la riduzione del volume dei rifiuti plastici dispersi nell'ambiente marino.¹¹⁹

In Italia, l'introduzione della Plastic Tax è avvenuta con l'art. 1, commi da 634 a 652, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020). La norma prevede l'applicazione di un'imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego (MACSI), che comprende tutti quei prodotti – anche in forma di imballaggi – realizzati con polimeri sintetici non compostabili e destinati a contenere, proteggere, manipolare o consegnare merci o alimenti¹²⁰. La base imponibile del tributo è determinata in funzione

¹¹⁸ OECD, *Effective Carbon Rates 2021 – Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading*, Paris, 2021.

¹¹⁹ Direttiva (UE) 2019/904 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 giugno 2019

¹²⁰ Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 634-652

del quantitativo, espresso in chilogrammi, della plastica vergine contenuta nei MACSI, e l'aliquota fissata dal legislatore è pari a 0,45 euro per ogni chilogrammo¹²¹.

L'imposta si applica sia ai prodotti fabbricati sul territorio nazionale che a quelli provenienti da altri Stati membri dell'Unione Europea o importati da Paesi terzi. In particolare, i soggetti obbligati al pagamento sono i fabbricanti, gli importatori e gli acquirenti intracomunitari dei MACSI. A questi è richiesta l'iscrizione presso un registro telematico gestito dall'Agenzia delle Dogane, l'invio periodico di dichiarazioni contenenti i dati dei prodotti soggetti a tassazione e il versamento dell'imposta (da effettuare, in base al volume d'affari, con cadenza mensile o trimestrale).

La Plastic Tax si configura come un'imposta ambientale indiretta, che trae ispirazione dal più volte citato principio "chi inquina paga", in quanto tende ad internalizzare i costi ambientali derivanti sia dalla produzione che dal consumo delle plastiche non biodegradabili, attraverso la penalizzazione dell'impiego e l'incentivazione dell'utilizzo di materiali alternativi¹²². L'obiettivo è quello di indurre i produttori a innovare in direzione di processi industriali sostenibili e i consumatori a modificare le proprie abitudini, promuovendo comportamenti di acquisto più responsabili.

Nonostante le nobili finalità ambientali, l'applicazione della Plastic Tax è stata oggetto di numerose proroghe e rinvii, dovuti principalmente alle critiche mosse da associazioni di categoria, imprese e parte del mondo politico. Inizialmente prevista per luglio 2020, l'entrata in vigore è stata posticipata più volte fino a essere fissata – salvo ulteriori modifiche – al 1° gennaio 2026¹²³. Le principali perplessità sono state sollevate in relazione alla tempistica e alle modalità di implementazione del tributo, ritenute da numerosi operatori inadeguate rispetto alla reale possibilità di riconversione produttiva e tecnologica delle aziende interessate.

Tra le criticità emerse vi è, in primo luogo, la complessità della determinazione della base imponibile per i prodotti importati, nei confronti dei quali può risultare difficile, se non impossibile, stabilire con esattezza la quantità di plastica vergine contenuta nei MACSI,

¹²¹ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, "Guida all'imposta sui MACSI", 2021

¹²² S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021, p. 181

¹²³ M. Mobili – G. Trovati, *Plastic e sugar tax sospese anche nel 2023, poi l'abolizione*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 ottobre 2022

soprattutto in assenza di specifiche tecniche o certificazioni da parte dei fornitori esteri. In secondo luogo, è stata denunciata la mancanza di un meccanismo chiaro di rivalsa fiscale, che consenta agli operatori economici di trasferire in modo trasparente l'onere dell'imposta lungo la catena di distribuzione. Tale lacuna alimenta incertezza giuridica e rischia di generare fenomeni distorsivi o di traslazione eccessiva del carico fiscale sul consumatore finale.

Anche la compatibilità della Plastic Tax con i principi costituzionali è stata oggetto di riflessione dottrinale. Secondo alcuni autori, la misura rischia di perdere l'identità di imposta ambientale (fondata sul principio di capacità contributiva), configurandosi più come imposta di scopo, in quanto volta a finanziare la transizione ecologica. In tal senso, è stata rilevata l'esigenza di garantire una maggiore correlazione tra l'introito fiscale e le spese pubbliche destinate alla prevenzione e al risanamento ambientale.¹²⁴

In parallelo, è stato più volte suggerito che la Plastic Tax, per essere realmente efficace, debba essere affiancata da un sistema incentivante basato su sussidi selettivi per le imprese che investono in materiali biodegradabili, infrastrutture di riciclo e ricerca. Senza una politica di accompagnamento coerente, il rischio è che l'imposta si traduca in un semplice aumento dei costi di produzione, con effetti recessivi sul piano economico e marginali benefici sul piano ecologico¹²⁵.

La Plastic Tax italiana si inserisce, infine, in un contesto più ampio di imposizione ambientale a livello europeo. In particolare, dal 1° gennaio 2021 è in vigore la c.d. "Plastic Levy" europea, un contributo calcolato in base al peso degli imballaggi in plastica non riciclati, con un'aliquota di 0,80 euro/kg, destinato a finanziare il bilancio dell'UE. A differenza della tassa italiana, tuttavia, la Plastic Levy non ricade direttamente sui contribuenti, bensì viene versata dagli Stati membri, i quali sono liberi di decidere se e come trasferire l'onere sui contribuenti nazionali.

In conclusione, la Plastic Tax rappresenta un tentativo ambizioso, ancorché incompiuto, di introdurre strumenti fiscali in linea con gli obiettivi di sostenibilità ambientale e

¹²⁴ V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, n. 4/2022, pp. 856-873

¹²⁵ S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. fin. e scienza. delle fin.*, 2008, p. 552 ss

transizione ecologica. La sua efficacia dipenderà dalla capacità del legislatore di conciliare le esigenze fiscali con quelle industriali e ambientali.

2.5 Fiscalità ambientale e principio di capacità contributiva

La fiscalità ambientale, intesa come quell'insieme di misure impositive che mirano a orientare i comportamenti economici in funzione della sostenibilità ecologica, pone una delicata questione di compatibilità con il principio costituzionale della capacità contributiva, sancito dall'articolo 53 della Costituzione. Questo principio, cardine del sistema tributario italiano, impone che ogni imposizione fiscale sia commisurata alla reale capacità economica del contribuente e giustificata da una funzione redistributiva o di finanziamento della spesa pubblica. L'introduzione di tributi ambientali — talvolta strutturati come veri e propri strumenti di regolazione extra-fiscale — richiede quindi un'attenta valutazione della loro legittimità alla luce della nostra Carta fondamentale.

Secondo la dottrina prevalente, la compatibilità tra fiscalità ambientale e principio di capacità contributiva può essere assicurata attraverso un'interpretazione funzionale dello stesso principio, che non si esaurisce in una misurazione meramente quantitativa della ricchezza, ma può estendersi anche a parametri qualitativi legati agli effetti che l'attività economica genera sull'ambiente. In questa prospettiva, il tributo ambientale assume una doppia funzione: da un lato, serve a finanziare le politiche pubbliche, e dall'altro funge da strumento di correzione dei comportamenti dannosi per l'ambiente, internalizzando i costi delle esternalità negative generate da imprese e consumatori¹²⁶.

Una delle principali teorie elaborate dalla dottrina per giustificare i tributi ambientali in rapporto al principio di capacità contributiva è quella del “doppio fondamento”, secondo cui il presupposto impositivo non coincide unicamente con l'indice di ricchezza, ma riguarda anche i comportamenti o le attività che generano danni ambientali. In tal senso, la capacità contributiva viene intesa in senso lato: idoneità a concorrere alle spese pubbliche in modo proporzionale alla propria ricchezza e responsabilità derivante dall'impatto ambientale della propria attività¹²⁷.

¹²⁶ G. Pericu, *Fiscalità ambientale e principio di legalità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 39 ss

¹²⁷ A.F. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2017, p. 1851 ss

Sotto il profilo giurisprudenziale, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che il principio di capacità contributiva deve essere interpretato in modo coerente con le finalità generali dell'ordinamento, tra cui rientrano oggi a pieno titolo la tutela dell'ambiente e la promozione dello sviluppo sostenibile. In particolare, nella sentenza n. 238/2009, la Consulta ha affermato che la funzione extrafiscale del tributo può legittimare una deviazione dal criterio classico della progressività, a condizione che sussista un adeguato collegamento tra il presupposto d'imposta e un comportamento che l'ordinamento intende scoraggiare¹²⁸. Questa impostazione è stata ripresa anche nella giurisprudenza amministrativa, dove si è riconosciuta la legittimità dei tributi ambientali nella misura in cui essi rappresentano strumenti razionali di politica pubblica.

Un ulteriore elemento che consente di raccordare il principio di capacità contributiva con la fiscalità ambientale è rappresentato dal concetto di "presunzione di ricchezza", che trova una sua legittimazione nella giurisprudenza costituzionale e consente al legislatore di ancorare l'imposizione a indici indiretti, purché ragionevolmente correlati alla capacità economica. Così, ad esempio, la produzione di CO₂, il consumo di risorse naturali o la generazione di rifiuti possono essere considerati indicatori presuntivi di un'attività economica suscettibile di generare ricchezza e, dunque, idonea a sostenere l'onere fiscale¹²⁹.

In ambito europeo, anche la Commissione e l'OCSE hanno evidenziato l'importanza di affiancare al principio della capacità contributiva quello del "chi inquina paga" (polluter pays principle), sancito all'articolo 191, paragrafo 2, TFUE. Secondo tale principio, la fiscalità ambientale non ha solo una funzione redistributiva, ma è finalizzata a correggere le distorsioni del mercato, facendo sì che i costi ambientali siano sostenuti da chi li ha prodotti. In questa prospettiva, l'imposta ambientale non solo è compatibile, ma è persino necessaria per garantire una corretta allocazione delle risorse e una più equa distribuzione degli oneri tra i soggetti economici¹³⁰.

¹²⁸ Corte cost., sent. 238/2009

¹²⁹ R. Ferrara – M.A. Sandulli, *Trattato di diritto dell'ambiente*, Milano, 2014, vol. I, p. 132

¹³⁰ OECD, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021

In Italia, il dibattito sul tema non si è ancora concluso. Parte della dottrina critica ritiene che molti tributi qualificati come ambientali, in realtà, assolvano prevalentemente una funzione di gettito e solo in via accessoria perseguano obiettivi ecologici. Ciò avviene, ad esempio, nel caso dell'addizionale regionale sull'energia elettrica o del tributo speciale per il conferimento in discarica, dove il collegamento tra presupposto impositivo e comportamento ambientalmente dannoso risulta spesso sfumato, se non del tutto assente¹³¹. Tali situazioni generano incertezza sulla legittimità costituzionale delle misure, specialmente in assenza di una destinazione vincolata del gettito a fini ambientali o di una struttura del tributo che favorisca effettivamente la transizione ecologica.

Alla luce di quanto detto, emerge chiaramente come il principio di capacità contributiva non costituisca un ostacolo all'adozione di misure fiscali ambientali, ma richieda piuttosto una progettazione attenta del tributo, capace di bilanciare equità, efficienza e sostenibilità. Solo attraverso un disegno normativo coerente, che assicuri trasparenza sul presupposto d'imposta, proporzionalità dell'onere fiscale e finalizzazione delle risorse a interventi di tutela ambientale, sarà possibile rendere effettiva e legittima una fiscalità ambientale costituzionalmente orientata.

2.6 Efficienza, efficacia e limiti del modello italiano

Il modello italiano di fiscalità ambientale si presenta, ad oggi, come un insieme eterogeneo e disomogeneo di tributi, che riflette una mancata sistematizzazione normativa e una debole coerenza con gli obiettivi di tutela ambientale sanciti sia a livello nazionale che europeo. Nonostante l'ormai affermato riconoscimento del principio "chi inquina paga" all'art. 191, par. 2, TFUE e la recente valorizzazione del principio dello sviluppo sostenibile nella Costituzione italiana, l'imposizione ambientale continua a mostrare un'efficacia limitata nella sua funzione di strumento correttivo dei comportamenti dannosi per l'ambiente.

¹³¹ V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, n. 4/2022, p. 864

Dal punto di vista dell'efficienza, i tributi ambientali italiani sono spesso concepiti come strumenti di gettito più che come leve regolative in senso stretto. In molti casi, l'entità del prelievo non è commisurata al reale impatto ambientale dell'attività tassata, e la struttura dell'imposta non fornisce segnali di prezzo sufficientemente forti da indurre una reale riconversione produttiva o una modifica nei comportamenti dei consumatori. È il caso, ad esempio, del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi, il cui importo varia sensibilmente tra le diverse regioni e risulta spesso così basso da non incentivare pratiche alternative come il riciclo o la termovalorizzazione¹³².

Sul piano dell'efficacia, il sistema appare ancora largamente frammentato e privo di una chiara architettura. I tributi ambientali vigenti non sono il frutto di un disegno organico ma si sono stratificati nel tempo in modo casuale e discontinuo. Come rilevato anche dall'OCSE nel suo *Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy* del 2021, tale frammentazione ostacola e rende complessa la capacità del sistema di orientare correttamente le scelte economiche e ambientali degli operatori¹³³. Inoltre, la destinazione del gettito fiscale derivante da questi tributi raramente è vincolata ad interventi ambientali, con conseguente difficoltà a garantirne l'accettazione sociale e la legittimazione politica.

Ulteriore elemento critico è rappresentato dalla persistente presenza dei c.d. sussidi ambientalmente dannosi (SAD), ossia misure fiscali che incentivano direttamente o indirettamente l'uso di combustibili fossili o altre pratiche inquinanti. Come evidenziato dal *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi* redatto dal Ministero dell'Ambiente, nel solo 2021 tali sussidi hanno comportato un costo per lo Stato stimato in oltre 19 miliardi di euro¹³⁴. Queste agevolazioni, tuttavia, risultano non compatibili con il principio di coerenza delle politiche pubbliche e rappresentano un ostacolo al successo delle riforme fiscali verdi.

A ciò si aggiunge l'incapacità del legislatore italiano di attuare le numerose proposte di riforma formulate nel corso degli anni. Già nel 1994, il cosiddetto Rapporto Visco aveva

¹³² A.F. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2017, p. 1851 ss

¹³³ OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021

¹³⁴ Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e favorevoli*, 2022

individuato la necessità di un “riequilibrio” della pressione fiscale attraverso l’introduzione di imposte ambientali accompagnate da una riduzione del carico sul lavoro. Tale impostazione, fondata sulla teoria del doppio dividendo, non ha però mai trovato una reale implementazione a causa della difficoltà di individuare tributi ecologici accettabili dal punto di vista politico e compatibili con il principio di capacità contributiva¹³⁵.

Una critica particolarmente rilevante concerne, infatti, proprio il rapporto tra fiscalità ambientale e principio di capacità contributiva, previsto dall’art. 53 Cost. e interpretato come necessità di un collegamento tra prelievo e capacità economica del soggetto passivo. Seppure parte della dottrina abbia tentato di superare l’apparente frizione tra fiscalità ambientale e principio costituzionale, ritenendo che la produzione di esternalità negative possa essere assunta come indice presuntivo di ricchezza¹³⁶, resta il fatto che molti tributi ambientali italiani non rispettano appieno i criteri di proporzionalità, progressività e razionalità richiesti dalla Corte costituzionale nella sua giurisprudenza in materia¹³⁷.

In questo scenario, l’assenza di un disegno strategico, unitamente alla resistenza delle categorie produttive e alle incertezze normative, ha determinato un contesto in cui la fiscalità ambientale si è sviluppata in modo marginale rispetto ad altri strumenti di policy. Le proposte contenute nella legge delega n. 23/2014 e, più di recente, quelle avanzate nell’ambito del PNRR (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), restano in gran parte inattuate o rimandate a futuri decreti attuativi, la cui emanazione è spesso rallentata dalla necessità di contemperare esigenze ambientali, economiche e sociali.

Alla luce di quanto esposto, risulta evidente che il modello italiano necessita di una riforma profonda e sistemica. Occorre superare la logica emergenziale e frammentaria finora adottata, definendo un quadro organico della fiscalità ambientale che tenga conto sia dei principi costituzionali interni, sia degli obblighi sovranazionali, garantendo al contempo efficacia nella tutela dell’ambiente ed efficienza nell’allocazione delle risorse. Solo in questo modo sarà possibile rafforzare la legittimazione democratica della fiscalità

¹³⁵ V. Visco, *I tributi ambientali tra teoria e pratica*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 2/2012, p. 211 ss.

¹³⁶ S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 4/2008, p. 552 ss.

¹³⁷ Corte cost., sent. n. 238/2009; Corte cost., sent. n. 10/2015.

ambientale e trasformarla da mero strumento di prelievo in leva strategica per la transizione ecologica.

3. Sussidi ambientalmente rilevanti e confronto internazionale

Nel contesto delle attuali sfide ambientali, l'analisi dei sussidi ambientalmente rilevanti, ossia quei trasferimenti economici che, direttamente o indirettamente, incidono sulla qualità ambientale, riveste un'importanza centrale per la definizione di strategie di sostenibilità efficaci. Tali strumenti, tradizionalmente intesi come aiuti economici, agevolazioni fiscali o esenzioni tributarie, possono assumere una connotazione tanto favorevole quanto dannosa, a seconda degli effetti che producono sull'ecosistema e sull'uso delle risorse naturali.

Nel sistema italiano, il dibattito su questi sussidi ha subito un'accelerazione al momento dell'introduzione del *Catalogo dei sussidi ambientalmente favorevoli e dannosi*, predisposto annualmente dal Ministero dell'Ambiente. Questo strumento, individuato dall'art. 68 della legge n. 221/2015, prevede la mappatura dettagliata dei sussidi vigenti nei diversi settori (energia, trasporti, agricoltura, IVA) e rappresenta il supporto tecnico e conoscitivo per orientare le politiche fiscali, in aderenza al principio europeo del "chi inquina paga" (PPP).

Nonostante questo primo passo, i dati più recenti mostrano una realtà disallineata rispetto agli obiettivi ambientali nazionali e internazionali. In Italia, secondo le ultime stime, i sussidi ambientalmente dannosi hanno raggiunto la cifra di oltre 23 miliardi di euro annui, con un incremento del 15% rispetto all'anno precedente¹³⁸. Una quota significativa di tali fondi è destinata al sostegno dei combustibili fossili, ostacolando la transizione verso un'economia decarbonizzata e perpetuando distorsioni di mercato che disincentivano l'adozione di tecnologie pulite e alternative sostenibili.

La problematica non è circoscritta al contesto nazionale. A livello globale, i sussidi ai combustibili fossili rappresentano un ostacolo sistemico alla lotta contro il cambiamento climatico. Il Fondo Monetario Internazionale ha recentemente stimato che tali sussidi, sommando le componenti esplicite e implicite (come le esternalità non internalizzate),

¹³⁸ <https://www.qualenergia.it/articoli/sussidi-ambientalmente-dannosi-piu-15-percento-italia-molti-sono-eliminabili/>

ammontano a circa 7.000 miliardi di dollari annui, equivalenti al 7% del PIL mondiale¹³⁹. Questa cifra monumentale evidenzia l'ampiezza del problema e la necessità urgente di un'azione concertata per eliminarli, come richiesto anche dall'Accordo di Parigi e ribadito nei vertici internazionali del G20 e del G7.

Significativi sono i tentativi di riforma avviati in ambito multilaterale. Il G20, sin dal 2009 (vertice di Pittsburgh), ha riconosciuto l'urgenza di eliminare i sussidi non efficaci ai combustibili fossili. Successivi incontri, tra cui quelli di San Pietroburgo (2013) e Taormina (2017), hanno consolidato tale orientamento, promuovendo esercizi di *peer review* tra i Paesi membri per garantire maggiore trasparenza e responsabilità nei processi di transizione fiscale. L'Italia stessa si è sottoposta a tale valutazione nel 2018, affiancata dall'Indonesia, con un rapporto sui propri sussidi dannosi, utile ad alimentare un confronto tecnico e politico su possibili strategie di riforma.

In Europa, il Green Deal lanciato dalla Commissione Europea nel 2019 ha reso esplicita l'intenzione di "porre fine alle sovvenzioni ai combustibili fossili". In tale contesto, la revisione della Direttiva sulla tassazione dell'energia rappresenta un'occasione cruciale per rivedere le esenzioni fiscali settoriali, in particolare nei trasporti aerei e marittimi, che godono ancora di un trattamento agevolato in netto contrasto con gli obiettivi di decarbonizzazione e neutralità climatica entro il 2050.

Il confronto internazionale, dunque, evidenzia un ampio margine di intervento sia sul piano legislativo che economico. Alcuni studi, tra cui quello commissionato dal Ministero dell'Ambiente italiano con il supporto del Ministero dell'Economia, hanno simulato diversi scenari per la riallocazione delle risorse derivanti dall'eliminazione dei sussidi dannosi. I risultati suggeriscono che, a fronte di una riduzione delle emissioni, è possibile ottenere anche effetti positivi sul PIL qualora le risorse liberate vengano reinvestite in fonti rinnovabili ed efficienza energetica, oppure in politiche mirate alla riduzione del cuneo fiscale sul lavoro qualificato.

¹³⁹ <https://www.qualenergia.it/articoli/sussidi-combustibili-fossili-7000-miliardi-pari-7-percento-pil-mondiale/>

È quindi evidente che i sussidi ambientalmente rilevanti costituiscono una leva di politica economica di straordinaria importanza, ma anche di grande delicatezza. La loro riforma richiede un approccio sistemico, che tenga conto tanto delle esigenze ambientali quanto della coesione sociale, della competitività economica e della giustizia fiscale. Nei prossimi paragrafi, si procederà con un'analisi più approfondita delle singole categorie di sussidi, valutandone l'efficacia, le criticità e le possibili alternative di transizione verso modelli di incentivazione maggiormente sostenibili.

3.1 Definizione e classificazione dei sussidi ambientalmente dannosi o favorevoli

Una corretta distinzione tra sussidi ambientalmente dannosi (SAD), favorevoli (SAF) e incerti rappresenta il fondamento di ogni politica fiscale ecologica orientata alla sostenibilità. Tuttavia, questa classificazione, apparentemente netta, nasconde una complessità metodologica non trascurabile. Il processo di attribuzione di una qualifica ambientale a un sussidio implica infatti un'attenta valutazione qualitativa e quantitativa, fondata su evidenze tecnico-scientifiche, modelli previsionali e analisi settoriali. Le criticità non risiedono soltanto nella natura dei benefici concessi, ma soprattutto nella difficoltà di prevedere e misurare l'effetto netto che essi esercitano su ambiente, economia e società.

Nel caso italiano, il Catalogo dei sussidi predisposto ai sensi dell'art. 68 della legge n. 221/2015 ha introdotto una suddivisione in tre categorie, nel tentativo di conciliare necessità di trasparenza, accountability e adattabilità: SAD, SAF e sussidi "incerti"¹⁴⁰. Quest'ultima categoria, spesso trascurata nel dibattito pubblico, riveste invece un ruolo cruciale poiché evidenzia il carattere ancora controverso o ambiguo di molte misure. Si tratta di casi in cui gli effetti ambientali non sono chiaramente positivi né negativi, o variano in funzione del contesto geografico, temporale e settoriale. È il caso, ad esempio,

¹⁴⁰ Superare i sussidi dannosi per l'ambiente, *Ecoscienza*, Rivista di Arpae — Agenzia regionale prevenzione ambiente e energia dell'Emilia-Romagna, numero 6, anno 2020. Disponibile online: https://www.arpae.it/it/ecoscienza/numeri-ecoscienza/anno-2020/numero-6-anno-2020/sussidi_ecoscienza-6-2020/servizio_sussidi_ecoscienza2020_6.pdf/view

di alcune agevolazioni fiscali in agricoltura o delle detrazioni su mezzi aziendali, che possono generare benefici economici ma anche impatti ambientali contraddittori.

La classificazione di “dannoso” o “favorevole” dipende da diversi fattori: la destinazione d’uso del sussidio, la tipologia di beneficiario, l’arco temporale dell’intervento e le condizioni di contesto. In tal senso, la classificazione adottata in Italia si fonda su una metodologia mista, che include criteri di valutazione ambientale (emissioni evitate o incrementate, uso del suolo, impatto su biodiversità e risorse idriche), considerazioni economiche (efficienza allocativa, effetto leva, distorsione del mercato) e riflessioni di natura sociale.

Uno dei punti deboli del sistema classificatorio attuale è l’assenza di indicatori standardizzati universalmente riconosciuti, che porta a una certa eterogeneità nei metodi di valutazione impiegati da istituzioni nazionali e internazionali. Questa discrepanza si riflette anche nei diversi numeri riportati da fonti ufficiali e studi indipendenti: mentre il catalogo ministeriale italiano stima i SAD attorno ai 20 miliardi di euro annui, il rapporto Legambiente 2024 li quantifica in oltre 78 miliardi, includendo anche le misure emergenziali¹⁴¹. Tale scarto non è solo contabile, ma rivela una diversa concezione di cosa debba intendersi per dannosità ambientale: una misura temporanea di contenimento dei prezzi può avere un impatto positivo sul potere d’acquisto ma negativo sul clima, come evidenziato per molti interventi del periodo 2022–2023 legati all’energia fossile.

Un ulteriore limite emerso nei lavori di classificazione riguarda il ruolo della “riformabilità” dei sussidi. La terza edizione del catalogo distingue infatti le misure in base alla possibilità di intervento a livello nazionale, europeo o internazionale. Tale distinzione è utile per comprendere quali margini di manovra siano concretamente disponibili, ma allo stesso tempo introduce un elemento di complessità giuridica che può ostacolare un’azione tempestiva¹⁴².

Infine, non va sottovalutato il potenziale dinamico della classificazione: un sussidio può cambiare qualifica nel tempo a seguito di nuovi studi, variazioni normative o mutamenti

¹⁴¹ Stop sussidi ambientalmente dannosi (Rapporto 2024), Legambiente, 14 novembre 2024. Disponibile su: https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2021/11/Stop-Sussidi-Ambientalmente-Dannosi_2024.pdf

¹⁴² Ivi

del contesto socio-economico. Questo rende il catalogo uno strumento in continua evoluzione, che necessita di un aggiornamento costante e di un dialogo strutturato tra istituzioni, accademia e società civile. In questo quadro, l'inclusione di valutazioni ex-ante ed ex-post sull'efficacia ambientale dei sussidi rappresenta un passaggio imprescindibile per legittimare le decisioni politiche e per rendere trasparenti i criteri di scelta adottati.

3.2 Metodologie di identificazione e analisi dei sussidi

Conclusa la panoramica generale dei sussidi ambientali e del loro contesto nazionale ed internazionale, la nostra attenzione si focalizzerà sul catalogo dei sussidi e sulla sua continua evoluzione.

I sussidi, secondo l'articolo 68 della legge 221/2015 *“sono intesi nella loro definizione più ampia e comprendono, tra gli altri, gli incentivi, le agevolazioni, i finanziamenti agevolati, le esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell'ambiente¹⁴³”* e si dividono principalmente in due categorie: i sussidi diretti e quelli indiretti.

Successivamente a questa prima classificazione poi si distinguono, come anticipato prima, in tre tipi cioè Sad, Saf e incerto in relazione all'effetto che essi apportano/provocano all'ambiente, cioè, se sono dannosi, favorevoli o dipende dal caso in questione.

L'Italia ha preso parte ad uno studio specializzato ad individuare tutte le categorie di sussidi e i relativi settori. Questo documento si chiama “self report¹⁴⁴” e l'analisi ha portato ad una classificazione dei seguenti sussidi:

- 30 sussidi con impatto ambientale che dovranno essere analizzati singolarmente da tutti i paesi;
- 6 sussidi i quali richiedono un'analisi più approfondita;

¹⁴³ Art. 68, Legge 28 dicembre 2015, n. 221, Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 13 del 18 gennaio 2016, Supplemento Ordinario n. 10.

¹⁴⁴ Ivi

- 3 sussidi da riformulare a livello globale.

Molti di questi sussidi fanno parte del PNIEC, cioè il Piano nazionale integrato per l'energia e il clima.

Il catalogo dei sussidi ambientali (CSA) ha analizzato tutti questi sussidi sopraelencati e li ha principalmente suddivisi in cinque macrocategorie: "Agricoltura e pesca", "energia", "Trasporti", "Iva Agevolata" e infine una voce più generica chiamata "Altri sussidi". Ognuna di queste aree presenta specificità strutturali e criticità ambientali diverse¹⁴⁵.

Il primo settore, cioè quello relativo all'agricoltura e pesca, mostra un'elevata presenza di sussidi classificati come "incerti", a testimonianza della complessità delle interazioni tra le pratiche agricole e gli ecosistemi. Su 44 misure censite, 13 risultano non univocamente qualificabili. Un esempio emblematico è il greening della PAC (Politica Agricola Comune), formalmente concepito per favorire pratiche sostenibili, ma la cui efficacia ambientale è stata messa in dubbio dalla Corte dei Conti europea, che ha sottolineato l'assenza di obiettivi misurabili e l'orientamento prevalentemente redistributivo dello strumento. Di seguito il settore energetico è la macrocategoria che concentra il maggior numero di sussidi dannosi, in gran parte legati al supporto economico ai combustibili fossili. Solo nel 2018, i sussidi riconducibili a questo settore ammontavano a circa 18 miliardi di euro. Il loro impatto si manifesta in termini di alterazione climatica e ostacolo alla decarbonizzazione. Per questo motivo, le istituzioni europee hanno richiesto la progressiva eliminazione di questi sussidi entro il 2025, in coerenza con gli obiettivi climatici del Green Deal.

Al contrario, il settore dei trasporti è responsabile di un'elevata quota di emissioni climalteranti, con il trasporto su strada che incide per oltre il 90% delle emissioni totali del comparto. Le misure di sostegno qui individuate includono sia SAD che SAF (si considerino, ad es., le agevolazioni introdotte per l'acquisto di abbonamenti al trasporto pubblico locale). L'attenzione crescente verso la mobilità sostenibile suggerisce la necessità di riequilibrare il mix degli incentivi.

¹⁴⁵ Ivi

Per quanto concerne la macrocategoria dell'IVA agevolata rientrano in questa categoria numerose misure fiscali che applicano aliquote ridotte su beni e servizi per finalità non necessariamente ambientali. Tali agevolazioni, pur avendo una giustificazione sociale, possono generare effetti distorsivi in termini ambientali, inducendo un eccesso di consumo di beni a elevato impatto sulle risorse naturali. Dal punto di vista economico, rappresentano sussidi indiretti che alterano il segnale di prezzo, riducendo l'efficacia delle politiche ambientali basate sul principio "chi inquina paga".

Infine, l'ultima macrocategoria più generale, cioè, "Altri sussidi" comprende misure eterogenee non direttamente riconducibili alle altre categorie, ma comunque rilevanti sotto il profilo ambientale. Vi rientrano incentivi in settori come edilizia, gestione dei rifiuti, economia circolare e acquisto di materiali da riciclo. Il grado di riformabilità di tali misure varia, ma alcune potrebbero essere rapidamente riallocate verso obiettivi di maggiore sostenibilità.

Complessivamente, la terza edizione del catalogo ha censito 171 misure: 72 sussidi sono stati qualificati come ambientalmente dannosi (SAD), 26 come incerti, e 73 come favorevoli (SAF)¹⁴⁶. La maggior parte dei SAD è rappresentata da sussidi indiretti, concentrati in particolare nei settori dell'energia e dell'IVA agevolata. La distribuzione geografica e giurisdizionale dei sussidi mette in evidenza la loro collocazione a cavallo tra competenze nazionali, europee e internazionali; ciò rende indispensabile la creazione di un coordinamento multilivello per una loro efficace revisione. L'inserimento del criterio di "riformabilità" nelle ultime edizioni del catalogo mira proprio a facilitare questo processo, indicando il margine d'azione disponibile a ciascun livello istituzionale.

3.2.1 Il ruolo del CITE nella riforma dei sussidi

La trasformazione del sistema fiscale rappresenta uno degli elementi fondamentali del Piano di Transizione Ecologica (PTE), considerato uno strumento economico chiave per

¹⁴⁶ Ivi

l'attuazione degli obiettivi del Piano stesso¹⁴⁷. Una revisione ampia e ben strutturata dell'impianto tributario, orientata alla risoluzione delle problematiche ambientali e attenta a non compromettere l'equilibrio della finanza pubblica, potrebbe includere interventi mirati alla correzione delle attuali inefficienze e distorsioni del mercato.

Il coordinamento e la supervisione del PTE sono stati attribuiti al CITE (Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica), istituito con l'articolo 4 del decreto-legge n.22 del 1° marzo 2021. Tra le funzioni attribuite al CITE rientrano, oltre al compito di armonizzare le politiche nazionali legate alla transizione ecologica e alla relativa pianificazione (in coerenza con le prerogative del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica e lo Sviluppo Sostenibile – CIPESS), anche la responsabilità di adottare decisioni in merito alla revisione dei sussidi dannosi per l'ambiente, avvalendosi del supporto di un Comitato tecnico, come previsto dall'articolo 68 della legge 28 dicembre 2015.

In tale contesto, tra il 2021 e il 2022, sono stati avviati interventi di riforma su cinque agevolazioni fiscali considerate ambientalmente dannose (SAD), presenti nel relativo catalogo, che sono state progressivamente eliminate:

- La riduzione dell'accisa sui carburanti impiegati per il trasporto ferroviario di passeggeri e merci (EN.SI.06), originariamente prevista nella Tabella A, punto 4, del Testo Unico delle Accise (TUA), è stata abrogata dall'art. 18, comma 1, del decreto-legge n. 4 del 27 gennaio 2022, convertito con modifiche nella Legge 28 marzo 2022, n. 25¹⁴⁸;
- L'esenzione dall'accisa per i prodotti energetici utilizzati nella produzione di magnesio da acqua marina (EN.SI.14), prevista nella medesima Tabella del TUA, è stata soppressa dal sopra citato articolo di legge¹⁴⁹;

¹⁴⁷ Ministero della Transizione Ecologica, Piano per la Transizione Ecologica – Documento di indirizzo strategico, Roma, 2021. Disponibile su: <https://www.mase.gov.it>.

¹⁴⁸ Art. 18, comma 1, D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, convertito con modificazioni nella Legge 28 marzo 2022, n. 25, in G.U. n. 49 del 28 febbraio 2022.

¹⁴⁹ Ivi

- La riduzione dell'accisa per i combustibili destinati alle navi impiegate esclusivamente in operazioni portuali di trasbordo (EN.SI.25) è stata eliminata ai sensi dell'art. 18, comma 2, dello stesso decreto-legge¹⁵⁰;
- I fondi destinati a progetti di ricerca, sviluppo e sperimentazione nel settore degli idrocarburi – petrolio, gas naturale e carbone (EN.SI.27 e EN.SI.28) sono stati oggetto di modifiche attraverso l'art. 18, comma 3, del decreto-legge n. 4 del 27 gennaio 2022, convertito con modificazioni nella Legge n. 25 del 28 marzo 2022¹⁵¹.

Successivamente, nel capitolo quattro, verrà approfondita la tematica sui sussidi ambientalmente dannosi soprattutto in ambito nazionale e gli interventi promossi al fine di combatterli.

3.3 I sussidi sull'energia e sui combustibili fossili

In Italia, il sistema di incentivazione legato all'energia presenta ancora numerose contraddizioni sotto il profilo ambientale. Dei circa trentaquattro sussidi attivi nel settore, la maggioranza è rappresentata da interventi indiretti, spesso classificabili come dannosi dal punto di vista ecologico. Considerando che quasi l'80% delle emissioni nazionali ha un'origine energetica, si comprende quanto le politiche di agevolazione in questo ambito possano incidere sugli obiettivi climatici e ambientali tanto a livello nazionale quanto internazionale¹⁵².

In teoria, i sussidi energetici potrebbero rappresentare strumenti efficaci per agevolare la transizione verso un modello basato su fonti rinnovabili e tecnologie a basso impatto ambientale. Tuttavia, in pratica, molti degli incentivi attualmente in vigore sostengono ancora in modo significativo l'uso delle fonti fossili. Tali misure, anziché favorire un'economia decarbonizzata, ostacolano il raggiungimento degli obiettivi ambientali e

¹⁵⁰ Ivi

¹⁵¹ Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, Relazione sullo stato della transizione ecologica, https://www.mase.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo_sostenibile/CSA6_Relazione.pdf

¹⁵² Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli, Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, 2022, p. 106.

contribuiscono al mantenimento di un sistema economico dipendente da fonti inquinanti¹⁵³.

Dal punto di vista economico, il costo di questi sussidi per lo Stato è considerevole: si stima che nel 2021 abbiano inciso sul bilancio pubblico per una cifra prossima ai 24 miliardi di euro. Di questi, circa 8,9 miliardi riguardano sussidi dannosi di tipo indiretto, molti dei quali relativi ai combustibili fossili¹⁵⁴.

Alcuni dei sussidi più discussi sono quelli che prevedono riduzioni fiscali per l'uso del gasolio, il quale, pur avendo un impatto ambientale superiore rispetto ad altri carburanti – in particolare per quanto riguarda le emissioni di ossidi di azoto e particolato – è tassato in misura inferiore rispetto alla benzina. Questo regime fiscale agevolato ha favorito negli anni un significativo incremento del parco veicolare diesel, con conseguenze negative in termini di qualità dell'aria e salute pubblica¹⁵⁵.

Anche altri settori beneficiano di agevolazioni che mal si conciliano con gli obiettivi di sostenibilità. È il caso dell'esenzione dell'accisa per i carburanti usati nella navigazione marittima e aerea, che trova fondamento in normative europee e che, pur favorendo la competitività, perpetua l'utilizzo di fonti fossili in comparti già responsabili di elevate emissioni¹⁵⁶.

Un'altra misura controversa è il regime agevolato riservato alle cosiddette imprese energivore, le quali beneficiano di una riduzione degli oneri di sistema, in particolare quelli destinati al finanziamento delle energie rinnovabili. Questo meccanismo, pur concepito per alleviare i costi delle imprese ad alta intensità energetica, finisce per penalizzare la transizione ecologica, privando le fonti rinnovabili di un canale di finanziamento importante¹⁵⁷.

¹⁵³ Ispra, *Emissioni nazionali di gas serra. Rapporto 363/2022*.

¹⁵⁴ Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli, Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, 2022, p. 108

¹⁵⁵ European Environment Agency, *Air Quality in Europe – 2020 Report*.

¹⁵⁶ Direttiva 2003/96/CE, art. 14.

¹⁵⁷ Decreto Ministeriale 21 dicembre 2017, art. 3; C(2017) 3406 della Commissione Europea.

Nel settore agricolo, un'ulteriore distorsione si riscontra nell'esenzione dell'accisa per il carburante impiegato nei lavori agricoli, il cui effetto è quello di incentivare l'uso di gasolio a scapito di opzioni energetiche più sostenibili.

Una prima riforma è stata avviata con il decreto-legge n. 4 del 27 gennaio 2022, che ha eliminato cinque sussidi considerati dannosi, generando un risparmio stimato di oltre 100 milioni di euro l'anno. Tuttavia, la rimozione dei sussidi favorevoli (SAF) nello stesso anno ha superato quella dei sussidi dannosi (SAD), suggerendo una direzione riformista ancora poco coerente¹⁵⁸.

Non mancano proposte per ampliare il gettito statale attraverso la revisione delle royalties sull'estrazione di idrocarburi, con l'obiettivo di portarle ai livelli medi europei. Tali modifiche potrebbero generare entrate aggiuntive stimate intorno ai 260 milioni di euro annui e contestualmente potrebbero rappresentare un importante segnale volto a disincentivare l'uso dei combustibili fossili¹⁵⁹.

Infine, emerge l'urgenza di una ristrutturazione complessiva dell'impianto dei sussidi ambientali, da attuarsi mediante un processo graduale e mirato che premi le pratiche virtuose e disincentivi l'uso di fonti inquinanti. In tal senso, l'obiettivo non dovrebbe essere solo l'abolizione dei sussidi dannosi, ma anche la loro riconversione in incentivi in grado di favorire comportamenti compatibili con la sostenibilità ambientale¹⁶⁰.

3.4 I sussidi ai trasporti

Il settore dei trasporti ha da sempre rappresentato una delle principali fonti di pressione ambientale in Italia. Secondo l'Ispra, esso è responsabile di circa un quarto delle emissioni complessive di gas serra a livello nazionale, contribuendo in modo rilevante anche all'inquinamento atmosferico, acustico e alla frammentazione degli ecosistemi naturali¹⁶¹. Oltre al danno ambientale diretto, il settore genera elevati costi sociali: le emissioni di sostanze nocive (PM10, NO_x, SO₂, NH₃ e composti organici volatili non

¹⁵⁸ Decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, art. 18; Legge 28 marzo 2022, n. 25.

¹⁵⁹ Legambiente, *Stop sussidi alle fonti fossili*, 2019, p. 6 ss.

¹⁶⁰ Campagna Sbilanciamoci! *I sussidi ambientalmente dannosi. Le proposte per il loro superamento entro il 2050, 2020*, p. 22.

¹⁶¹ Ispra, *Annuario dei dati ambientali*, online: https://annuario.isprambiente.it/sys_ind/904

metanici) hanno comportato, tra il 2010 e il 2019, un onere economico stimato in oltre 120 miliardi di euro¹⁶².

Per contenere questi impatti, le politiche ambientali si sono orientate verso l'adozione di misure sia normative che fiscali. Da un lato, sono stati introdotti limiti alle emissioni tramite regolamenti europei e direttive internazionali; dall'altro, si è fatto ricorso a strumenti fiscali, tra cui sussidi e incentivi mirati.

Tra le agevolazioni più impattanti, spiccano quelle legate all'utilizzo delle auto aziendali, che costituiscono il beneficio fiscale più oneroso per lo Stato, con una spesa complessiva di circa 1,23 miliardi di euro nel solo 2021¹⁶³. Questa spesa deriva dalla combinazione degli articoli 164 e 51 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), che consente alle imprese di dedurre fino al 70% dei costi sostenuti per veicoli aziendali concessi in uso promiscuo e, allo stesso tempo, riduce la base imponibile del lavoratore per il fringe benefit derivante dall'uso personale del veicolo.

Sebbene la legge di bilancio del 2020 abbia introdotto un correttivo ambientale, limitando il beneficio fiscale in funzione delle emissioni del veicolo aziendale immatricolato dopo il 1° luglio 2020, permangono criticità. In particolare, tale regime agevolato continua a incentivare l'acquisto e l'utilizzo di veicoli privati, a scapito di mezzi di trasporto collettivi o alternativi più sostenibili, come biciclette, car sharing e trasporti pubblici¹⁶⁴.

Un esempio virtuoso in direzione opposta è costituito dai buoni per il trasporto pubblico locale, introdotti dalla Legge 205/2017, che permettono ai datori di lavoro di offrire abbonamenti agevolati ai dipendenti, promuovendo forme di mobilità collettiva meno inquinanti.

Altro sussidio criticabile è quello previsto dalla legge 342/2000, che consente l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica per i veicoli storici non circolanti. Nonostante la limitazione alla sola sosta e non alla circolazione, tale esenzione interessa un segmento

¹⁶² Ministero dell'Ambiente, *V edizione del Catalogo dei sussidi ambientali dannosi e favorevoli*, 2022, p. 187

¹⁶³ Catalogo 2022, cit., p. 206

¹⁶⁴ Campagna Sbilanciamoci!, *I sussidi ambientalmente dannosi*, 2020, p. 23

di veicoli altamente inquinanti che, pur rappresentando solo il 9% del parco veicolare, è responsabile del 73% delle emissioni di particolato¹⁶⁵.

L'agevolazione sul gasolio commerciale, tassato a una tariffa inferiore rispetto al valore ordinario, rappresenta un ulteriore incentivo dannoso. Il beneficio fiscale, previsto dal D. Lgs. n. 504/1995, consente il rimborso parziale dell'accisa, con un impatto stimato superiore ai 3 miliardi di euro annui. Allo stesso modo, sono previste riduzioni d'imposta per categorie specifiche come taxi e forze armate, con tariffe agevolate che spesso risultano più vantaggiose rispetto a quelle applicate a carburanti meno inquinanti come GPL e metano¹⁶⁶.

Questo insieme di sussidi contrasta apertamente con il principio "chi inquina paga", sancito a livello europeo, e genera distorsioni che ostacolano una mobilità più pulita. Per questo, si auspica una riforma complessiva che, oltre a eliminare progressivamente tali benefici, riallochi le risorse a favore di infrastrutture pubbliche, trasporti sostenibili e tecnologie a basse emissioni. Un ripensamento in chiave ambientale del sistema degli incentivi nel comparto trasporti rappresenta dunque un passaggio essenziale per garantire una transizione ecologica credibile ed efficace.

3.5 I regimi agevolati IVA

Sebbene l'Imposta sul Valore Aggiunto non rientri tra i tributi ambientali in senso stretto, essa può essere modellata per favorire la sostenibilità, contribuendo al perseguimento degli obiettivi ambientali delineati dall'Unione Europea nel Green Deal e nell'Agenda 2030. L'articolo 37 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea afferma il principio di sviluppo sostenibile, che può essere tradotto in pratica anche mediante un uso strategico dei regimi IVA agevolati su beni e servizi compatibili con un'economia a basso impatto ambientale¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Catalogo 2022, cit., p. 206

¹⁶⁶ D. Lgs. 26/10/1995 (TUA), Tabella A, punti 12 e 16-bis; EEA, *Technical Report n. 20*, 2014

¹⁶⁷ A. Comelli, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal COVID-19*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2021, p. 44.

Infatti, l'applicazione di aliquote ridotte a determinati prodotti può incentivare comportamenti di consumo virtuosi, orientando la domanda verso beni e servizi ecocompatibili. Tuttavia, se queste agevolazioni vengono concesse a settori o beni ad elevato impatto ambientale, si rischia di ottenere l'effetto opposto, promuovendo indirettamente attività inquinanti. È per questo motivo che alcuni regimi agevolati sono stati classificati dal Ministero dell'Ambiente come sussidi ambientalmente dannosi (SAD)¹⁶⁸.

Nel quadro di una revisione del sistema fiscale in chiave ambientale, emerge quindi la necessità di riconsiderare tali regimi, in modo da assicurare coerenza con le politiche di sostenibilità e ridurre le distorsioni che ancora caratterizzano il sistema attuale.

Tra le misure più discusse rientra l'IVA al 4% applicata alla compravendita di immobili destinati a prima casa, purché non di lusso. Tale agevolazione, sebbene finalizzata a favorire l'accesso all'abitazione, ha avuto l'effetto di incentivare la nuova edificazione, aggravando fenomeni come la cementificazione e l'erosione del suolo, risorse già compromesse in molte aree italiane.

L'uso del suolo, in particolare, rappresenta un problema ambientale di rilievo: il suo consumo irreversibile compromette numerosi servizi ecosistemici, come la regolazione climatica e il contenimento del dissesto idrogeologico. Per mitigare tali impatti, sarebbe preferibile destinare l'agevolazione solo agli immobili ottenuti da interventi di recupero urbano o da riconversione di aree dismesse¹⁶⁹.

Allo stesso modo, anche l'aliquota IVA del 10% prevista per gli interventi di costruzione di abitazioni civili e le prestazioni di servizi edilizi collegati, se non vincolata a criteri ambientali, rischia di incentivare pratiche edilizie non sostenibili. Diversamente, si dovrebbe orientare il beneficio fiscale verso opere di ristrutturazione e rigenerazione urbana che evitino il consumo di nuovo suolo¹⁷⁰.

In ambito energetico, desta preoccupazione la previsione dell'IVA agevolata al 10% su prodotti come oli combustibili, estratti aromatici e petrolio greggio utilizzati per produrre

¹⁶⁸ Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli, MASE, 2022, p. 292.

¹⁶⁹ S. Settis, *Paesaggio, costituzione, cemento. La battaglia per l'ambiente contro il degrado civile*, Torino, 2010.

¹⁷⁰ Tabella A, parte III, nn. 127 undecies e 127 quaterdecies, D.P.R. n. 633/1972.

energia elettrica o come combustibili. Si tratta di fonti altamente inquinanti e pertanto le agevolazioni risulterebbero incoerenti rispetto alla necessità di decarbonizzare il mix energetico nazionale¹⁷¹.

Ancora più critico appare il trattamento IVA riservato ai prodotti petroliferi impiegati in agricoltura e nella pesca in acque interne, che godono della stessa aliquota agevolata. Il settore agricolo, pur contribuendo al presidio del territorio, presenta livelli di emissioni per unità di valore aggiunto molto superiori alla media economica nazionale. In quest'ottica, si potrebbe riformare l'agevolazione riducendo gradualmente il vantaggio fiscale per chi utilizza carburanti fossili e compensando tale misura con incentivi per l'adozione di energie rinnovabili e per l'acquisto di prodotti dell'agricoltura biologica.

Infine, merita attenzione anche il regime che prevede l'aliquota IVA agevolata al 10% per il deposito in discarica di rifiuti urbani non differenziati. Questo sussidio, ancora in vigore, risulta in netto contrasto con la strategia nazionale per l'economia circolare, che promuove il riciclo e la riduzione del conferimento in discarica. Una sua abolizione sarebbe coerente con le direttrici comunitarie e nazionali per una gestione sostenibile dei rifiuti¹⁷².

3.6 I sussidi ad agricoltura e pesca

Un'ulteriore area d'intervento nel quadro dei sussidi ambientali riguarda il settore primario, in particolare agricoltura e pesca. In questo ambito, i sostegni finanziari provengono in larga parte dalla Politica Agricola Comune (PAC) dell'Unione Europea e dal FEAMPA (Fondo europeo per gli affari marittimi, la pesca e l'acquacoltura), che svolgono un ruolo decisivo nel sostegno economico di tali comparti.

Va sottolineato che, rispetto ad altri settori, l'intervento normativo nazionale ed europeo si è dimostrato nel complesso più attento all'integrazione dei criteri ambientali. Infatti, il catalogo dei sussidi pubblicato dal Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica evidenzia una sostanziale assenza di sussidi dichiaratamente dannosi in questo ambito,

¹⁷¹ Tabella A, parte III, n. 104, D.P.R. n. 633/1972.

¹⁷² Strategia Nazionale per l'Economia Circolare, 2022; Tabella A, parte III, n. 127 sexiesdecies, D.P.R. n. 633/1972.

indicando che la direzione intrapresa è generalmente coerente con gli obiettivi di sostenibilità¹⁷³.

L'unico intervento segnalato come potenzialmente problematico riguarda le "Misure per la competitività delle filiere agricole strategiche e per il rilancio del settore olivicolo nelle aree colpite da *Xylella fastidiosa*". Questo programma è stato inserito tra i sussidi ambientalmente dannosi a causa del rischio di riduzione della biodiversità associato al reimpianto di varietà resistenti al batterio, a discapito della varietà genetica locale. Tuttavia, questa classificazione appare controversa, in quanto le medesime misure producono anche effetti positivi; si consideri, ad es., il recupero delle coltivazioni tradizionali di pregio, il contenimento delle specie invasive e il miglioramento qualitativo dei prodotti agricoli, nonché il contrasto al fenomeno di abbandono delle terre coltivate.

È rilevante osservare che tale misura ha un'incidenza economica molto contenuta – nel 2021 l'importo stanziato ammontava a circa un milione di euro – e costituisce un sussidio diretto, quindi meno rilevante per le analisi che si concentrano sui sussidi fiscali indiretti.

Tra le agevolazioni fiscali indirette meritevoli di attenzione figura il regime speciale IVA applicato ai produttori agricoli, previsto dall'articolo 34 del D.P.R. n. 633/1972. Esso consente l'applicazione di un sistema forfettario di compensazione e detrazione, che si traduce in un vantaggio fiscale rispetto al regime ordinario. Nonostante questo strumento abbia effetti potenzialmente benefici – come il contrasto allo spopolamento delle campagne e all'urbanizzazione – non viene tuttora riconosciuto come un vero sussidio ambientalmente favorevole, poiché privo di requisiti ambientali espliciti. L'introduzione di criteri ambientali nella determinazione del beneficio potrebbe rafforzarne il carattere virtuoso, rendendolo uno strumento efficace di politica ambientale¹⁷⁴.

¹⁷³ Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, V edizione, 2022, p. 311.

¹⁷⁴ Ivi, p. 322 e p. 42.

3.7 Altri sussidi e spese fiscali con effetti ambientali

Tra i numerosi strumenti fiscali con implicazioni ambientali, vi è un gruppo eterogeneo di misure che si collocano al di fuori delle categorie tradizionali, ma che incidono comunque sul bilancio dello Stato e sugli obiettivi di sostenibilità. Si tratta di agevolazioni legate a settori come l'edilizia, i beni strumentali, la gestione dei rifiuti, le risorse idriche e la cosiddetta finanza verde. Tali misure, nel loro insieme, non sempre sono state progettate con criteri di sostenibilità, ed è quindi necessario valutare la loro compatibilità con la transizione ecologica del sistema economico italiano.

Un esempio emblematico è il cosiddetto "Bonus Sud", un credito d'imposta introdotto dalla Legge n. 208 del 2015 con lo scopo di incentivare gli investimenti produttivi nel Mezzogiorno. Sebbene l'intento del legislatore fosse di natura socio-economica, mirato a riequilibrare le disparità territoriali, il bonus viene classificato come sussidio ambientalmente dannoso, in quanto non prevede alcun criterio legato all'efficienza energetica o all'impatto ambientale dei beni strumentali agevolati¹⁷⁵. La stessa critica si può estendere al credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali previsto dalla Legge n. 160 del 2019, noto come "nuova Sabatini", il quale, pur avendo una portata applicativa più ampia, condivide con il Bonus Sud l'assenza di vincoli ambientali¹⁷⁶.

All'opposto, si collocano misure come le detrazioni fiscali per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, introdotte con la Legge n. 90 del 2013. Tali agevolazioni, rese particolarmente attrattive dal cosiddetto "Superbonus 110%" previsto dal Decreto Rilancio del 2020, mirano esplicitamente a ridurre i consumi energetici e le emissioni climalteranti, promuovendo l'uso di energie rinnovabili e soluzioni edilizie più sostenibili¹⁷⁷.

Questo tipo di strumenti trova riscontro anche in altri Paesi: ad esempio, gli Stati Uniti hanno adottato politiche simili attraverso l'*Inflation Reduction Act* del 2022, che prevede consistenti incentivi fiscali per l'efficienza energetica e la transizione verso fonti

¹⁷⁵ Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, *Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli*, V edizione, 2022, p. 240.

¹⁷⁶ Ivi, p. 252.

¹⁷⁷ Legge 3 agosto 2013, n. 90; Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio"); v. anche F. Acerbis – M. Lio, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG*, in *Il Fisco*, 2023, p. 1155.

rinnovabili¹⁷⁸. La convergenza internazionale su queste strategie evidenzia la crescente consapevolezza del legame tra politica fiscale e sostenibilità ambientale.

È importante, infine, ricordare che il valore strategico dei sussidi fiscali non si esaurisce nella loro dimensione economica, ma comprende anche effetti occupazionali e di innovazione. Per questo motivo, appare necessario un ripensamento generale del sistema degli incentivi, affinché venga garantita una maggiore coerenza con le politiche ambientali nazionali e internazionali, privilegiando le misure capaci di generare un impatto positivo sul clima e sulla qualità della vita.

3.8 I sussidi nella prospettiva dell'economia circolare

Negli ultimi anni, l'attenzione verso l'economia circolare è cresciuta a livello sia nazionale sia europeo, portando alla formulazione di strategie e documenti programmatici che riconoscono alla fiscalità ambientale – e in particolare ai sussidi – un ruolo cruciale nel favorire modelli produttivi e di consumo più sostenibili. Secondo quanto evidenziato dai principali piani in materia, l'uso mirato della leva fiscale può fornire al mercato segnali economici chiari e coerenti, utili a incentivare il passaggio da un'economia lineare a una circolare, fondata sulla riduzione degli sprechi, sul riciclo delle risorse e sulla minimizzazione degli impatti ambientali¹⁷⁹.

Il Piano d'azione dell'Unione Europea per l'economia circolare del 2020 sottolinea la necessità di estendere l'applicazione di strumenti fiscali ben progettati. In particolare, il documento incoraggia l'uso di tasse ambientali, come quelle sui rifiuti conferiti in discarica o bruciati negli impianti di incenerimento, e suggerisce di sfruttare le aliquote IVA ridotte per sostenere attività circolari come la riparazione e la manutenzione dei prodotti destinati ai consumatori finali.

A livello nazionale, la Strategia per l'economia circolare (SEC) del 2022 rappresenta il principale riferimento in materia. Essa individua misure concrete per incentivare pratiche

¹⁷⁸ Inflation Reduction Act, USA, 2022.

¹⁷⁹ Strategia nazionale per l'economia circolare, MASE, 2022, p. 8.

virtuose, concentrandosi in particolare sul comparto dei rifiuti. Tra le proposte principali vi è la revisione del sistema fiscale al fine di penalizzare il conferimento in discarica e l'incenerimento, a favore del riciclaggio e del riuso. In quest'ottica, viene suggerita l'abolizione di alcune agevolazioni fiscali – classificate come sussidi ambientalmente dannosi (SAD) – attualmente previste dal D.P.R. n. 633/1972, come l'IVA ridotta al 10% per servizi di gestione, stoccaggio e smaltimento di rifiuti, comprese le prestazioni legate alla depurazione e alla gestione delle fognature¹⁸⁰.

Altre misure oggetto di revisione riguardano la riduzione al 20% della tariffa ordinaria applicata allo smaltimento di specifici rifiuti – come scarti da impianti di compostaggio o fanghi palabili – negli inceneritori privi di recupero energetico. L'intento è quello di eliminare questi benefici fiscali e reindirizzare le risorse risparmiate verso il Fondo per la riduzione dei rifiuti, destinato a finanziare progetti di prevenzione, tecnologie innovative per il riciclo e iniziative in linea con i principi dell'economia circolare¹⁸¹.

Questa prospettiva evidenzia l'esigenza di una maggiore coerenza tra le politiche ambientali e fiscali. La riconversione dei sussidi dannosi in strumenti di incentivazione positiva rappresenta una leva fondamentale per guidare la transizione ecologica, in linea con gli impegni assunti a livello europeo e con l'obiettivo più ampio di garantire un utilizzo efficiente e circolare delle risorse naturali¹⁸².

3.9 Il sistema fiscale ambientale in ambito comparato

Dopo aver discusso e analizzato a fondo il sistema fiscale ambientale italiano, di seguito verrà analizzata la stessa tematica ma in maniera più grande, cioè, andando a vedere innanzitutto in Europa quali sono i paesi che si sono mossi per prima affinché cambino le

¹⁸⁰ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, Tabella A, parte III, n. 127-sexiesdecies.

¹⁸¹ Strategia nazionale per l'economia circolare, cit., p. 130.

¹⁸² Ellen MacArthur Foundation, *Towards the Circular Economy*, 2013.

norme attuali e, successivamente, approfondire l'aspetto mondiale vedendo più nello specifico paesi come gli Stati Uniti e il Canada.

3.9.1 Svezia: carbon tax e risultati ambientali

La Svezia rappresenta uno degli esempi più virtuosi a livello mondiale nell'applicazione di strumenti fiscali per il contrasto ai cambiamenti climatici. Sin dal 1991, il paese ha introdotto una tassa sul carbonio, imponendo un costo alle emissioni di anidride carbonica derivanti dall'uso dei combustibili fossili. L'aliquota iniziale era fissata a 250 corone svedesi (SEK) per tonnellata di CO₂, ma è stata progressivamente incrementata fino a raggiungere, nel 2025, un valore di 1.510 SEK per tonnellata, corrispondente a circa 134 euro¹⁸³.

Il disegno della carbon tax è stato attentamente calibrato: l'applicazione è rivolta in prevalenza ai settori non inclusi nell'Emission Trading System (ETS) europeo, come il riscaldamento domestico e i trasporti. Per le industrie soggette all'ETS, l'imposta è stata ridotta o eliminata, mentre per le altre attività è stata progressivamente portata al 100% dell'aliquota tra il 2011 e il 2018.

I risultati ambientali ottenuti da questi interventi sono significativi. Dal 1990 al 2021, le emissioni di gas serra della Svezia si sono ridotte del 33% a fronte di una crescita del PIL (prodotto interno lordo) nazionale pari al 92%; ciò ha dimostrato che la crescita economica può essere compatibile con una politica climatica ambiziosa¹⁸⁴. Un miglioramento particolarmente rilevante ha riguardato il settore dei trasporti, dove le emissioni (escludendo il traffico aereo) sono diminuite del 70% rispetto al 2010.

Anche nel comparto del riscaldamento residenziale si è registrata una trasformazione radicale. Grazie alla diffusione del teleriscaldamento alimentato da fonti rinnovabili, all'utilizzo di scarti di legno e pellet, nonché alle pompe di calore, l'uso di combustibili

¹⁸³ Government Offices of Sweden, *Sweden's Carbon Tax*, <https://www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/swedens-carbon-tax>.

¹⁸⁴ Ivi

fossili è stato quasi completamente eliminato. Nel 2025, questi ultimi rappresentano meno del 2% delle emissioni totali di gas serra del paese¹⁸⁵.

Inoltre, la carbon tax ha incentivato in modo deciso l'adozione di biocarburanti, grazie a un sistema di obblighi di riduzione che ha spinto i distributori di benzina e diesel a incrementare progressivamente la quota di componenti rinnovabili nei carburanti.

L'esperienza svedese dimostra come l'introduzione di una carbon tax ben congegnata possa non solo ridurre in modo significativo le emissioni, ma anche favorire l'innovazione tecnologica e una crescita economica sostenibile, diventando un modello di riferimento per le politiche ambientali internazionali.

3.9.2 Germania: incentivi verdi e riforme fiscali

Analogamente a quanto detto precedentemente per la Svezia, anche la Germania si è posta tra i leader europei della transizione ecologica, avviando un ampio programma di investimenti e riforme fiscali volti a ridurre le emissioni climalteranti e promuovere contestualmente uno sviluppo sostenibile. Con la legge di bilancio del 2022, Berlino ha stanziato 8 miliardi di euro per misure di supporto alla transizione verde, in aggiunta agli 80 miliardi già investiti nei due anni precedenti¹⁸⁶. Questa strategia conferma la volontà del governo di integrare la protezione ambientale come asse strategico della politica economica.

Gli obiettivi fissati sono particolarmente ambiziosi: entro il 2030 la riduzione del 65% delle emissioni e la riduzione dell'88% entro il 2040, per raggiungere la neutralità climatica entro il 2045¹⁸⁷. Per gestire in maniera più efficace le politiche climatiche ed energetiche, è stato creato un apposito Ministero federale dell'Economia e della Protezione del Clima (BMWK), cui è affidato il compito di coordinare gli interventi nei vari settori produttivi.

¹⁸⁵ Government Offices of Sweden, *Sweden's Carbon Tax*, <https://www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/swedens-carbon-tax>.

¹⁸⁶ Ivi

¹⁸⁷ Ivi

Sul fronte degli incentivi fiscali, il governo ha introdotto numerose misure: sono previsti sostegni alla produzione di idrogeno verde, contributi per la realizzazione di reti di riscaldamento ad alta efficienza e a basso impatto ambientale, finanziamenti per la costruzione di unità alloggiative sociali progettati con criteri climaticamente sostenibili, nonché investimenti nella mobilità elettrica. In particolare, 2,5 miliardi di euro sono destinati allo sviluppo delle reti di riscaldamento sostenibili e 301,5 milioni di euro sono stati riservati all'ampliamento delle infrastrutture ciclabili¹⁸⁸.

Anche il sistema fiscale è stato riformato in chiave ambientale. Dal 2021, la Germania ha introdotto uno schema di scambio delle emissioni di CO₂ destinato ai settori dei trasporti e del riscaldamento, in grado di incentivare comportamenti produttivi meno inquinanti. Contestualmente, sono allo studio ulteriori interventi, come una tassa sugli imballaggi in plastica e l'estensione degli sgravi fiscali per l'energia rinnovabile. Nel comparto automobilistico, la tassazione è stata modificata per penalizzare maggiormente i veicoli ad alte emissioni di anidride carbonica: a partire dal gennaio 2021, l'imposta aumenta da due a quattro euro per ogni grammo di CO₂ emesso oltre i 95 grammi per chilometro, mentre i veicoli a basse emissioni possono beneficiare di un bonus fiscale di 30 euro annui per un massimo di cinque anni¹⁸⁹.

Attraverso queste misure integrate, la Germania sta cercando di coniugare crescita economica, innovazione tecnologica e tutela ambientale, rafforzando il proprio ruolo di modello per la transizione ecologica in Europa e a livello globale.

3.9.3 Francia: fiscalità verde e conflitti sociali

La Francia ha intrapreso un ambizioso percorso verso la sostenibilità ambientale con l'adozione della legge sulla transizione energetica per la crescita verde, nota come “Royal bill”, approvata nel luglio 2015 dopo un lungo processo di consultazioni e dibattiti parlamentari. Questa legge, articolata in 66 articoli, si propone obiettivi estremamente

¹⁸⁸ FiscoOggi, *Germania, transizione verde in campo: investimenti e misure fiscali*, <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/germania-transizione-verde-campo-investimenti-e-misure-fiscali>.

¹⁸⁹ Ivi

ambiziosi: ridurre il consumo finale di energia del 50% entro il 2050 rispetto ai livelli del 2012, abbassare la quota di energia nucleare nella produzione elettrica al 50% entro il 2025, dimezzare il volume dei rifiuti smaltiti in discarica entro il 2050, aumentare al 32% la quota di energie rinnovabili entro il 2030, ridurre del 40% le emissioni di gas serra entro il 2030 e del 75% entro il 2050 e infine di diminuire del 30% il consumo di combustibili fossili entro il 2030 rispetto al 2012¹⁹⁰.

Un elemento chiave della legge riguarda il miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici, sia pubblici sia privati, attraverso interventi di isolamento termico e l'adozione di sistemi di riscaldamento a basso impatto, anche nei centri storici¹. Sono previste inoltre misure a sostegno delle famiglie economicamente vulnerabili per mitigare il peso delle spese energetiche, l'implementazione diffusa di contatori elettronici, la valorizzazione energetica dei rifiuti non riciclabili e la promozione della mobilità sostenibile attraverso incentivi specifici.

Tra gli strumenti economici previsti spicca l'introduzione della carbon tax, inizialmente fissata a 14,50 euro per tonnellata di CO₂ emessa, con un incremento programmato fino a 100 euro per tonnellata entro il 2030¹. La normativa ha inoltre introdotto dal 1° gennaio 2016 un abbattimento d'imposta per le imprese che forniscono biciclette aziendali ai dipendenti e un'indennità chilometrica per i lavoratori che utilizzano la bicicletta per gli spostamenti casa-lavoro¹⁹¹.

Nonostante la visione strategica del provvedimento, l'attuazione concreta delle misure ha suscitato tensioni sociali, soprattutto tra le fasce di popolazione più esposte al rischio di impoverimento. Il timore di un aumento del carico fiscale e dei costi energetici ha alimentato proteste, come testimonia il movimento dei "gilet gialli", che ha reso evidente la difficoltà di conciliare ambiziosi obiettivi ambientali con il principio di giustizia sociale. La sfida principale per il governo francese resta dunque quella di perseguire una transizione ecologica capace di non esacerbare le disuguaglianze economiche e territoriali.

¹⁹⁰ Buildnews.it, *Francia: approvata la transizione energetica verde e la carbon tax*, <https://www.buildnews.it/articolo/francia-approvata-la-transizione-energetica-verde-e-la-carbon-tax>

¹⁹¹ Ivi

3.10 Esperienze extra-europee: Stati Uniti e Canada

Il Canada si è affermato come uno dei principali promotori della transizione ecologica a livello globale, adottando una serie di riforme ambientali e incentivi verdi volti a ridurre le emissioni di gas serra e promuovere lo sviluppo sostenibile. In particolare, il paese ha stabilito obiettivi ambiziosi per raggiungere la neutralità climatica entro il 2050, con un impegno intermedio a ridurre le emissioni del 40-45% entro il 2030 rispetto ai livelli del 2005. Questi obiettivi sono stati formalizzati attraverso il Piano di Riduzione delle Emissioni 2030 e riflettono la determinazione del Canada a contribuire significativamente agli sforzi globali per limitare il riscaldamento climatico a 1,5°C, in linea con l'Accordo di Parigi.

Un elemento chiave della strategia canadese è l'adozione di un sistema di prezzo del carbonio, riconosciuto come uno degli strumenti più efficaci per incentivare la riduzione delle emissioni e stimolare l'innovazione in soluzioni a basse emissioni. Il Canada ha adottato la Global Carbon Pricing Challenge, iniziativa mirata ad estendere, entro il 2030, la copertura della tariffazione del carbonio al 60% delle emissioni globali, promuovendo la cooperazione internazionale in materia di politiche di prezzo del carbonio¹⁹².

Nel settore dei trasporti, il Canada si è impegnato a raggiungere il 100% di vendite di veicoli a zero emissioni entro il 2035, introducendo incentivi per l'acquisto di veicoli elettrici e misure volte a diffondere l'installazione di infrastrutture di ricarica. Parallelamente, il paese sta lavorando per ridurre le emissioni di metano, in particolare nel settore energetico, attraverso regolamentazioni più stringenti e la promozione di tecnologie di monitoraggio e riduzione delle perdite¹⁹³.

La cooperazione internazionale rappresenta un pilastro fondamentale della politica ambientale canadese. Nel novembre 2023, il Canada e l'Unione Europea hanno istituito l'Alleanza Verde UE-Canada, un partenariato strategico volto a rafforzare la collaborazione in ambiti quali l'azione climatica, la protezione dell'ambiente, la transizione all'energia pulita e la trasformazione verde dell'industria. L'Alleanza prevede

¹⁹² Commissione Europea, *EU-Canada Green Alliance*, 2023, <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/876845/EU-Canada%20Green%20Alliance.pdf>

¹⁹³ Ivi

anche la cooperazione su questioni come la biodiversità, la gestione sostenibile degli oceani e l'agricoltura sostenibile, promuovendo soluzioni basate sulla natura per la rimozione del carbonio e la conservazione degli ecosistemi¹⁹⁴.

Inoltre, il Canada sta intensificando gli sforzi per mobilitare finanziamenti a favore della biodiversità e della resilienza climatica, collaborando con partner internazionali per sostenere i paesi in via di sviluppo nell'attuazione delle loro politiche ambientali. Queste iniziative riflettono l'impegno del Canada a costruire una società più resiliente ai cambiamenti climatici e a contribuire attivamente alla realizzazione degli obiettivi dell'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile¹⁹⁵.

Complessivamente, le riforme ambientali e gli incentivi verdi adottati dal Canada evidenziano un approccio integrato e proattivo alla sfida climatica, basato su una combinazione di politiche interne ambiziose e una forte cooperazione internazionale. Attraverso questi sforzi, il Canada mira non solo a ridurre le proprie emissioni, ma anche a guidare e ispirare l'azione globale per un futuro sostenibile.

Negli Stati Uniti, invece, il percorso verso la decarbonizzazione ha conosciuto una fase particolarmente complessa, durante la quale si sono evidenziate oscillazioni tra proposte legislative ambiziose e ostacoli istituzionali di rilievo. Il Green New Deal, presentato per la prima volta al Congresso nel 2019 dalla deputata Alexandria Ocasio-Cortez e dal senatore Ed Markey, si configurava come una risoluzione non vincolante volta a promuovere una trasformazione sistemica dell'economia americana, mirando non solo alla riduzione delle emissioni di carbonio, ma anche alla creazione di nuovi posti di lavoro e alla riduzione delle disegualianze sociali¹⁹⁶. Tuttavia, nonostante l'ampio sostegno della società civile, le proposte riconducibili al Green New Deal hanno incontrato forti difficoltà nel completare l'iter legislativo, anche a causa della polarizzazione politica interna.

¹⁹⁴ Commissione Europea, *Dichiarazione sulla firma dell'Alleanza verde UE-Canada*, 24 novembre 2023, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/statement_23_6054

¹⁹⁵ Commissione Europea, *Accordo verde UE-Canada: cooperazione per un futuro sostenibile*, 2023, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/it/ip_23_5946/IP_23_5946_IT.pdf

¹⁹⁶ B. Marchetti, *Le politiche di decarbonizzazione statunitensi tra il Green New Deal e la giurisprudenza della Corte Suprema*, in "Rivista della Regolazione dei Mercati"

Nell'agosto 2022, attraverso un delicato compromesso politico raggiunto in Senato si è giunti ad un passo concreto in materia ambientale: l'approvazione dell'*Inflation Reduction Act*. Questa legge storica prevede uno stanziamento di circa 400 miliardi di dollari in dieci anni destinati alla promozione delle energie rinnovabili, al miglioramento dell'efficienza energetica e allo sviluppo di tecnologie per la cattura del carbonio¹⁹⁷. Il provvedimento mira a ridurre del 40% le emissioni di CO₂ entro il 2030 (rispetto ai livelli del 2005) attraverso l'introduzione di incentivi fiscali e finanziamenti diretti, intervenendo su settori strategici come la produzione di energia pulita, i biocarburanti e l'idrogeno verde.

Parallelamente, un ruolo fondamentale nella lotta al cambiamento climatico è stato tradizionalmente ricoperto dall'*Environmental Protection Agency (EPA)*, che ha agito per fissare standard ambientali attraverso il *Clean Power Plan* dell'era Obama. Tuttavia, l'azione dell'EPA ha subito un forte ridimensionamento a seguito della sentenza della Corte Suprema nel caso *West Virginia v. EPA*, che ha limitato il potere regolatorio dell'agenzia in assenza di una delega esplicita da parte del Congresso¹⁹⁸. Tale decisione ha inciso profondamente sulla capacità dell'esecutivo di intervenire direttamente sulle politiche di riduzione delle emissioni, riaffermando il principio secondo cui le scelte di grande rilevanza economica e politica devono essere compiute dal potere legislativo.

Nel complesso, l'approccio statunitense alla transizione ecologica si caratterizza per una forte tensione tra iniziative legislative ambiziose, vincoli istituzionali e contrapposizioni politiche, delineando un quadro complesso in cui la decarbonizzazione procede tra avanzamenti significativi e persistenti resistenze.

3.11 Il ruolo dell'Unione Europea: direttive, raccomandazioni, Green Deal

Per affrontare in maniera strutturale l'emergenza climatica e garantire uno sviluppo economico sostenibile, l'Unione Europea ha elaborato una strategia ambiziosa e articolata che si fonda sul *Green Deal* europeo. Presentato dalla Commissione Europea nel dicembre 2019 e pienamente sostenuto dal Consiglio dell'UE, il *Green Deal* si propone di

¹⁹⁷ Ivi

¹⁹⁸ Ivi

trasformare radicalmente l'economia europea, con l'obiettivo principale, fissato per il 2050, di rendere l'Europa il primo continente a impatto climatico zero¹⁹⁹. Questo progetto non si limita a contrastare il cambiamento climatico, ma aspira a promuovere un modello di crescita più inclusivo, efficiente nell'uso delle risorse, rispettoso della biodiversità e capace di rendere migliore la qualità di vita dei cittadini.

Al fine di raggiungere tali traguardi, il Green Deal europeo definisce un piano di azione che investe numerosi settori: dall'energia all'industria, dall'edilizia ai trasporti, dall'agricoltura alla gestione dei rifiuti. Tutti gli interventi sono volti a favorire un'economia circolare, a ridurre l'inquinamento, tutelare gli ecosistemi naturali, garantendo la giusta ed equa transizione per tutte le regioni e le categorie sociali interessate¹. Tra le misure cardine si segnalano la decarbonizzazione del settore energetico, il sostegno alla mobilità sostenibile, il miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici e la promozione di tecnologie e processi produttivi a basse emissioni.

Sul piano normativo, l'Unione Europea ha predisposto una serie di direttive e regolamenti che rendono vincolanti gli obiettivi fissati dal Green Deal. In particolare, il pacchetto legislativo “Fit for 55”, adottato nel 2021, stabilisce un insieme di strumenti per ridurre le emissioni di gas a effetto serra di almeno il 55% entro il 2030, rispetto ai livelli del 1990²⁰⁰. Tra le misure previste figurano il rafforzamento del sistema europeo di scambio di quote di emissione (EU ETS), la revisione della direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici, la fissazione di nuovi standard relativi alle emissioni delle automobili e l'adozione di un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (Carbon Border Adjustment Mechanism).

Il Consiglio dell'UE ha giocato un ruolo essenziale nel definire e approvare le politiche attuative del Green Deal. Attraverso il processo legislativo ordinario, il Consiglio, insieme al Parlamento Europeo, ha adottato regolamenti specifici come quello sui prodotti da costruzione più puliti e intelligenti e la normativa relativa ai fertilizzanti riciclati. In

¹⁹⁹ Consiglio dell'Unione Europea, *Green Deal europeo: strategia di crescita e neutralità climatica*, <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/european-green-deal/>

²⁰⁰ Consiglio dell'Unione Europea, *Green Deal europeo: strategia di crescita e neutralità climatica*, <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/european-green-deal/>

particolare, le nuove norme per il settore edilizio mirano a ridurre drasticamente l'impatto ambientale degli edifici, responsabili di circa il 40% del consumo energetico europeo, mentre quelle sui fertilizzanti puntano a incentivare pratiche agricole più sostenibili e circolari.

Un elemento fondamentale dell'approccio europeo è il sostegno finanziario alla transizione verde. Per questo motivo, il Green Deal è accompagnato da strumenti economici rilevanti come il Meccanismo per una Transizione Giusta e il Fondo per una Transizione Giusta, destinati a sostenere le regioni più dipendenti dai combustibili fossili³. Complessivamente, la Commissione ha proposto di destinare almeno il 30% del bilancio a lungo termine dell'UE 2021-2027 e dello strumento per la ripresa NextGenerationEU a iniziative che contribuiscano agli obiettivi climatici²⁰¹.

Parallelamente, l'Unione Europea incoraggia gli Stati membri a elaborare i propri Piani Nazionali per l'Energia e il Clima (PNEC), strumenti fondamentali per declinare a livello nazionale gli impegni assunti in ambito europeo. Ogni piano deve stabilire obiettivi concreti per la riduzione delle emissioni, l'efficienza energetica e la diffusione delle energie rinnovabili, nonché misure di adattamento ai cambiamenti climatici.

Il Green Deal europeo attribuisce grande importanza anche alla dimensione internazionale della lotta al cambiamento climatico. L'Unione si propone di guidare l'azione globale promuovendo standard ambientali elevati nelle relazioni commerciali e negli accordi internazionali, come dimostrato dal Green Alliance firmato con il Canada e dal costante impegno nelle Conferenze delle Parti (COP) sul clima. Inoltre, l'UE si impegna a sostenere finanziariamente i paesi in via di sviluppo nella loro transizione ecologica, riaffermando i principi di solidarietà e giustizia climatica.

Oltre alle direttive e ai regolamenti, il Consiglio adotta raccomandazioni che, pur non essendo vincolanti, guidano l'azione degli Stati membri e favoriscono l'allineamento delle politiche nazionali agli obiettivi comuni. In questo modo si cerca di costruire una

²⁰¹ Consiglio dell'Unione Europea, *Green Deal europeo: strategia di crescita e neutralità climatica*, <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/european-green-deal/>

governance climatica efficace, capace di garantire una rapida implementazione delle strategie concordate a livello europeo.

La dimensione sociale del Green Deal non è trascurata: l'Unione riconosce che la transizione ecologica comporta cambiamenti profondi nelle strutture produttive e nei modelli occupazionali, e per questo promuove politiche attive del lavoro, formazione professionale e programmi di riqualificazione per i lavoratori dei settori in transizione. Tali interventi sono volti a garantire che nessuno sia lasciato indietro, secondo il principio di "transizione giusta".

In sintesi, il ruolo dell'Unione Europea nella lotta al cambiamento climatico si concretizza in un impegno multilivello che unisce strumenti normativi vincolanti, sostegno finanziario, coordinamento delle politiche nazionali e leadership internazionale. Attraverso il Green Deal e le numerose iniziative correlate, l'UE non solo si pone obiettivi ambiziosi, ma costruisce anche i mezzi concreti per raggiungerli, consolidando la propria posizione di guida nella transizione verso un'economia più verde, inclusiva e resiliente.

3.12 Il confronto con l'Italia: spunti di riforma e criticità

Dopo aver analizzato approfonditamente tutte le situazioni sia a livello europeo che a livello extra-europeo con il Canada e gli Stati Uniti, bisogna fare una riflessione su quelli che sono i punti critici del nostro paese in relazione agli interventi del resto del mondo.

A differenza del nostro paese, in Europa Germania e Svezia sono tra le principali forze europee che si sono mosse per prima in questa tematica. Difatti, la Svezia è stata una delle prime a introdurre la carbon tax mentre la Germania è da molti anni che sta progettando il programma "Energiewende" che promuove una serie di incentivi sia fiscali che economici per un ecosistema a basse emissioni. Questo progetto è molto lungimirante e soprattutto è ben visto dalla politica tedesca.

Confrontando la situazione europea con quella italiana emergono vari spunti di riflessione e criticità. Prima di tutto l'assenza di organizzazione da parte del governo italiano che tende a modificare continuamente le norme ambientali e non integra le stesse con le politiche economiche. Inoltre, si è visto come negli ultimi anni ci sia stato un mancato utilizzo efficiente del fondo europeo destinato alla transizione verde.

Nonostante però la presenza di queste criticità, l'Italia si posiziona tra i paesi più di spicco nel settore fotovoltaico ed eolico. L'interesse per l'efficienza energetica, come l'Ecobonus e il Superbonus 110%, ha riscosso un notevole successo tanto da permettere al nostro paese di essere anche uno dei principali paesi a produrre energia pulita.

Per concludere, nonostante l'Italia abbia a disposizione strumenti legislativi e finanziari adeguati, risulta meno efficace rispetto a realtà come Svezia, Germania e il resto del mondo fin qui analizzato. Le principali difficoltà risiedono nella gestione amministrativa, nella discontinuità delle politiche ambientali e nella scarsa integrazione tra le strategie settoriali. Per migliorare le proprie performance in ambito green, il Paese dovrebbe puntare su una maggiore stabilità normativa, su un utilizzo più efficiente dei fondi europei e su una programmazione industriale maggiormente orientata alla sostenibilità nel lungo periodo come il programma tedesco approfondito pocanzi.

Un altro spunto di analisi che vorrei analizzare è se esiste una correlazione tra una diminuzione dei tributi ambientali e l'effettiva sostenibilità di un paese, cioè se questa mossa fiscale da parte dei paesi ha davvero comportato nel tempo un miglioramento ambientale oppure no. Partendo con l'analizzare il primo grafico sottostante, questo ci evidenzia l'impatto della tassazione ambientale sul PIL dei principali paesi d'Europa.

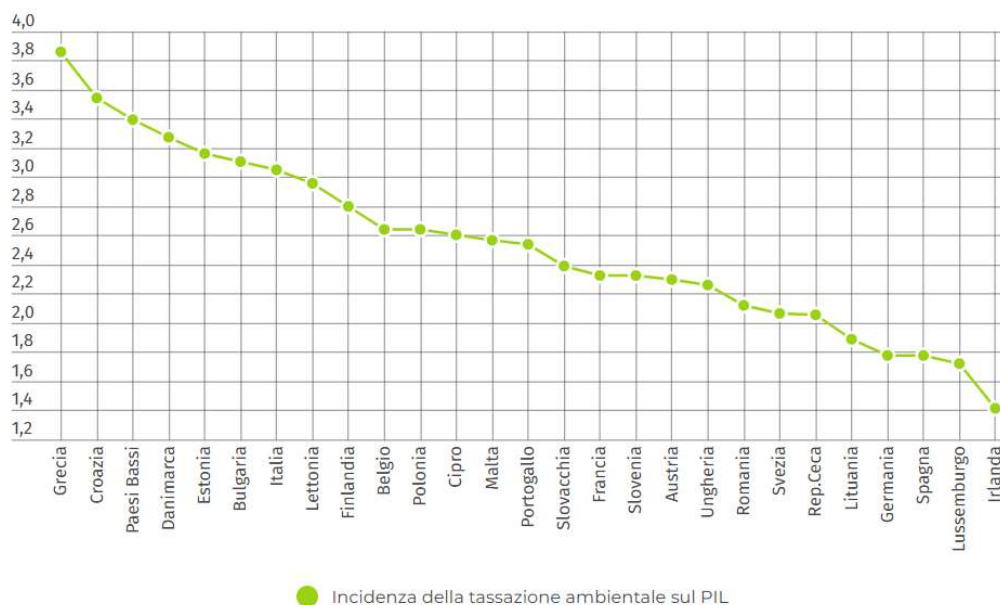


Figura 2 "Incidenza della tassazione ambientale sul PIL" fonte: <https://www.truenumbers.it/tasse-ambientali-in-italia-al-305-del-pil/>

Come ultimo paese troviamo proprio l'Irlanda, uno dei paesi promotori del "case green".

Al contrario, dai risultati emersi da questo grafico sottostante, risultano le emissioni chi chilotonnellate di CO2 dei paesi europei più importanti.

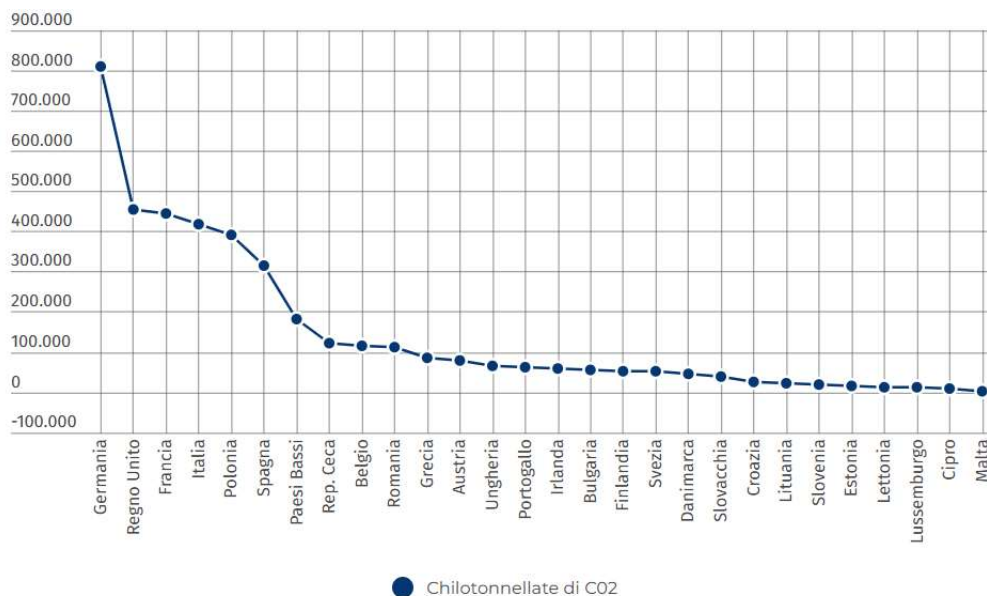


Figura 3 "Emissioni Chilotonnellate di CO2" fonte: <https://www.truenumbers.it/tasse-ambientali-in-italia-al-305-del-pil/>

Come possiamo ben notare, esattamente nel centro, troviamo proprio l'Irlanda che emette una grande quantità di chilotonnellate di CO2 pari quasi a 100.000. Tuttavia, se andassimo a confrontare i risultati ottenuti potremmo evidenziare come, ad esempio, la Croazia che si posiziona come il secondo paese per incidenza ambientale sul PIL, emette meno chilotonnellate di CO2 rispetto all'Irlanda che si presenta come ultimo paese per incidenza ambientale sul PIL. Questo ci fa supporre come in Europa il principio "chi inquina paga" non venga applicato in maniera equa.

Nonostante ciò però, possiamo delineare una nota positiva cioè che il nostro paese presenta dei risultati molto affini in entrambi i grafici.

4. Prospettive future della fiscalità ambientale

L'emergenza climatica e la recente crisi pandemica hanno imposto una profonda riflessione sulle modalità con cui le politiche fiscali possono contribuire a un modello di sviluppo più sostenibile e resiliente. La pandemia ha agito da catalizzatore, accelerando l'urgenza di trasformare i paradigmi tradizionali legati alla produzione, al consumo e all'organizzazione urbana, e indirizzando l'attenzione verso strategie economiche che sappiano coniugare crescita e tutela ambientale. In tale contesto, la fiscalità ambientale si presenta come uno degli strumenti privilegiati per garantire la sostenibilità delle politiche pubbliche, sia sotto il profilo ambientale che sotto quello finanziario. Infatti, molti studiosi sostengono che solo un'equa tassazione delle attività ad alto impatto ambientale può assicurare risorse adeguate per finanziare le necessarie trasformazioni tecnologiche e infrastrutturali, senza gravare eccessivamente sul lavoro o sul sistema produttivo tradizionale²⁰².

Le prospettive future della fiscalità ambientale, soprattutto nel contesto italiano, si delineano lungo un percorso definito da due direttive fondamentali: da un lato, l'impulso europeo espresso attraverso il Green Deal, il pacchetto "Fit for 55" e le riforme collegate; dall'altro, la cornice nazionale offerta dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e dalla Legge Delega per la riforma fiscale del 31 luglio 2021. Quest'ultima, in particolare, attraverso l'articolo 15, ha formalizzato l'intenzione di introdurre strumenti fiscali in grado di promuovere comportamenti sostenibili, sostenendo al contempo la transizione energetica. Il PNRR, dal canto suo, assegna un ruolo centrale alla fiscalità ambientale nel processo di rilancio post-pandemico, favorendo la decarbonizzazione e l'innovazione verde mediante l'utilizzo mirato delle risorse europee²⁰³.

Uno dei principali obiettivi delle riforme future sarà quello di eliminare progressivamente i sussidi ambientalmente dannosi (SAD), che rappresentano un'anomalia del sistema tributario in quanto incentivano pratiche ad alto impatto ecologico, argomento di cui discuteremo nei prossimi paragrafi. Tra questi, rilevano le agevolazioni fiscali sulle fonti

²⁰² Cfr. A.F. Uricchio, "Le politiche tributarie in materia ambientale, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa", Cacucci Editore, 2016, p. 472.

²⁰³ V. il testo della Legge Delega n. 111/2021 e le missioni del PNRR, in particolare M2C2.

fossili e le esenzioni nei settori dell'agricoltura, dei trasporti e dell'industria pesante, le quali non solo generano ingenti perdite in termini di gettito, ma aggravano anche la pressione sugli ecosistemi²⁰⁴. In questa direzione, l'Agenda 2030 dell'ONU sottolinea la necessità di riallineare imposte e sussidi agli obiettivi climatici, attraverso una riallocazione fiscale verde che operi sia sul lato delle entrate, con l'introduzione o la revisione di imposte ambientali, sia sul lato della spesa, finanziando innovazioni sostenibili e interventi compensativi per le fasce sociali più vulnerabili²⁰⁵.

A livello metodologico, si ritiene indispensabile che il sistema fiscale venga sottoposto a una costante attività di monitoraggio e valutazione d'impatto, per verificarne l'efficacia in termini di riduzione dell'inquinamento e promozione di comportamenti ecologicamente virtuosi. Tra le misure previste dalla Commissione europea e recepite in parte anche dalla proposta di Legge Delega italiana, vi sono la rimodulazione dell'IRPEF secondo un modello duale, la semplificazione dell'IRES con premialità per imprese impegnate nella transizione ecologica, e l'introduzione di incentivi fiscali per interventi di riqualificazione energetica e antisismica²⁰⁶. Questi strumenti si integrano con l'evoluzione delle imposte ambientali già esistenti, come la tassa automobilistica e il tributo sullo smaltimento in discarica, che sempre più vengono utilizzati non solo per finalità di gettito ma come leve comportamentali.

Il futuro della fiscalità ambientale si gioca anche sul fronte della tassazione dei carburanti e delle risorse in via di esaurimento. È auspicabile una revisione delle accise sui combustibili, oggi disallineate rispetto all'effettivo impatto ambientale, e l'introduzione di canoni minimi per l'uso di risorse idriche e materiali da cava, in modo da incentivare un consumo responsabile e generare entrate coerenti con gli obiettivi ambientali. Parimenti, è necessario intervenire sulle agevolazioni per il settore agricolo e sui carburanti marittimi, settori tuttora beneficiari di trattamenti fiscali favorevoli nonostante l'elevata impronta ecologica.

²⁰⁴ A. Zatti, "Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità", ECCO Think Tank, 2021.

²⁰⁵ AA.VV., "Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile", ONU.

²⁰⁶ A. Di Pietro, "La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa", Cacucci, 2016.

Tuttavia, l'efficacia di tali riforme risulterà aumentata esclusivamente qualora l'approccio sia capace di creare la corretta armonia tra le norme fiscali nazionali, comunitarie e internazionali. La prospettiva più promettente resta quella di un modello fiscale in grado di adattarsi alle specificità settoriali ed economiche, evitando soluzioni uniformi e promuovendo al contempo equità, efficacia e coerenza normativa. Le politiche fiscali verdi, per poter incidere in maniera significativa, devono quindi fondarsi su principi di progressività, trasparenza e responsabilità sociale, oltre che su un costante aggiornamento tecnico e scientifico.

La fiscalità ambientale, quindi, non è più una mera opzione tra le politiche pubbliche, bensì una necessità strutturale per affrontare in modo sistemico le sfide del cambiamento climatico e del degrado ambientale. Il suo futuro dipende dalla capacità di integrare obiettivi economici, sociali e ambientali, nella consapevolezza che solo un approccio orientato alla sostenibilità potrà garantire, nel lungo periodo, un benessere diffuso e duraturo. Di seguito verrà approfondito il suo ruolo nella transizione ecologica e le connesse innovazioni fiscali emergenti (ad es. la CSRD e la tassonomia).

4.1 Il ruolo della fiscalità ambientale nella transizione ecologica

Nel contesto contemporaneo, segnato da una crescente consapevolezza dei limiti ambientali del pianeta e delle conseguenze dell'emergenza climatica, la fiscalità ambientale assume un ruolo centrale nei processi di transizione ecologica. La sua importanza si colloca all'interno di un rinnovato paradigma costituzionale e politico, che riconosce l'interconnessione inscindibile tra tutela dell'ambiente e sviluppo sostenibile. È infatti nel quadro del nuovo costituzionalismo ambientale che la fiscalità può configurarsi come uno strumento efficace per attuare strategie di rilancio economico coerenti con gli obiettivi climatici, energetici e di conservazione della biodiversità fissati dall'Unione Europea e sanciti nel Green Deal²⁰⁷.

La funzione regolativa e incentivante della fiscalità ambientale si esplica in primo luogo attraverso la capacità di internalizzare i costi ambientali, correggendo le distorsioni del mercato causate dall'esternalizzazione dell'inquinamento. Si tratta dell'applicazione del

²⁰⁷ Cfr. Domenico Amirante, *Costituzionalismo ambientale - Atlante giuridico per l'Antropocene*, Il Mulino, 2022.

principio “chi inquina paga”, riconosciuto a livello europeo e internazionale, che obbliga gli agenti inquinanti a sostenere economicamente tutte le misure di prevenzione, mitigazione e risanamento ambientale²⁰⁸. Il prelievo ambientale, in tal senso, diviene uno strumento fondamentale per orientare le scelte di consumo e investimento verso alternative a minore impatto, fungendo da stimolo costante all’innovazione tecnologica e al miglioramento delle performance ambientali senza prescrivere soluzioni precostituite.

La tassazione ambientale è anche un mezzo per garantire la sostenibilità finanziaria delle politiche pubbliche, permettendo il finanziamento di misure ambientali senza aggravare il carico fiscale su lavoro e imprese. Ciò si rende ancor più necessario in una fase storica in cui la spesa pubblica è sottoposta a forti pressioni e in cui vi è la necessità di indirizzare gli investimenti verso settori chiave della transizione, come le energie rinnovabili, la mobilità sostenibile, la gestione dei rifiuti e l’efficienza energetica. In tale contesto, la tassonomia dell’UE (operativa dal 2023) ha formulato una classificazione delle attività economiche ecosostenibili ed ha conseguentemente assunto un ruolo chiave nella selezione degli investimenti e nella prevenzione del greenwashing²⁰⁹.

In Italia, l’applicazione della fiscalità ambientale si è sviluppata nel solco di un’evoluzione normativa e culturale che ha visto emergere un nuovo approccio integrato. A partire dagli anni Novanta, la progressiva insufficienza del solo strumento regolatorio ha favorito l’adozione di misure fiscali volte non solo a finanziare la spesa ambientale, ma anche a modificare direttamente i comportamenti economici. In questo passaggio, si è affermata l’idea di una fiscalità circolare, capace di riflettere i principi dell’economia circolare e di riconoscere il valore intrinseco dell’ambiente come bene comune²¹⁰.

La fiscalità ambientale, dunque, non si limita all’imposizione di tributi, ma si articola anche attraverso agevolazioni fiscali volte a premiare comportamenti eco-compatibili, come nel caso del credito d’imposta per l’acquisto di prodotti derivanti da materiali riciclati, introdotto dalla legge di bilancio del 2019 e rifinanziato nel 2023²¹¹. Questa

²⁰⁸ D.lgs. n. 152/2006, parte IV, in recepimento del principio “chi inquina paga” dell’art. 191 TFUE.

²⁰⁹ Cfr. Parlamento Europeo, “Tassonomia delle attività economiche ecosostenibili”, seduta del 6 luglio 2022.

²¹⁰ Marina Bisogno, *La fiscalità ambientale. Uno studio comparato Italia/Francia*, Università degli Studi di Napoli “Federico II”, 2019.

²¹¹ Art. 1, commi 685–690 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

doppia dimensione, sanzionatoria e premiale, consente di intervenire sia in senso correttivo che incentivante, promuovendo una transizione equa e inclusiva.

Un ruolo decisivo è attribuito dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), che dedica alla “rivoluzione verde e transizione ecologica” circa 70 miliardi di euro. Tale investimento è articolato in quattro assi principali: economia circolare e agricoltura sostenibile, energia rinnovabile e mobilità sostenibile, efficienza energetica e riqualificazione edilizia, tutela del territorio e della risorsa idrica. Ogni asse è supportato da interventi strutturali e misure fiscali che ne facilitano l’attuazione, dalla digitalizzazione del sistema di tracciabilità dei rifiuti, al sostegno alla produzione e distribuzione di idrogeno verde, fino all’incentivazione dell’efficientamento energetico degli edifici pubblici e privati²¹².

Malgrado queste previsioni ambiziose, il quadro normativo e finanziario nazionale risente ancora di alcune criticità, tra cui il mancato avvio della plastic tax e l’assenza di una road map per l’eliminazione dei sussidi ambientalmente dannosi; questi ultimi, nel 2021, hanno sottratto ingenti risorse agli interventi per la riconversione del sistema produttivo, raggiungendo la cifra di 41,8 miliardi di euro²¹³. In questo senso, si invoca un cambio di passo più deciso da parte del legislatore, che possa fare della fiscalità ambientale uno dei pilastri della strategia nazionale per il clima, favorendo, tra l’altro, la diffusione delle comunità energetiche e la rimozione degli ostacoli burocratici ai grandi impianti rinnovabili.

In sintesi, la fiscalità ambientale rappresenta oggi uno strumento indispensabile per accompagnare la trasformazione ecologica dei sistemi produttivi e dei modelli di consumo. Essa richiede un quadro normativo chiaro, misure coerenti e strumenti applicativi trasparenti, capaci di garantire l’effettività degli obiettivi ambientali. In un’ottica sistemica e multilivello, il successo della transizione ecologica dipende anche dalla capacità della fiscalità di integrarsi con le politiche industriali, sociali e territoriali, promuovendo una nuova cultura del valore ambientale.

²¹² Missione 2 del PNRR, “Rivoluzione verde e transizione ecologica”, 2021.

²¹³ Andrea Zatti, *Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità*, Rivista ECCO, 2021.

4.2 Innovazioni fiscali e strumenti emergenti

Nel contesto della transizione verso modelli economici più sostenibili, la finanza ha assunto un ruolo cruciale nella promozione di pratiche responsabili e resilienti, anche grazie all'adozione progressiva di criteri ESG (Environmental, Social, Governance) nei sistemi di valutazione e investimento. L'integrazione di tali criteri non è più solo una tendenza settoriale, ma si configura oggi come un elemento strategico e strutturale, capace di trasformare radicalmente le logiche economico-finanziarie, promuovendo uno sviluppo orientato alla sostenibilità e alla giustizia intergenerazionale. Gli strumenti fiscali emergenti, nel quadro di tale evoluzione, si intersecano con la finanza sostenibile, rappresentando leve fondamentali per favorire una crescita economica compatibile con i limiti ambientali e sociali del pianeta.

Le spinte alla diffusione dei criteri ESG provengono da più fronti: da un lato le normative europee, che negli ultimi anni hanno subito una profonda revisione orientata alla trasparenza e alla coerenza, dall'altro la crescente pressione esercitata da consumatori, investitori e stakeholder per una maggiore accountability da parte delle imprese e degli intermediari finanziari. Tra le principali innovazioni normative si segnalano il regolamento SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation), che impone la divulgazione di informazioni in materia di sostenibilità nei servizi finanziari, la direttiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), che estende in modo significativo l'obbligo di rendicontazione ESG alle imprese europee, e la tassonomia verde introdotta con il Regolamento UE 2020/852, che definisce quali attività economiche possono essere considerate realmente sostenibili ai fini dell'allocazione efficiente dei capitali²¹⁴.

Queste normative non rappresentano soltanto un cambiamento regolatorio, ma un vero e proprio catalizzatore per la riformulazione delle strategie aziendali e finanziarie. In particolare, l'introduzione del principio "Do No Significant Harm" nella tassonomia europea e i criteri stringenti definiti dagli ESRS (European Sustainability Reporting Standards) hanno posto le basi per una valutazione rigorosa degli impatti ambientali, sociali e di governance delle attività economiche. Ciò ha stimolato, in parallelo,

²¹⁴ Cfr. Regolamento (UE) 2019/2088 (SFDR), Direttiva (UE) 2022/2464 (CSRD), Regolamento (UE) 2020/852 (Tassonomia ambientale).

l'adozione di strumenti fiscali e agevolazioni che premiano le imprese in linea con i nuovi obiettivi europei, disincentivando, al contempo, comportamenti produttivi o finanziari incompatibili con la transizione ecologica.

Un ambito emblematico in cui la fiscalità incontra l'innovazione sostenibile è quello delle compagnie assicurative. Queste ultime, fortemente esposte ai rischi climatici e naturali, hanno assunto un ruolo proattivo nell'integrazione dei criteri ESG, sia a livello di governance interna sia nella formulazione di prodotti assicurativi. Oltre il 90% delle compagnie italiane ha sviluppato politiche di investimento responsabili, adottando strategie come l'esclusione di settori ad alto impatto negativo (armi, carbone, tabacco), l'engagement con le imprese partecipate, e il ricorso a metodologie "best in class"²¹⁵. Si è inoltre assistito a una crescita significativa delle polizze legate a rischi climatici e dell'offerta assicurativa dedicata a soggetti vulnerabili o a progetti a impatto sociale, strumenti che combinano protezione economica e incentivazione comportamentale virtuosa. Questa evoluzione ha favorito la creazione di nuove tecnologie di calcolo dell'impronta carbonica, determinando i parametri fiscali attualmente utilizzati per la formulazione di contributi e incentivi.

Analoga trasformazione è riscontrabile nell'ambito dei fondi pensione e della previdenza complementare. L'80% dei fondi italiani ha già integrato criteri ESG nella propria politica di investimento, molti dei quali estendendoli all'intero patrimonio gestito²¹⁶. In questo settore, gli strumenti emergenti non si limitano al semplice monitoraggio, ma mirano a una graduale decarbonizzazione dei portafogli, attraverso l'adozione di politiche Net Zero e l'allocazione mirata di risorse verso asset sostenibili, come le energie rinnovabili o i progetti in economia circolare. I gestori finanziari, incaricati dell'implementazione di tali strategie, sono oggi tenuti a dimostrare competenze ESG documentate, supportate da team interni specializzati e sistemi di verifica esterni. Questa tendenza alimenta una nuova domanda di trasparenza, alimentata dalle norme SFDR e CSRD, che si riflette anche nella progettazione di benefici fiscali premiali per i fondi che dimostrano impegno misurabile verso obiettivi climatici.

²¹⁵ Forum per la Finanza Sostenibile, "ESG e finanza sostenibile: un percorso verso resilienza e innovazione", ASviS, dicembre 2024.

²¹⁶ Ivi

Le fondazioni di origine bancaria, dal canto loro, hanno avviato un percorso di innovazione che incrocia fiscalità e missione istituzionale. Con l'adozione degli ESG, il 64% delle fondazioni italiane analizza sistematicamente i rischi ambientali e sociali, mentre molte altre hanno introdotto strategie orientate agli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile delle Nazioni Unite, in particolare quelli legati alla lotta contro il cambiamento climatico²¹⁷. In quest'ambito, la fiscalità agisce indirettamente tramite incentivi agli investimenti ad impatto, quali la rigenerazione urbana, l'housing sociale e i programmi formativi per le competenze green e digitali. A livello locale, queste pratiche hanno prodotto benefici sociali rilevanti, contribuendo alla resilienza dei territori e alla coesione sociale, nonché alla creazione di nuove opportunità economiche, che possono essere ulteriormente rafforzate da forme di defiscalizzazione o strumenti finanziari agevolati.

Particolarmente delicato, ma promettente, è il percorso di trasformazione delle piccole e medie imprese. Sebbene permangano significative barriere di accesso – costi iniziali elevati, complessità burocratiche, carenza di competenze specifiche – oltre il 60% delle PMI italiane ha dichiarato di prestare crescente attenzione alla sostenibilità²¹⁸. L'adozione dei criteri ESG, per queste realtà, rappresenta non solo un elemento distintivo reputazionale, ma anche un requisito per accedere a finanziamenti agevolati, contributi pubblici e incentivi fiscali previsti dalle politiche di transizione. Alcune soluzioni emergenti comprendono il microcredito green, fondi rotativi vincolati a performance ESG, crediti d'imposta per spese in tecnologie a basso impatto ambientale, e programmi di formazione supportati da partenariati pubblico-privati. Si tratta di strumenti che, se ben calibrati, possono colmare il gap tra potenzialità sostenibili e limiti strutturali, contribuendo a una transizione equa e inclusiva dell'intero tessuto produttivo nazionale.

Nel lungo periodo, il consolidarsi di un sistema finanziario orientato ai principi ESG aprirà nuove prospettive anche sul piano fiscale. L'armonizzazione delle normative europee, la diffusione degli standard internazionali di rendicontazione e l'adozione di tecnologie avanzate (come intelligenza artificiale e big data) promettono di rendere la

²¹⁷ Forum per la Finanza Sostenibile, "ESG e finanza sostenibile: un percorso verso resilienza e innovazione", ASviS, dicembre 2024.

²¹⁸ Ivi

fiscalità non solo più efficiente, ma anche più giusta, trasparente e resiliente. In questo scenario, gli strumenti fiscali emergenti, se integrati coerentemente con la finanza sostenibile, potranno fungere da catalizzatori strutturali di un nuovo modello economico centrato sul benessere collettivo e sulla protezione del capitale naturale.

4.3 Green Tax Reform: proposte in Italia e in Europa

La riforma della fiscalità ambientale rappresenta un elemento cruciale nelle strategie dell'Unione Europea per affrontare le sfide climatiche e promuovere uno sviluppo sostenibile. La tassazione verde, o ecotassazione, consiste nell'applicazione di imposte su beni o attività che hanno un impatto negativo sull'ambiente, come l'uso di combustibili fossili, le emissioni inquinanti e l'utilizzo eccessivo delle risorse naturali. L'obiettivo principale è quello di internalizzare i costi ambientali, incentivando comportamenti più sostenibili da parte di imprese e cittadini²¹⁹.

In questo contesto, l'Unione Europea ha delineato, nell'ambito del Green Deal europeo, obiettivi ambiziosi per ridurre le emissioni di gas serra del 55% entro il 2030 e raggiungere la neutralità climatica entro il 2050. La tassazione ambientale è vista come uno strumento complementare ad altre politiche climatiche ed energetiche, come il sistema di scambio di quote di emissione (EU ETS), per raggiungere tali obiettivi.

La Commissione Europea ha sottolineato l'importanza di riformare la Direttiva sulla tassazione dell'energia, adottata nel 2003, per allinearla agli attuali obiettivi climatici e al mix energetico attuale. La revisione mira a stabilire una correlazione tra le aliquote fiscali minime e il contenuto energetico o le emissioni di CO₂ dei combustibili, eliminando esenzioni fiscali che attualmente favoriscono l'utilizzo di combustibili fossili nell'ambito dei settori quali l'aviazione e il trasporto marittimo.

In Italia, la discussione sulla riforma della fiscalità ambientale si inserisce in un contesto più ampio di transizione ecologica e rilancio economico post-pandemia. Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) prevede investimenti significativi in

²¹⁹ Commissione Europea, "Green Taxation – in support of a more sustainable future", https://taxation-customs.ec.europa.eu/archives/other-taxe/green-taxation_en

infrastrutture verdi e tecnologie sostenibili, offrendo un'opportunità per integrare la tassazione ambientale come strumento di finanziamento e incentivo.

Tuttavia, per rendere più efficace l'implementazione di una riforma fiscale verde è necessaria una più forte attenzione ai temi di equità sociale. È fondamentale garantire che le misure fiscali non gravino in modo sproporzionato sulle fasce più vulnerabili della popolazione. Pertanto, la Commissione Europea raccomanda di accompagnare la tassazione ambientale con misure di sostegno, come sussidi per l'efficienza energetica e investimenti in trasporti pubblici, per assicurare una transizione giusta e inclusiva.

Parallelamente alla situazione europea, anche l'Italia sta adottando delle politiche volte a incentivare l'interesse per la sostenibilità e ciò sta portando molte grandi aziende ad essere sotto l'occhio di numerosi investitori internazionali.

4.4 Fiscalità ambientale e competitività delle imprese

Ad oggi la sostenibilità ambientale è diventata un fattore sempre più determinante per il rafforzamento della competitività aziendale. Le imprese che adottano strategie orientate alla riduzione dell'impatto ambientale non solo contribuiscono alla transizione ecologica, ma accedono anche a numerose agevolazioni fiscali che le pongono in una posizione di vantaggio rispetto alla concorrenza. In Italia, la cosiddetta fiscalità green prevista per il 2025 introduce misure particolarmente vantaggiose, tra cui il Superbonus ecologico, che consente di ottenere una deducibilità del 110% per interventi volti a migliorare l'efficienza energetica degli edifici aziendali²²⁰. Accanto a questo, sono previste ulteriori forme di incentivazione come i crediti d'imposta per l'acquisto di tecnologie a basso impatto ambientale, le detrazioni per l'installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo energetico, e le agevolazioni per l'ammodernamento dei processi produttivi in chiave ecologica.

Tali misure hanno effetti diretti non solo sulla riduzione dei costi d'impresa, ma anche sulla capacità delle aziende di attrarre investimenti. I capitali finanziari e gli investitori

²²⁰ Studio Caggegi Mazzeo, *Fiscalità Green 2025: tutti gli incentivi per le aziende sostenibili*, <https://www.studiocaggegimazzeo.it/blog/dettaglio-news?a=fiscalita-green-2025-tutti-gli-incentivi-per-le-aziende-sostenibili>

istituzionali mostrano infatti una crescente propensione a sostenere realtà imprenditoriali che integrano criteri ESG (Environmental, Social and Governance) nella propria governance e nelle attività operative. L'adozione di pratiche sostenibili e trasparenti in ambito ambientale diventa così un indicatore di affidabilità e visione strategica, elementi sempre più valutati nei processi di finanziamento e accesso al credito. Inoltre, il Piano Transizione 5.0 rappresenta un ulteriore stimolo alla trasformazione ecologica del tessuto produttivo italiano, incentivando l'integrazione tra innovazione digitale e sostenibilità ambientale attraverso contributi a fondo perduto e agevolazioni fiscali dedicate alle imprese più virtuose²²¹.

Quindi la fiscalità ambientale non si configura soltanto come uno strumento di regolazione delle esternalità negative, ma si afferma come leva di competitività economica. Le imprese che anticipano il cambiamento e investono in sostenibilità ambientale non solo accedono a benefici fiscali, ma si posizionano strategicamente in un mercato sempre più attento alla responsabilità ambientale, rafforzando la propria reputazione e la fiducia degli stakeholder e quindi ciò permette loro di aumentare anche di dimensioni.

4.5 Effetti redistributivi e accettabilità sociale: il problema della regressività

Un aspetto cruciale nel disegno e nell'attuazione dei tributi ambientali riguarda la loro equità distributiva, in particolare il rischio di regressività. Le imposte ambientali, come quelle sui carburanti, sull'elettricità o sulle emissioni di CO₂, tendono infatti a incidere in misura maggiore, in termini proporzionali, sui redditi più bassi. Questo accade perché i beni oggetto di tassazione ambientale costituiscono spesso una quota rilevante del consumo essenziale delle famiglie meno abbienti, le quali dispongono di minori margini di sostituzione o di accesso ad alternative ecologiche. La conseguenza è che, in assenza di misure compensative, tali tributi possono risultare regressivi e compromettere l'accettabilità sociale delle politiche ambientali. La reazione negativa di ampie fasce della

²²¹ Studio Caggegi Mazzeo, *Piano Transizione 5.0: guida completa agli incentivi e alle opportunità di trasformazione*, <https://www.studiocaggegimazzeo.it/blog/dettaglio-news?a=piano-transizione-50-guida-completa-agli-incentivi-e-alle-opportunita-di-trasformazione>

popolazione, come dimostrato emblematicamente dal movimento dei Gilet Gialli in Francia, è sintomatica della percezione di ingiustizia fiscale quando le misure verdi appaiono slegate da un chiaro progetto redistributivo.

Per affrontare questo problema, numerosi studi raccomandano l'adozione di meccanismi correttivi che permettano di mantenere inalterata la funzione ambientale delle imposte, riducendone al contempo l'impatto iniquo. Tra questi strumenti si segnalano la redistribuzione diretta del gettito attraverso sussidi ai redditi bassi, bonus energetici, o il finanziamento di servizi pubblici a valenza ecologica, come il trasporto sostenibile. Alcuni paesi, come il Canada, hanno introdotto un sistema di dividendo climatico, restituendo parte del gettito derivante dalla carbon tax ai cittadini, con una quota proporzionalmente maggiore destinata alle fasce più vulnerabili. Anche in Europa, paesi come Svezia e Danimarca hanno adottato politiche fiscali ambientali progressive, accompagnando l'introduzione di imposte verdi con un rafforzamento del welfare e investimenti in tecnologie accessibili. In Italia, il dibattito sulla fiscalità ambientale si è spesso scontrato con la necessità di tutelare la coesione sociale: l'elevato utilizzo di sussidi ambientalmente dannosi, ancora presenti nel sistema fiscale, rappresenta una sfida aperta sia sul piano distributivo sia su quello della transizione ecologica. In questo contesto, la progettazione di tributi ambientali equi ed efficaci richiede un approccio integrato, che tenga conto delle interazioni tra obiettivi ecologici, giustizia sociale e consenso democratico.

4.6 La riforma dei sussidi ambientalmente dannosi: priorità e ostacoli

Nonostante la crescente consapevolezza circa l'urgenza della transizione ecologica e il progressivo aggravarsi della crisi climatica, l'eliminazione dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD) continua a rappresentare una delle sfide più complesse per le politiche pubbliche italiane. I SAD consistono in benefici economici, fiscali o normativi che favoriscono, direttamente o indirettamente, attività con impatti negativi sull'ambiente, come l'estrazione e l'utilizzo di combustibili fossili, l'agricoltura intensiva e il trasporto su gomma. La loro presenza, oltre a generare effetti distorsivi sui mercati, ostacola concretamente gli investimenti in fonti rinnovabili, efficienza energetica e innovazione sostenibile.

Secondo il Rapporto di Legambiente del 2024, nel solo anno 2023 i SAD in Italia hanno raggiunto la cifra record di 78,7 miliardi di euro, pari al 3,8% del PIL nazionale. Di questi, ben 33 miliardi sono stati erogati come misure straordinarie per far fronte all'emergenza energetica, ma anche al netto di tali misure, l'ammontare complessivo si attesta a 45,3 miliardi, segnando il valore più alto mai registrato nel Paese. Le analisi hanno individuato ben 119 voci di sussidio dannoso, di cui 50 riferibili all'emergenza energetica e le restanti suddivise principalmente tra energia, trasporti, edilizia e agricoltura²²².

Il settore energetico risulta il più incentivato, con oltre 43 miliardi di euro, di cui circa 10 miliardi rappresentano SAD strutturali, permanenti, non legati all'emergenza. Tra questi, si segnalano in particolare le agevolazioni fiscali per l'estrazione di idrocarburi, la riduzione delle accise sul gasolio e il sistema di assegnazione gratuita delle quote ETS (Emission Trading System), che da sole comportano mancati introiti superiori a 3,8 miliardi di euro annui²²³. Inoltre, le royalty e i canoni di concessione per la coltivazione di idrocarburi in Italia risultano inferiori a quelli previsti in altri Paesi europei, garantendo alle aziende petrolifere vantaggi difficilmente giustificabili sotto il profilo ambientale: nel 2023, le mancate entrate per lo Stato legate a tali agevolazioni sono stimate in 642 milioni di euro²²⁴.

Parallelamente, il settore pubblico ha incrementato il proprio sostegno finanziario all'industria fossile attraverso strumenti come le garanzie statali e i finanziamenti agevolati: CDP e SACE, due società partecipate dallo Stato italiano, hanno erogato nel 2023 oltre 6,3 miliardi di euro a progetti nel comparto gas e petrolio, con un incremento del 563% rispetto all'anno precedente. Tale scelta è in palese contrasto con gli impegni presi in sede internazionale, come l'Accordo di Parigi e la dichiarazione del G7 di Ise-Shima del 2016, che prevedevano la progressiva eliminazione dei sussidi ai combustibili fossili da concludersi entro il 2025²²⁵.

Numerosi fattori ostacolano la riforma dei SAD. In primis il Catalogo nazionale dei sussidi ambientalmente dannosi e favorevoli, previsto dalla legge n. 221/2015 e stilato

²²² Katuscia Ero, *Stop Sussidi Ambientalmente Dannosi 2024*, Legambiente, p. 5.

²²³ Ivi, p. 7-9

²²⁴ Ivi, p. 10

²²⁵ Giunata Castaldi et al., "Superare i sussidi dannosi per l'ambiente", in *Ecoscienza*, n. 6, 2020, p. 7.

dal Ministero dell’Ambiente. Il Catalogo, pur rappresentando uno strumento fondamentale di trasparenza, presenta ancora gravi limiti metodologici, legati alla sottostima delle voci realmente impattanti e alla scarsa capacità di distinguere tra sussidi rimodulabili, eliminabili o solo parzialmente modificabili⁸. Inoltre, l’esercizio volontario del peer review promosso in ambito G20 – a cui l’Italia ha partecipato nel 2018 – ha confermato l’inadeguatezza dei meccanismi di monitoraggio e rendicontazione, in quanto le analisi si concentrano solo su una parte delle misure effettivamente dannose²²⁶.

Un’altra criticità riguarda la pressione esercitata da settori economici ad alto impatto ambientale, che spesso si oppongono a riforme strutturali per timore di ricadute economiche e occupazionali. Questa resistenza politica è alimentata anche dalla mancanza di alternative solide e pronte all’uso, che possano garantire una transizione giusta per imprese e lavoratori. Eppure, gli studi più recenti suggeriscono che la rimozione dei SAD, se accompagnata da un’adeguata riallocazione delle risorse verso investimenti rinnovabili, efficienza energetica e riduzione del cuneo fiscale, potrebbe produrre effetti positivi sul PIL e sull’occupazione. Secondo una simulazione condotta dal Ministero dell’Ambiente e dal MEF, gli scenari di riforma che reinvestono i risparmi pubblici nel sostegno all’energia pulita comporterebbero un incremento del PIL compreso tra lo 0,82% e l’1,6%, a fronte di una riduzione sensibile delle emissioni climalteranti²²⁷.

In sostanza la riforma dei SAD costituisce un passaggio imprescindibile per la transizione ecologica dell’Italia, ma richiede sicuramente un intervento tempestivo delle istituzioni, anche perché i sussidi alle fonti fossili continueranno a rappresentare una grave contraddizione interna alle politiche climatiche, ostacolando gli sforzi per la decarbonizzazione e sottraendo risorse fondamentali a interventi di giustizia ambientale e sociale.

²²⁶ Ivi, p. 10

²²⁷ Ivi, p. 11

4.7 Scenari futuri e nuove sfide per la politica fiscale ambientale

L'evoluzione della fiscalità ambientale in Italia si colloca oggi in un contesto caratterizzato da profonde trasformazioni globali e da un'urgenza crescente di risposte sistemiche alla crisi climatica. Il *Rapporto di Primavera 2024* dell'ASviS analizza gli scenari al 2030 e al 2050 ed attribuisce alla transizione ecologica un valore di sicurezza economica, sociale e intergenerazionale, superando di gran lunga la semplice necessità ambientale. Il documento, elaborato con il contributo di Oxford Economics, esplora cinque scenari evolutivi, tra cui emerge con forza quello definito "Net Zero Transformation", che prevede una riforma strutturale del sistema economico e fiscale italiano, orientata all'innovazione tecnologica, alla sostenibilità e all'equità sociale²²⁸.

In questo scenario trasformativo, la politica fiscale ambientale assume un ruolo centrale: si propone l'introduzione di una carbon tax ben calibrata, accompagnata da misure di redistribuzione delle risorse per proteggere le fasce più deboli e stimolare cambiamenti nei comportamenti di consumo e produzione. L'impatto di questa misura, se ben gestito, potrebbe favorire la crescita dell'economia circolare e incrementare l'efficienza energetica, contribuendo a una progressiva riduzione della dipendenza dai combustibili fossili. Dalle simulazioni è emerso che l'Italia, scegliendo il percorso *Net Zero Transformation*, registrerebbe:

- una crescita del PIL del 2,2% al 2050 rispetto allo scenario base;
- una significativa riduzione della disoccupazione;
- una contrazione del rapporto debito/PIL di quasi 16 punti percentuali²²⁹.

Tra le priorità individuate dall'ASviS per rafforzare l'efficacia della politica fiscale ambientale figurano la progressiva eliminazione dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD), la revisione della spesa pubblica in chiave di sostenibilità e l'adozione di strumenti fiscali che promuovano investimenti verdi e comportamenti responsabili. L'accelerazione della riforma fiscale in questa direzione è considerata fondamentale per dare coerenza alle politiche ambientali e rispettare gli obiettivi assunti a livello europeo e internazionale.

²²⁸ ASviS, *Rapporto di Primavera 2024. Scenari per l'Italia al 2030 e al 2050*, p. 78.

²²⁹ Ivi, p. 79

Tuttavia, la riuscita di questo percorso non può prescindere da una solida cornice istituzionale e da un patto sociale ampio. È necessario rafforzare la progressività del sistema fiscale, riducendo le disuguaglianze attraverso misure redistributive che rendano la transizione ecologica socialmente sostenibile. Parallelamente, occorre incentivare la partecipazione della società civile e delle amministrazioni locali nella definizione delle strategie fiscali, in modo da adattare le misure alle specificità territoriali e renderle più efficaci e condivise.

Infine, la sfida maggiore risiede nel tempismo delle scelte: lo scenario della “transizione tardiva”, che prevede un rinvio delle misure fiscali ambientali oltre il 2030, si associa a costi economici e sociali più elevati, con effetti negativi su inflazione, occupazione e stabilità del sistema produttivo. Al contrario, un’azione immediata e coordinata, fondata su investimenti pubblici e privati, può evitare una stagnazione prolungata e rilanciare l’Italia lungo un sentiero di crescita sostenibile²³⁰.

Infatti, una delle novità che l’Italia vorrà portare per ridurre l’impatto ambientale del settore moda, che rientra tra i più inquinanti, è quello di incentivare la creazione di filiere di riciclo tessile e di modelli circolari. Dal 1° gennaio 2022 è stato introdotto l’obbligo della raccolta differenziata dei rifiuti tessili urbani, come previsto dal D.lgs. 116/2020²³¹ e nei prossimi anni sarà implementato un vero e proprio sistema EPR per il tessile, simile a quello già esistente sia per gli pneumatici o imballaggi.

²³⁰ ASviS, *Rapporto di Primavera 2024. Scenari per l’Italia al 2030 e al 2050*, p. 77

²³¹ Studio Essepi – Magazine, *Gestione rifiuti: cosa cambia con il D.Lgs. 116/2020*, aggiornamento 21 gennaio 2021

Conclusioni

Il presente elaborato da un lato ha fornito un'analisi accurata sui tributi ambientali che fino a pochi anni fa sono stati abbastanza trascurati ma dall'altro ha cercato di indagare sulle motivazioni che hanno spinto tutti i paesi dell'Unione Europea e del mondo a preoccuparsi di essi e del concetto di sostenibilità ambientale.

Dal Capitolo 1 è emersa la centralità del principio “chi inquina paga” e del doppio dividendo, che confermano la fiscalità ambientale come strumento non solo di entrata erariale ma anche di politica economica, capace di orientare comportamenti e generare sviluppo sostenibile. A seguire si è evidenziato che in Italia esiste già una pluralità di tributi ambientali, ma il sistema appare frammentato, con strumenti spesso nati per finalità di gettito piuttosto che per reali obiettivi ecologici. La mancanza di una carbon tax organica e l'attuazione incompleta della plastic tax ne sono esempi evidenti; l'entrata in vigore di quest'ultima, dopo numerosi rinvii, è stata fissata al 1° luglio 2026.

Successivamente è risultato chiaro che il problema dei sussidi ambientalmente dannosi rimane una delle principali criticità: gli incentivi a carburanti fossili e trasporti tradizionali continuano a drenare risorse e ad ostacolare la transizione ecologica. Il confronto internazionale evidenzia che altri Paesi hanno intrapreso riforme più strutturali, dalle quali l'Italia potrebbe trarre spunto, anche se dall'analisi svolta e dai grafici rappresentati è emerso come probabilmente il principio “chi inquina paga” non venga applicato in maniera equa.

L'ultimo capitolo ha messo in luce che le prospettive future dipendono dalla capacità di coniugare fiscalità e sostenibilità, superando resistenze politiche e sociali. Le riforme auspiccate includono una revisione complessiva delle accise, l'introduzione di meccanismi premiali oltre che punitivi, e la progressiva eliminazione dei sussidi dannosi. La fiscalità ambientale, se ben progettata, può diventare uno strumento fondamentale per il raggiungimento degli obiettivi del Green Deal e della neutralità climatica al 2050, con effetti positivi anche in termini di equità e redistribuzione.

In conclusione, la tesi dimostra che i tributi ambientali non sono solo strumenti tecnici di prelievo fiscale, ma veri e propri strumenti di politica pubblica, capaci di incidere sul

modello di sviluppo economico e sociale. Le prospettive future per l'Italia risiedono nella capacità di trasformare il sistema tributario in una leva di sostenibilità, favorendo un equilibrio tra crescita, giustizia sociale e tutela dell'ambiente.

Si spera di aver fornito una panoramica completa sui tributi ambientali e la loro funzione, ma soprattutto ci si augura di aver fatto accrescere la sensibilità del lettore sulla tematica dell'ambiente e sul futuro fiscale del nostro paese.

Bibliografia

AA.VV., *Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile*, ONU.

Accordo di Parigi, 2015 (COP21).

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), *Relazione annuale sulle accise*, 2023.

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, *Guida all'imposta sui MACSI*, 2021.

Agenzia delle Entrate, *Guida alla tassa automobilistica regionale*, 2024.

A. Baranzini – S. Carattini, "Taxation of emissions of greenhouse gases: The environmental impacts of carbon taxes", *Global Environmental Change*, 2014.

M. Basilavecchia, "Il tributo: nozione e classificazione", *Rivista di diritto tributario*, 2019.

Marina Bisogno, *La fiscalità ambientale. Uno studio comparato Italia/Francia*, Università degli Studi di Napoli "Federico II", 2019.

BVerfG, *Urteil vom 24. März 2021 - I BvR 2656/18*.

A. Comelli, "Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal COVID-19", *Diritto e Pratica Tributaria*, 2021.

Commissione Europea, *Comunicazione sul principio di precauzione*, 2000.

Commissione Europea, *COM(97)9 def.*

Commissione Europea, *European Green Deal*, COM(2019) 640 final, Bruxelles, 2019.

Commissione Europea, *Green Paper on Market-Based Instruments for Environment and Related Policy Purposes*, COM(2007) 140 final.

Commissione Europea, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 final.

Commissione Europea, *EU-Canada Green Alliance*, 2023.

Commissione Europea, *Dichiarazione sulla firma dell'Alleanza verde UE-Canada*, 24 novembre 2023.

Commissione Europea, *Accordo verde UE-Canada: cooperazione per un futuro sostenibile*, 2023.

CONAI, *Guida al Contributo Ambientale*, 2024.

CONOU, *Bilancio di sostenibilità*, 2023.

Consiglio dell'Unione Europea, *Green Deal europeo: strategia di crescita e neutralità climatica*.

Costituzione della Repubblica Italiana, artt. 9 e 32.

Corte costituzionale, sentenze n. 617/1987, n. 1146/1988, n. 210/1987, n. 127/1990, n. 641/1987, n. 214/2008, n. 104/2008, n. 85/2017, n. 238/2009, n. 10/2015.

Corte dei Conti, *Relazione sul coordinamento della finanza pubblica*, 2023.

D. Amirante, *Costituzionalismo ambientale. Atlante giuridico per l'Antropocene*, Il Mulino, 2022.

Decreto Legislativo 11 febbraio 1998, n. 112.

Decreto Legislativo 13 gennaio 2003, n. 36.

Decreto Legislativo 24 giugno 2003, n. 209.

Decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4.

Direttiva 2003/96/CE del Consiglio.

Direttiva 2004/35/CE.

Direttiva (UE) 2019/904 del Parlamento europeo e del Consiglio.

Dichiarazione di Rio, 1992.

Dichiarazione di Rio, principio 15, 1992.

Dichiarazione di Stoccolma, 1972.

Ellen MacArthur Foundation, *Towards the Circular Economy*, 2013.

European Commission, *Carbon Border Adjustment Mechanism – Questions and Answers*, 2023.

European Environment Agency, *Air Quality in Europe – 2020 Report*.

F. Acerbis – M. Lio, “La fiscalità fattore di sostenibilità ESG”, *Il Fisco*, 2023.

V. Ficari, “Le modifiche costituzionali e l’ambiente come valore costituzionale”, *Riv. Trim. dir. trib.*, 2022.

F. Fracchia, “Diritto ambientale e ordinamento multilivello”, *Riv. Giur. Ambiente*, 2021.

R. Ferrara – M.A. Sandulli, *Trattato di diritto dell’ambiente*, Milano, 2014.

F. Galgano, *La nuova fiscalità ambientale*, Il Mulino, 2021.

P. Galizzi, *International Environmental Law*, Routledge, 2006.

G. Fodor, “CBAM e compatibilità con il diritto dell’OMC”, *Rivista di diritto internazionale*, 2023.

G. Giannini, “Ambiente: saggio sui suoi diversi aspetti giuridici”, *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1973.

G. Pericu, “Fiscalità ambientale e principio di legalità”, *Dir. e prat. trib.*, 2005.

G. Rossi, *Diritto dell’ambiente*, Giappichelli, 2021.

G. Tremonti, Proposta TGE, 1994.

Gionata Castaldi et al., “Superare i sussidi dannosi per l’ambiente”, *Ecoscienza*, 2020.

Glasgow Climate Pact, COP26, 2021.

Sharm el-Sheikh Implementation Plan, COP27, 2022.

ISPRA, *Rapporto sui sussidi ambientalmente dannosi e favorevoli*, 2023.

ISPRA, *Emissioni nazionali di gas serra. Rapporto 363*, 2022.

Ispra, *Annuario dei dati ambientali*.

L. 23/2014, art. 15.

L. 29 gennaio 1975, n. 5.

L. 8 luglio 1986, n. 349.

L. 23 dicembre 1998, n. 448.

L. 23 dicembre 2000, n. 388.

L. 27 dicembre 2006, n. 296.

L. 27 dicembre 2019, n. 160.

L. 29 dicembre 2022, n. 197.

Legge costituzionale 3/2001.

Legge costituzionale 1/2022.

Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

M. Mobili – G. Trovati, “Plastic e sugar tax sospese anche nel 2023, poi l’abolizione”, *Il Sole 24 Ore*, 2022.

M. Monteduro, *Diritto dell’ambiente*, Il Mulino, 2022.

Missione 2 del PNRR, *Rivoluzione verde e transizione ecologica*, 2021.

OCSE, *An Action Plan for Environmental Fiscal Reform in Italy*, 2021.

OECD, *Environmental Taxation*, 2005.

OECD, *Effective Carbon Rates 2018: Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading*, 2018.

OECD, *Effective Carbon Rates 2021: Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading*, 2021.

OECD, *Taxing Energy Use for Sustainable Development*, 2019.

OECD, *Tax Policy Instruments for Green Recovery*, 2021.

OECD, *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning the International Economic Aspects of Environmental Policies*, 1972.

ONU, *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, 2015.

Papa Francesco, *Laudato si'*, 2015.

PNRR, *Missione 2, Rivoluzione verde e transizione ecologica*, 2021.

Presidenza del Consiglio dei Ministri, *Documento di Programmazione Economico-Finanziaria 1999-2001*, 1998.

Rapporto “Our Common Future”, WCED, 1987.

Regolamento (UE) 2019/2088 (SFDR).

Regolamento (UE) 2020/852 (Tassonomia ambientale).

Regolamento (UE) 2021/1119.

Regolamento (UE) 2022/2464 (CSRD).

Regolamento (UE) 2023/956.

Regione Lombardia, *Legge Regionale 5 dicembre 2008, n. 31*.

S. Cipollina, “Fiscalità e tutela del paesaggio”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2008.

S. Dorigo – P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013.

S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021.

- S. Sen – H. Vollebergh, “The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption”, *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018.
- S. Settis, *Paesaggio, costituzione, cemento*, Torino, 2010.
- Senato della Repubblica, DDL n. 2449/2003.
- Senato della Repubblica, DDL n. 1038/2023.
- Strategia Nazionale per l’Economia Circolare, 2022.
- Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2021.
- Trattato istitutivo della CEE, 1957.
- Trattato sull’Unione Europea, Maastricht, 1992.
- Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE).
- Uricchio A.F., “I tributi ambientali e la fiscalità circolare”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2017.
- Valeri C., *La fiscalità ambientale: profili giuridici e prospettive di riforma*, Giappichelli, 2020.
- Violini L., *La riforma del Titolo V*, Il Mulino, 2002.
- Visco V., “Prospettive di riforma fiscale in Italia”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2012.
- Visco V., “I tributi ambientali tra teoria e pratica”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2012.
- WCED, *Our Common Future*, 1987.
- WCU – UNEP – WWF, 1991.
- Zatti A., “Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità”, *ECCO Think Tank*, 2021.

Sitografia

https://annuario.isprambiente.it/sys_ind/904

https://www.arpae.it/it/ecoscienza/numeri-ecoscienza/anno-2020/numero-6-anno-2020/sussidi_ecoscienza-6-2020/servizio_sussidi_ecoscienza2020_6.pdf/view

<https://www.buildnews.it/articolo/francia-approvata-la-transizione-energetica-verde-e-la-carbon-tax>

<https://www.consilium.europa.eu/it/policies/european-green-deal/>

<https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/876845/EU-Canada%20Green%20Alliance.pdf>

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/it/ip_23_5946/IP_23_5946_IT.pdf

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/statement_23_6054

<https://fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/germania-transizione-verde-campo-investimenti-e-misure-fiscali>

<https://www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/swedens-carbon-tax>

<https://www.istat.it/it/archivio/289602>

https://www.istat.it/wp-content/uploads/2025/02/REPORTECONOMIAAMBIENTE_20250221.pdf

https://www.legambiente.it/wp-content/uploads/2021/11/Stop-Sussidi-Ambientalmente-Dannosi_2024.pdf

<https://www.mase.gov.it>

https://www.mase.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo_sostenibile/CSA6_Relazione.pdf

<https://www.qualenergia.it/articoli/sussidi-combustibili-fossili-7000-miliardi-pari-7-percento-pil-mondiale/>

https://taxation-customs.ec.europa.eu/archives/other-taxe/green-taxation_en

<https://www.studiocaggegimazzeo.it/blog/dettaglio-news?a=fiscalita-green-2025-tutti-gli-incentivi-per-le-aziende-sostenibili>

<https://www.studiocaggegimazzeo.it/blog/dettaglio-news?a=piano-transizione-50-guida-completa-agli-incentivi-e-alle-opportunita-di-trasformazione>

<https://www.truenumbers.it/tasse-ambientali-in-italia-al-305-del-pil/>

<https://www.studioesepi.it/magazine/ambiente/gestione-rifiuti-cosa-cambia-d-lgs-116-2020>

Ringraziamenti