

STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA  
DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

## *Direttori*

Mario NUSSI  
Università degli Studi di Udine

Fabrizio AMATUCCI  
Seconda Università degli Studi di Napoli

Giuseppe ZIZZO  
Università Carlo Cattaneo di Castellanza

Raffaello LUPI  
Università degli Studi di Roma Tor Vergata

Roberto CORDEIRO GUERRA  
Università degli Studi di Firenze

Salvatore MULEO  
Università della Calabria

Daria COPPA  
Università degli Studi di Palermo

Raffaele PERRONE CAPANO  
Università degli Studi di Napoli Federico II

Fabio MARCHETTI  
Libera Università Internazionale degli Studi  
Sociali "Guido Carli"

## *Comitato scientifico*

Andrea AMATUCCI  
Università degli Studi di Napoli Federico II

Massimo BASILAVECCHIA  
Università degli Studi di Teramo

Silvia CIPOLLINA  
Università degli Studi di Pavia

Angelo CONTRINO  
Università commerciale Luigi Bocconi

Enrico DE MITA  
Università Cattolica del Sacro Cuore

Lorenzo DEL FEDERICO  
Università degli Studi "Gabriele D'Annunzio"

Eugenio DELLA VALLE  
Sapienza – Università di Roma

Luigi FERLAZZO NATOLI  
Università degli Studi di Messina

Valerio FICARI  
Università degli Studi di Roma, «Tor Vergata»

Franco FICHERA  
Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Stefano FIORENTINO  
Università degli Studi di Salerno

Maria Cecilia FREGNI  
Università degli Studi di Modena e Reggio  
Emilia

Gianfranco GAFFURI  
Università degli Studi di Milano

Franco GALLO  
Libera Università Internazionale degli Studi

Sociali "Guido Carli"

Alessandro GIOVANNINI  
Università degli Studi di Siena

Cesare GLENDI  
Università degli Studi di Parma

Maurizio LOGOZZO  
Università Cattolica del Sacro Cuore

Corrado MAGNANI  
Università degli Studi di Genova

Enrico MARELLO  
Università degli Studi di Torino

Giuseppe MARINI  
Università degli Studi Roma Tre

Giovanni MARONGIU  
Università degli Studi di Genova

Giuseppe MELIS  
Libera Università Internazionale degli Studi  
Sociali "Guido Carli"

Maurizio Sebastiano MESSINA  
Università degli Studi di Verona

ENZO PACE  
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Leonardo PERRONE  
Sapienza – Università di Roma

Enrico POTITO  
Università degli Studi di Napoli Federico II

Franco PICCIAREDDA  
Università degli Studi di Cagliari

Giovanni PUOTI  
Università degli Studi "Niccolò Cusano"

Claudio SACCHETTO  
Università degli Studi di Torino

Livia SALVINI  
Libera Università Internazionale degli Studi  
Sociali "Guido Carli"

Salvatore SAMMARTINO  
Università degli Studi di Palermo

Roberto SCHIAVOLIN  
Università degli Studi di Padova

Dario STEVANATO  
Università degli Studi di Trieste

Francesco TESAURO  
Università degli Studi di Milano – Bicocca

Giuseppe TINELLI  
Università degli Studi Roma Tre

Loris TOSI  
Università Ca' Foscari Venezia

Giulio TREMONTI  
Università degli Studi di Pavia

Francesco TUNDO  
Università degli Studi di Bologna

Marco VERSIGLIONI  
Università degli Studi di Perugia



## STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La Collana "Studi dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario" raccoglie le ricerche e gli atti dei convegni promossi dall'Associazione.

Le tematiche affrontate riguardano argomenti attuali del Diritto tributario, con particolare riferimento alle più recenti evoluzioni normative, giurisprudenziali e dottrinali.

La sezione dedicata al progetto di ricerca "Il sistema tributario: prospettive di riforma" è stata coordinata dai professori Franco Gallo e Francesco Tesauro, che hanno assunto la direzione scientifica del progetto.



*Vai al contenuto multimediale*

# I nuovi elementi di capacità contributiva

L'ambiente

*a cura di*

Valerio Ficari

*Con il contributo di*

Roberta Alfano

Paolo Barabino

Susanna Cannizzaro

Laura Castellucci

Alessio D'Amato

Stefano Dorigo

Valerio Ficari

Agostino Ennio La Scala

Pietro Mastellone

Rossella Miceli

Ferdinando Peddis

Federica Pitrone

Arnaldo Salvatore

Giuseppe Giovanni Scanu

Caterina Verrigni





Aracne editrice

[www.aracneeditrice.it](http://www.aracneeditrice.it)  
[info@aracneeditrice.it](mailto:info@aracneeditrice.it)

Copyright © MMXVIII  
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

[www.giacchinoonoratieditore.it](http://www.giacchinoonoratieditore.it)  
[info@giacchinoonoratieditore.it](mailto:info@giacchinoonoratieditore.it)

via Vittorio Veneto, 20  
00020 Canterano (RM)  
(06) 4551463

ISBN 978-88-255-1468-1

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,  
di riproduzione e di adattamento anche parziale,  
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie  
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: luglio 2018



## 13 Capitolo I

### *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*

1.1. I principi ricavabili in materia di tassazione ambientale, 13 – 1.1.1. *Il principio chi inquina paga*, 13 – 1.1.2. *Il principio di precauzione e prevenzione*, 21 – 1.2. Tributi ambientali, aiuti di Stato e Corte di Giustizia UE, 22 – 1.2.1. *L'incidenza della Corte di Giustizia UE sulla fiscalità ambientale degli Stati membri*, 22 – 1.3. L'applicazione della disciplina sul divieto di aiuti di Stato in materia ambientale, 25 – 1.3.1. *Considerazioni preliminari*, 25 – 1.3.2. *L'utilizzo di risorse statali e imputabilità dell'aiuto allo Stato*, 26 – 1.3.3. *Selettività della misura*, 26 – 1.3.4. *Rilevanza degli obiettivi di politica ambientale*, 27 – 1.3.5. *Equiparazione con un'agevolazione fiscale*, 28 – 1.3.6. *Uno spunto a favore dell'autonomia delle scelte degli Stati membri*, 28 – 1.3.7. *La questione aperta della sostenibilità delle politiche ambientali dell'Unione Europea*, 29 – 1.4. La tassazione ambientale nel sistema europeo: evoluzione normativa e valore sistematico, 29 – 1.4.1. *Premessa*, 29 – 1.4.2. *Evoluzione normativa della tutela dell'ambiente in ambito europeo: la progressiva qualificazione quale "obiettivo primario dell'Unione europea"*, 31 – 1.4.3. *La disciplina normativa attuale in materia di ambiente: la nozione omnicomprensiva e i principi generali*, 32 – 1.4.4. *Il collegamento tra politica ambientale e ordinamento tributario: gli strumenti di intervento. Il contenuto positivo (ovvero la funzione incentivante) del principio "chi inquina paga"*, 34 – 1.4.5. *La politica ambientale europea nella materia tributaria: le due direzioni. La politica diretta dell'UE e quella indiretta degli Stati in attuazione dei principi europei*, 36 – 1.4.6. (segue) *La politica diretta in materia di tassazione ambientale: i tributi e le agevolazioni ambientali nell'ambito delle accise: cenni*, 37 – 1.4.7. *L'introduzione di tributi e di agevolazioni ambientali europee da parte degli Stati membri: rapporto con gli altri principi fiscali*, 39 – 1.4.8. (segue) *I principi in materia di aiuti di Stato ambientali quale possibile base giuridica per una politica nazionale di differenziazione*, 40 – 1.4.9. *Possibili prospettive di evoluzione nazionale a favore di una normativa fiscalmente differenziata compatibile con il diritto europeo: scheda di sintesi*, 42.

## 45 Capitolo II

### *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*

2.1. L'ambiente come concetto giuridico, 45 – 2.2. Il diritto all'ambiente nell'evoluzione giurisprudenziale della Corte Costituzionale, 49 – 2.3. La fiscalità come strumento di tutela del bene/valore ambiente, 53 – 2.4. Tributi ambientali "in senso stretto" (imposte) vs tributi ambientali "con funzione ambientale", 56 – 2.5. Ricognizione sulle attuali tipologie di tributi ambientali, 64 – 2.6. Lo stato attuale della fiscalità ambientale nel nostro ordinamento, 68.

73      Capitolo III

*L'autonomia tributaria in materia di fiscalità dell'ambiente e del turismo*

3.1. Federalismo fiscale e art. 15 della legge delega di riforma fiscale, 73 – 3.2. La ripartizione di competenze tra Stato e autonomie, 77 – 3.3. Nuove forme di fiscalità (e sostenibilità) ambientale, 80 – 3.4. La fiscalità del turismo, 83 – 3.5. Le Zone franche “verdi”, 90 – 3.6. Le energie rinnovabili: in particolare i certificati verdi e le tariffe *feed-in*, 92 – 3.7. Finanziamento *green oriented, crowdfunding green oriented*, 97.

99      Capitolo IV

*La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione delle risorse naturali*

4.1. Premessa, 99 – 4.2. Effetti positivi del rapporto virtuoso con l'ambiente, 104 – 4.2.1. *Compensare (ovvero internalizzare) le esternalità negative*, 107 – 4.2.2. *L'attuale fiscalità dei costi di impianto e degli accantonamenti*, 116 – 4.2.3. *Riduzione dell'imposizione per imprese green oriented e conservazione delle risorse naturali*, 116 – 4.2.4. *Orientare il mercato e le imprese verso modi di consumo e produzione eco-sostenibili*, 118 – 4.2.4.1. *Dalla correzione delle esternalità alla conservazione delle risorse naturali: spunti economici per una riforma verde del nostro sistema fiscale*, 121 – 4.2.4.2. *Il “consenso” al tributo e alle agevolazioni, percezione della giusta imposizione e strategie di “marketing tributario”*, 130.

133      Capitolo V

*Imposte sui redditi, detassazione e regime agevolativo. Il caso della Tremonti ambientale: analisi di un'esperienza e possibili prospettive future*

5.1. Introduzione, 133 – 5.2. Legittimità interna delle agevolazioni ambientali, 135 – 5.3. La Tremonti ambientale, 138 – 5.4. Detassazione ambientale e agevolazioni extratributarie, 141 – 5.5. L'utilizzo tardivo della detassazione: analisi (anche) alla luce della disciplina UE in tema di aiuti ambientali, 144 – 5.6. Conclusioni, 147.

151      Capitolo VI

*Le agevolazioni green oriented per le imprese: l'esperienza italiana nel settore delle accise*

6.1. Premessa, 151 – 6.2. Energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, 154 – 6.3. L'esenzione per gli oli vegetali destinati alla produzione di energia elettrica, 155 – 6.4. Le agevolazioni per il gas naturale, 159 – 6.5. Conclusioni, 160.

163      Capitolo VII

*Spunti di riflessione sulla possibile introduzione di aliquote Iva ridotte per beni e servizi “verdi”*

7.1. La tutela dell'ambiente e la sua rilevanza sociale nella dimensione interna ed europea, 163 – 7.2. Gli strumenti fiscali e la tutela dell'ambiente, 165 – 7.2.1. *Il*

sistema delle aliquote nella Direttiva Iva, 168 – 7.2.2. Aliquota Iva agevolata per i prodotti e i servizi “ecologici”, 171 – 7.2.3. Aliquota Iva agevolata in ragione dell’esistenza di presupposti soggettivi, 176 – 7.2.4. Società benefit e perseguimento di finalità sociali, 179.

## 185 Capitolo VIII

### *Aliquota Iva ridotta per i beni e i servizi “verdi”*

8.1. Prospettive di riforma alla luce di talune iniziative legislative a livello comunitario, 185 – 8.1.1. *Il procedimento di attribuzione del marchio Ecolabel, in sintesi*, 187 – 8.2. Prospettive di riforma sull’onda del recente VAT Action Plan della Commissione Europea. La pubblica consultazione avviata dalla Commissione nel 2016 in tema di revisione del regime delle aliquote Iva. La precedente consultazione del 2012–2013, 188 – 8.3. Conclusioni, 191.

## 193 Capitolo IX

### *Sistemi di riciclo dei rifiuti secondo lo sviluppo dell’economia circolare e possibili interventi fiscali a livello locale*

9.1. Premessa sistematica, 193 – 9.2. Profili evolutivi del sistema di gestione dei rifiuti, 194 – 9.3. Dall’economia lineare all’economia circolare, 198 – 9.4. I benefici dell’economia circolare, 201 – 9.5. I progetti elaborati in ambito comunitario in ordine alla creazione di un modello europeo di economia circolare, 202 – 9.6. Economia circolare e gestioni dei rifiuti nella proposta di modifica della direttiva n. 2008/98/EC, 206 – 9.7. L’attuale modello di prelievo fiscale sui rifiuti urbani: metodi di determinazione della tariffa e riduzioni per il riciclo, 208 – 9.8. Considerazioni conclusive, 210.

## 215 Capitolo X

### *Conclusioni. Nuovi elementi di capacità contributiva e ambiente: l’alba di un nuovo giorno. . . fiscalmente più verde?*

10.1. Introduzione, 215 – 10.2. Cenni alle diverse declinazioni del “concetto” di ambiente e ambientale, 216 – 10.3. La realtà tra autonomia normativa ex artt. 117 e 119 Cost., giurisprudenza costituzionale, deleghe attuate e deleghe inattuate, 217 – 10.4. Una nuova strada verso la fiscalità “verde”, 219 – 10.4.1. *I punti di partenza e le nuove realtà economiche “verdi” nella prospettiva della politica legislativa ambientale*, 219 – 10.4.2. *Le possibili agevolazioni come riduzione della base imponibile e/o dell’aliquota applicabile*, 220 – 10.4.3. *(segue) Verso un vero e proprio statuto fiscale dei soggetti green oriented*, 221 – 10.5. “Statuto” fiscale dei soggetti *green oriented* e principi di capacità contributiva e di eguaglianza: brevi riflessioni, 222 – 10.6. *(segue) Possibili interventi in una fiscalità green oriented*, 225.

## 227 Appendice

1. Spunti di riflessione sulla possibile introduzione di aliquote Iva ridotte per beni e servizi “verdi”, 227 – 2. Sistemi di riciclo dei rifiuti secondo lo sviluppo dell’economia circolare e possibili interventi fiscali a livello locale, 227 – 3. Ipotesi di istituzione di una zona franca verde, 228 – 4. Ipotesi di incentivazione delle

“tariffe verdi”, 228 – 5. Ipotesi di “*marketing tributario*” applicato al regolamento IUC, 229 – 6. Ipotesi di ammortamento accelerato su impianti, 229 – 7. Ipotesi di esenzione e/o riduzione delle aliquote IRAP per imprese con certificazione “verde”, 229 – 8. Ipotesi di un green bonus, 230 – 9. Ipotesi di un credito d’imposta per la conversione di impianti e/o l’avvio di un ciclo di produzione a ridotto impatto ambientale, 230.

## La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale\*

**SOMMARIO:** 1.1. I principi ricavabili in materia di tassazione ambientale, 13 – 1.1.1. *Il principio chi inquina paga*, 13 – 1.1.2. *Il principio di precauzione e prevenzione*, 21 – 1.2. Tributi ambientali, aiuti di Stato e Corte di Giustizia UE, 22 – 1.2.1. *L'incidenza della Corte di Giustizia UE sulla fiscalità ambientale degli Stati membri*, 22 – 1.3. L'applicazione della disciplina sul divieto di aiuti di Stato in materia ambientale, 25 – 1.3.1. *Considerazioni preliminari*, 25 – 1.3.2. *L'utilizzo di risorse statali e imputabilità dell'aiuto allo Stato*, 26 – 1.3.3. *Selettività della misura*, 26 – 1.3.4. *Rilevanza degli obiettivi di politica ambientale*, 27 – 1.3.5. *Equiparazione con un'agevolazione fiscale*, 28 – 1.3.6. *Uno spunto a favore dell'autonomia delle scelte degli Stati membri*, 28 – 1.3.7. *La questione aperta della sostenibilità delle politiche ambientali dell'Unione Europea*, 29 – 1.4. La tassazione ambientale nel sistema europeo: evoluzione normativa e valore sistematico, 29 – 1.4.1. *Premessa*, 29 – 1.4.2. *Evoluzione normativa della tutela dell'ambiente in ambito europeo: la progressiva qualificazione quale "obiettivo primario dell'Unione europea"*, 31 – 1.4.3. *La disciplina normativa attuale in materia di ambiente: la nozione omnicomprensiva e i principi generali*, 32 – 1.4.4. *Il collegamento tra politica ambientale e ordinamento tributario: gli strumenti di intervento. Il contenuto positivo (ovvero la funzione incentivante) del principio "chi inquina paga"*, 34 – 1.4.5. *La politica ambientale europea nella materia tributaria: le due direzioni. La politica diretta dell'UE e quella indiretta degli Stati in attuazione dei principi europei*, 36 – 1.4.6. *(segue) La politica diretta in materia di tassazione ambientale: i tributi e le agevolazioni ambientali nell'ambito delle accise: cenni*, 37 – 1.4.7. *L'introduzione di tributi e di agevolazioni ambientali europee da parte degli Stati membri: rapporto con gli altri principi fiscali*, 39 – 1.4.8. *(segue) I principi in materia di aiuti di Stato ambientali quale possibile base giuridica per una politica nazionale di differenziazione*, 40 – 1.4.9. *Possibili prospettive di evoluzione nazionale a favore di una normativa fiscalmente differenziata compatibile con il diritto europeo: scheda di sintesi*, 42.

### 1.1. I principi ricavabili in materia di tassazione ambientale

#### 1.1.1. *Il principio chi inquina paga*

Il primo teorico dei tributi ambientali è considerato l'economista inglese Pigou, che ha teorizzato l'utilizzo della fiscalità per correggere le esternalità

\* I paragrafi 1 e 3 sono di Agostino Ennio La Scala, professore associato di Diritto tributario (Università degli Studi di Palermo). Il paragrafo 2 è di Federica Pitrone, International Tax Manager Intesa Sanpaolo. Il paragrafo 4 è di Rossella Miceli, ricercatore confermato di Diritto tributario (La Sapienza – Università di Roma).

negative derivanti dai processi di produzione<sup>1</sup>. Il principio del chi inquina paga è stato formulato originariamente in sede OCSE (Raccomandazione del 26 maggio 1972 C (72), n. 128 e 14 novembre 1974 C (74) n. 223) e, applicato alla materia tributaria, ha costituito la base giuridica per l'istituzione di tributi e di agevolazioni fiscali aventi il primario obiettivo di orientare e modificare il comportamento dei consociati (imprese e consumatori), scoraggiando le condotte pregiudizievoli per l'ambiente e promuovendo quelle ecologicamente più meritevoli.

L'obiettivo secondario consiste nel reperimento del gettito per finanziare le politiche ambientali (ripristino dei danni cagionati; compensazione in ragione dell'impatto dell'azione umana sulle risorse naturali; costi di recupero ambientale; riduzione delle emissioni e lotta contro i cambiamenti climatici; protezione di aree naturali e della biodiversità ecc.).

La tutela dell'ambiente e della salute umana, in applicazione del principio di sussidiarietà, implica una pluralità di livelli di intervento tra loro coordinati, con l'attribuzione di competenze a livello sovranazionale.

L'OCSE ha anche fornito una prima nozione, sia pur approssimativa e volutamente ampia, degli strumenti macroeconomici funzionali alla tutela ambientale, includendovi «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione della convenienza in termini di costi e benefici privati».

Sono state individuate, in particolare, cinque categorie di meccanismi giuridici volti alla protezione dell'ambiente, e precisamente (v. OECD, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris 1989):

- a) i tributi (tasse o imposte) e le tariffe che possono avere una funzione disincentivante e/o di gettito;
- b) i sussidi, che mirano a finanziare la promozione di misure e attività volte alla riduzione dell'inquinamento;
- c) i depositi cauzionali, consistenti in sovrapprezzi sulle vendite dei prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta ecocompatibile e di riciclaggio;
- d) le sanzioni e altre misure di deterrenza (quali l'obbligo di prestare fideiussione) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti;
- e) i permessi negoziabili e altri interventi di mercato, i quali limitano le produzioni inquinanti e favoriscono processi industriali da cui derivi un minore impatto ambientale.

A livello comunitario l'esigenza di una politica ambientale comune nacque dopo la firma del Trattato di Roma, in occasione della conferenza

1. Cfr. A.C. PIGOU, *The economics of welfare*, London 1920.

internazionale di Stoccolma del 1972 e ha trovato, finalmente, stabile fondamento giuridico con l'introduzione degli artt. 130 R ss. del Trattato di Roma, con l'attuazione dell'Atto Unico Europeo del 1986, senza, tuttavia, che la salvaguardia dell'ambiente fosse ricompresa fra gli obiettivi prioritari della Comunità. Tale traguardo è stato raggiunto solo a seguito delle modifiche apportate dal Trattato di Maastricht che ha generalizzato la portata del principio di sussidiarietà. Secondo l'art. 3, par. 3 TUE, l'Unione si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente.

Attualmente i principi di politica ambientale dell'Unione europea sono sanciti nell'art. 191 TFUE (*ex art. 174 del Trattato CE*). Tra questi, il principio del "chi inquina paga", insieme a quelli di precauzione e azione preventiva e di correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente.

Quello del "chi inquina paga" è un principio generale che costituisce la base giuridica sia per attivare forme di risarcimento da responsabilità aquiliana, sia per legittimare l'irrogazione di sanzioni amministrative e penali. La sua applicazione, tuttavia, si realizza sempre più frequentemente in ambito tributario. Il ricorso alla leva fiscale da parte degli Stati membri consente di orientare determinati comportamenti umani, incentivando quelli virtuosi e disincentivando quelli dannosi, prevenendo in tal modo il danno ambientale e/o reperendo risorse necessarie a compensare le diseconomie di scala prodotte dall'esercizio dell'attività dei soggetti passivi.

La politica comune ambientale ha carattere trasversale, in quanto delle sue esigenze si deve tenere conto nella definizione e nell'attuazione delle altre politiche e azioni dell'Unione, per la promozione dello sviluppo sostenibile dell'Europa (art. 11 TFUE). Gli obiettivi di politica ambientale si collegano, infatti, con quelli di politica energetica, dei trasporti, della pesca, dell'agricoltura, della tutela sanitaria, dello sviluppo regionale e dell'innovazione.

Con l'entrata in vigore del Protocollo di Kyoto nel 2007, la Commissione europea e gli Stati membri dell'Unione si sono impegnati, da una parte, a ridurre le proprie emissioni di gas a effetto serra del 20% entro il 2020 e, dall'altra, a incrementare del 20% il consumo di energia da fonti rinnovabili (attuazione del c.d. settimo programma di azione per l'ambiente).

Delineare un'efficace e lungimirante strategia di tutela ambientale costituisce un'indefettibile esigenza per il presente e il futuro dell'umanità, prevenendo veri e propri disastri che già spingono milioni di persone in fuga da carestia e siccità (c.d. "profughi ambientali"), e, nel contempo, costituisce una potenziale e duratura soluzione alla crisi economica, stimolando l'occupazione e la crescita verso l'innovazione e la ricerca scientifica. *Green Growth, Green Economy. Le chances* di concreto successo delle azioni di politica ambientale sono connesse al loro impatto sul bilancio degli Stati membri.

La fiscalità gioca un ruolo fondamentale. La Commissione Europea, anche attraverso atti di *soft law*, auspica, infatti, il progressivo spostamento della tassazione dal lavoro (soprattutto quello meno qualificato e, pertanto, più vulnerabile e meno mobile) alle attività che recano pregiudizio all'ambiente<sup>2</sup>.

Per le finalità connesse all'attuazione della *green economy*, l'art. 15 della legge 11 marzo 2014 n. 23 delega l'Esecutivo a introdurre "nuove forme di fiscalità" nel rispetto del coordinamento con i tributi regionali e locali vigenti e del principio di neutralità, prevedendo, in particolare, la revisione della disciplina delle accise sui prodotti energetici e sul consumo di energia elettrica, conformemente alle modifiche che verranno apportate alla Direttiva n. 2003/96/CE (oggetto della comunicazione della Commissione del 13 aprile 2011, COM (2011) 169). Nella legge delega viene specificato che non dovrà trattarsi di prelievi aggiuntivi, in quanto dovrà essere proporzionalmente ridotta ("prioritariamente") la tassazione sui redditi, con particolare riguardo al lavoro generato e impiegato nella *green economy* grazie al potenziamento delle tecnologie volte all'abbattimento di taluni inquinanti.

Il legislatore delegato dovrà, inoltre, farsi carico di rivedere i finanziamenti delle sovvenzioni alla produzione di energia da fonti rinnovabili, oggetto, com'è noto, negli ultimi anni di aspre polemiche. Anche se non specificato tra i principi e i criteri direttivi della delega fiscale, riteniamo che sia, altresì, urgente porre mano alla revisione dei sussidi all'industria, ai trasporti, all'agricoltura e all'energia che incoraggiano l'uso di prodotti o processi inquinanti o ad alto consumo energetico.

Il tributo ambientale costituisce una delle "tecniche legislative" di intervento a favore del bene ambiente, insieme, alla previsione di esenzioni fiscali orientate a promuovere diversi modelli di consumo e di produzione sostenibili (fiscalità premiale). I tributi ambientali orientano l'imposizione su atti, fatti o attività di rilevanza economica, in funzione della loro attitudine a degradare l'ambiente.

Accanto ai tradizionali strumenti di *command and control* aventi finalità repressiva, si sono sviluppati meccanismi variegati tesi a ridurre gli effetti distorsivi delle esternalità negative in campo ambientale a cui sono da ricondurre i tributi e gli incentivi fiscali, nonché la disciplina di *cap-and-trade* dei permessi negoziabili (*Emissions Trading System* (EU ETS) entrata in vigore nel 2005), con la creazione di un mercato dei permessi di emissione di CO<sub>2</sub>. Sistema che consente alle imprese di acquistare in ambito comunitario quote da altri operatori economici per superare le soglie consentite, con le relative problematiche relative al loro trattamento fiscale nell'ambito della valutazione dei beni immateriali.

2. COMMISSIONE EUROPEA, *Tax reforms in EU Member States*, 2013; *Tabella di marcia verso un'Europa efficiente nell'impiego delle risorse*, COM/2011/0571.



L'attuazione delle politiche ambientali costituisce una priorità dell'agenda politica dell'Unione europea e degli Stati membri, con ripercussioni economico-sociali imponenti, come rileva l'odierno scandalo che ha investito *Volkswagen* per i test sulle emissioni auto truccati. Vicenda emblematica della debolezza degli interventi comunitari di regolamentazione diretta connessa al sistema dei controlli e alla forte resistenza degli operatori economici a conformarsi a regole che impongono oneri molto rilevanti a carico dei loro bilanci, mettendone a repentaglio la competitività a livello internazionale. Considerazioni queste ultime che attribuiscono ulteriore rilevanza al ricorso a strumenti diversi, come appunto quelli aventi natura tributaria.

Soltanto attraverso la definizione condivisa di *standard* applicabili *erga omnes* a livello internazionale, la salvaguardia del bene ambiente potrà dirsi effettiva e non rischierà di rappresentare un ostacolo grave alla crescita e alla competitività delle imprese europee.

Si tratta della sfida più importante e difficile per l'Unione europea perché globale e collegata alla sua capacità di *moral suasion* nei confronti dei Paesi terzi a cui dovrà imporre modelli avanzati di tutela ambientale, nel quadro di attuazione dei programmi promossi dalle Nazioni Unite.

In questa direzione si inserisce l'annuncio del presidente cinese, dato il 25 settembre del 2016, relativo all'attuazione di un rigoroso programma nazionale sui limiti alle emissioni di gas-serra, a partire dal 2017, anche se frutto dell'esclusiva mediazione diplomatica americana. Se alle parole seguiranno i fatti, si tratterà di una decisione storica che contribuirà a sbloccare l'*impasse* che si verifica da decenni negli Stati Uniti d'America per quanto riguarda il rafforzamento delle norme di tutela ambientale, creatosi proprio per le resistenze repubblicane fondate sul timore di porre le imprese cinesi concorrenti in una posizione di indebito vantaggio rispetto a quelle nazionali.

Sia i costi delle politiche di prevenzione che quelli connessi all'attuazione della politica ambientale comune devono essere imputati a chi pone in essere comportamenti inquinanti, tendenzialmente senza la possibilità che questi siano traslati in avanti dal punto di vista economico su soggetti (e.g. i consumatori) che non sono responsabili del deterioramento ambientale e che non avrebbero strumenti idonei a contenerne la portata.

Qualora trattasi di soggetti che svolgono attività economica, il rigoroso rispetto dei principi dettati in materia ambientale è funzionale, altresì, a preservare la libera concorrenza nel mercato unico, impedendo che talune imprese si pongano in una situazione illegittimamente favorevole rispetto alle altre, risparmiando sui corrispondenti oneri che normalmente dovrebbero gravare sui loro bilanci.

Sia a livello internazionale che comunitario con il termine di "tributo ambientale" si indica qualsivoglia entrata pubblica dovuta dal soggetto che

pone in essere una condotta compromettente o rischiosa per il bene ambiente, volta alla prevenzione, all'eliminazione o alla riduzione del danno, orientando il comportamento dei soggetti passivi del rapporto giuridico d'imposta.

L'attività inquinante non deve essere proibita dalla legge e può cagionare sia pregiudizi eliminabili attraverso il ripristino dei luoghi che forme di deterioramento irreversibili ma in relazione alle quali le conoscenze tecnologiche consentono di apprestare apprezzabili azioni compensative, a prescindere dalla scelta tra le *species* del *genus* tributo (tassa o imposta) e del soggetto attivo del rapporto giuridico d'imposta (Stato, Regioni o enti locali) nonché indipendentemente dalla riconducibilità del prelievo al settore dei tributi diretti o indiretti.

Rilevante, invece, è la distinzione tra c.d. «tributi ambientali “in senso stretto”» e «tributi con funzione ambientale», avendo in più di un'occasione la Commissione Europea manifestato il suo netto *favor* nei confronti della prima categoria. Nei primi, infatti, la funzione ambientale penetra nella struttura ontologica del prelievo e si colloca all'interno della fattispecie tributaria, attraverso la relazione causale tra la realizzazione del presupposto e il conseguente pregiudizio ambientale. Lo stesso presupposto d'imposta e/o la base imponibile sono espressione di un'attività che, sulla base delle conoscenze scientifiche disponibili, può determinare il deterioramento dell'ambiente (consumo di una risorsa naturale o di una fonte di energia ovvero emissione di sostanze nocive).

I “tributi con funzione ambientale” sono, invece, “tributi di scopo” che colpiscono manifestazioni tradizionali di capacità contributiva, mentre quella ambientale rimane una finalità politico-sociale “extrafiscale”, esterna al presupposto d'imposta, come, per esempio, la destinazione del gettito, in tutto o in parte, per il finanziamento di politiche ambientali.

L'applicazione dei tributi ambientali in senso stretto è, tuttavia, suscettibile di sollevare problematiche relative alla loro conformità al principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.), qualora nell'individuare nella capacità di recare pregiudizio all'ambiente il criterio di riparto del carico tributario, si riferiscano a presupposti non suscettibili di immediata connotazione economico-patrimoniale, con il rischio di possibili effetti regressivi.

Sotto il profilo delle possibili *species* di tributi ambientali, è possibile individuare talune grandi categorie di prelievo, all'interno delle quali ciascun legislatore nazionale può scegliere in concreto la determinazione del presupposto e della base imponibile tra diverse possibili alternative:

- a) tributi sulle emissioni inquinanti, in cui il presupposto è direttamente correlato al pregiudizio ambientale e la base imponibile è costitui-

- ta da un'unità fisica di uno specifico agente inquinante, calcolata misurandone le emissioni, anche attraverso valori stimati;
- b) tributi sui prodotti, che si riferiscono a un prodotto correlato con il deterioramento del bene ambiente inteso come bene pubblico costituzionalmente rilevante, in ragione della sua fabbricazione, consumo o smaltimento dopo l'esaurimento della sua utilità (es. concimi, pesticidi, pneumatici, sacchetti di plastica, oli esausti, batterie);
  - c) tributi sull'energia (materia armonizzata ai sensi della Direttiva n. 2003/96/CE, al centro di una radicale proposta di modifica);
  - d) tributi sullo sfruttamento di risorse naturali (come, per esempio, l'acqua, legname);
  - e) tributi sulle attività turistiche (i.e. imposta/tassa di soggiorno o di sbarco);
  - f) tributi sui veicoli;
  - g) tributi sui rifiuti.

La classificazione è utile anche al fine di inquadrare le corrispondenti agevolazioni tributarie in materia ambientale (per esempio, incentivi per l'utilizzo di carburanti o fonti di energia "verde" o per l'acquisto di elettrodomestici di classe A che garantiscano il risparmio energetico o per l'acquisto di autovetture ecologiche; sconti sui tributi sui rifiuti per chi riduce il conferimento in discarica e così via).

L'effettiva applicazione del principio del "chi inquina paga" in relazione alle ultime due categorie dovrebbe comportare le seguenti conseguenze. Con riferimento ai "tributi sui veicoli" il prelievo dovrebbe essere commisurato alla circolazione e non esclusivamente al possesso. In modo analogo, con riguardo ai "tributi sui rifiuti", la tassazione dovrebbe essere adeguata alla effettiva quantità e qualità di rifiuti prodotti e conferiti, prendendo in considerazione l'attività di riciclaggio, e non al possesso di un immobile o astrattamente al tipo di attività economica svolta dal soggetto passivo.

La Commissione Europea, prediligendo i tributi ambientali in senso stretto, ha indicato il *dover essere* di quelli che gli Stati membri dovrebbero introdurre nei propri ordinamenti giuridici per la piena attuazione del principio del "chi inquina paga"<sup>3</sup>.

Pur se l'introduzione di tributi ecologici sia ascrivibile alla sfera di competenza interna, la finalità ambientale non può costituire un alibi per violare altri principi fondamentali sanciti dall'Unione. *In primis*, i tributi ambientali devono essere applicati secondo modalità compatibili con il mercato unico. Per ragioni evidenti di competitività, i tributi ambientali non dovrebbero

3. Sul punto, cfr. *ex multis*, COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione Tasse e imposte ambientali nel Mercato Unico, COM (97) 224, Bruxelles, 23 luglio 1997.

comportare l'aumento della pressione fiscale, bensì sostituire la tassazione che grava su altri fattori della produzione (con riferimento prioritario al lavoro).

Devono, in particolare, essere rispettati i principi di neutralità e di non discriminazione (diretta o indiretta). A tal proposito, rileva un recente arresto della Corte di Giustizia UE che ha interpretato come non conforme al diritto europeo l'introduzione di una tassa ambientale da parte di uno Stato membro applicabile agli autoveicoli usati in occasione della loro prima immatricolazione nel suo territorio, qualora sia strutturata in modo da disincentivare l'immissione in circolazione soltanto di quelli acquistati in altri Stati membri (sentenza 7 luglio 2011, *Nisipeanu*, causa C-263/10).

Parimenti è inibito violare il divieto di introduzione di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente. L'esperienza del tributo "ambientale" deliberato dalla Regione Siciliana sul metanodotto che trasportava il gas metano dall'Algeria in Italia *docet!*<sup>4</sup>.

Il concetto di tassa di effetto equivalente prescinde del tutto dalle intenzioni o dalle finalità indicate nella legge istitutiva del prelievo<sup>5</sup>.

Gli Stati membri nell'adottare agevolazioni fiscali in campo ambientale devono, inoltre, rispettare le norme procedurali e sostanziali dettate in materia di divieto di aiuti di Stato (artt. 107 ss. TFUE), salvo il ricorrere dei requisiti richiesti dal Regolamento generale di esenzione n. 800 del 2008.

Sarebbe coerente con il principio del "chi inquina paga" la previsione di un tributo ambientale proprio dell'Unione europea.

Dopo la bocciatura nel 1992 della proposta di Direttiva che configurava un'imposta armonizzata sulle emissioni di CO<sub>2</sub> e sull'energia, i tempi potrebbero essere maturi per un siffatto tentativo<sup>6</sup>.

La base giuridica potrebbe essere costituita dall'articolo 192, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea che autorizza il Consiglio a deliberare «disposizioni aventi principalmente natura fiscale».

4. Cfr. CGUE, 21 giugno 2007, causa C-173/05, per il cui commento sia consentito rinviare a A.E. LA SCALA, Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse a effetto equivalente ai dazi doganali, in *Rassegna Tributaria*, 2007, p. 1318 e ss.

5. Cfr. CGUE, 14 settembre 1995, cause riunite C485/93 e C486/93, *Simitzi*, punto 14 e 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani S.r.l. c. Comune di Carrara*.

6. Sul tema si rinvia alla Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Costruire il nostro avvenire comune. Sfide e mezzi finanziari dell'Unione allargata 2007-2013*, Bruxelles, 12 marzo 2004, COM(2004), def., alla relazione della Commissione sul Funzionamento del sistema di risorse proprie, Bruxelles, 14 luglio 2004, COM(2004) 505 def., nonché all'eccellente studio elaborato da Philippe Cattoir della DG Taxation & Customs Union della Commissione europea, dal titolo: *Tax-based EU own resources: an assessment, working paper n. 1/2004* (aprile 2004), che prende in considerazione nove ipotesi concrete di tributi propri dell'Unione e, fra questi, ben tre hanno carattere ambientale: la c.d. *energy tax*, la *communication taxation* (prelievo teso a colpire le emissioni inquinanti prodotte dalle automobili e dagli aerei) e la *climate charge on aviation*.