



**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA**

Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato in Scienze Giuridiche

*Curriculum Impresa, diritto internazionale ed europeo, processo*

XXXVI ciclo

Anno accademico 2022-2023

Tesi di dottorato in Diritto tributario (IUS/12)

**I PROFILI TRIBUTARI DELLE POLITICHE AMBIENTALI**

Dottorando: Guido Comporti (mat. 625361)

Supervisore: Prof.ssa Brunella Bellè

*Alla mia famiglia.*

## Indice sommario

<b>Introduzione</b> .....	1
---------------------------	---

### Capitolo I

#### **L'ambiente e il diritto tributario: istruzioni per l'uso**

1. La nozione di ambiente .....	7
2. La tutela ambientale e le sue declinazioni .....	20
2.1. (Segue) Gli strumenti di c.d. <i>command and control</i> .....	22
2.2. (Segue) Il c.d. <i>market-based approach</i> .....	26
2.3. (Segue) La via di mezzo come possibile soluzione .....	30
3. Il ruolo del diritto tributario .....	32
4. La c.d. fiscalità circolare .....	42

### Capitolo II

#### **La dimensione sovranazionale: profili storici e di attualità**

1. L'ordinamento internazionale e l'evoluzione storica .....	46
2. L'Unione Europea .....	55
2.1. Premessa: cosa si intende per diritto tributario dell'Unione Europea .....	55
2.2. Il quadro normativo in tema di ambiente: evoluzione .....	60
2.3. (Segue) L'attuale assetto normativo e i principi applicabili in materia ambientale.....	64
3. Alcuni dati sulla fiscalità ambientale .....	74

### Capitolo III

#### **I tributi ambientali alla prova di maturità: prospettive per una fiscalità sovranazionale**

1. Il concetto di tributi ambientali .....	79
2. Alcune precisazioni terminologiche .....	91

3. Nuove sfide .....	98
3.1. ( <i>Segue</i> ) La prospettiva internazionale .....	100
3.2. ( <i>Segue</i> ) La prospettiva comunitaria .....	107

#### Capitolo IV

### **La giustificazione dei tributi ambientali nell'ordinamento interno alla luce del principio di capacità contributiva**

1. Lo scenario interno tra principi costituzionali e tributi sovranazionali .....	122
2. L'importanza della classificazione come imposta o come tassa .....	125
3. Imposte ambientali in senso stretto e principio di capacità contributiva .....	138
3.1. ( <i>Segue</i> ) L'interpretazione tradizionale .....	140
3.2. ( <i>Segue</i> ) L'interpretazione innovativa .....	149
3.3. ( <i>Segue</i> ) Alcune osservazioni critiche sulle teorie illustrate .....	157
4. Una possibile sintesi delle teorie esaminate .....	165

<b>Conclusioni: Politiche tributarie come volano di sostenibilità .....</b>	<b>171</b>
---	------------

<b>Riferimenti bibliografici .....</b>	<b>184</b>
--	------------

## INTRODUZIONE

Nella recente storia dell'umanità, in particolare dal secolo scorso, i progressi scientifici e le innovazioni tecnologiche hanno permesso uno sviluppo economico senza precedenti, contribuendo a migliorare sia la qualità di vita che l'aspettativa media e permettendo a un numero sempre crescente di individui di avere accesso alle risorse necessarie al soddisfacimento delle proprie necessità<sup>1</sup>. Pur rimanendo tuttora gravi disparità tra Paesi più e meno sviluppati, tale innalzamento delle condizioni di vita ha determinato una consistente crescita della popolazione mondiale<sup>2</sup>.

Questo, unitamente all'evoluzione dell'economia e dei costumi, ha fatto nascere nuovi bisogni, il cui soddisfacimento ha comportato l'intensificarsi dello sfruttamento delle materie prime e delle risorse naturali, per garantire il soddisfacimento delle accresciute esigenze di un sempre maggior numero di individui<sup>3</sup>.

Il consumo sempre crescente di risorse naturali, unito a livelli di inquinamento dovuti alla produzione di massa in costante aumento di anno in anno, hanno concorso a

---

<sup>1</sup> Secondo l'OMS, *World Health Statistics 2023: Monitoring health for the SDGs*, World Health Organization, 2023, l'aspettativa media di vita è costantemente cresciuta dagli anni Cinquanta a oggi, quale conseguenza dell'abbassamento della mortalità infantile e della lotta alle malattie e alla fame nel mondo. Si è passati da un'aspettativa media globale di 46,5 anni di allora ai circa 73 del 2019 e, nonostante la pandemia da Covid-19 abbia inevitabilmente impattato su tali dati, è stimato che si arriverà a circa 77 anni nel 2048.

<sup>2</sup> Stando ai dati pubblicati dall'ONU, *World Population Prospects 2022*, si è passati dai 2,5 miliardi di individui nel 1950 agli 8 miliardi nel 2022. Le stime prevedono un picco di 10,5 miliardi di persone nel 2100. Tuttavia, questa crescita interesserà maggiormente alcune aree del globo rispetto ad altre. In Europa e in Occidente in generale, infatti, si sta assistendo al fenomeno del c.d. inverno demografico, per tale intendendo una diminuzione del numero delle nascite e, quale conseguenza, un declino della popolazione. Alcuni dati consentono di comprendere meglio lo scenario. Affinché la popolazione si mantenga stabile, è necessario un tasso di natalità pari a 2,1, in modo tale che le nuove nascite compensino i decessi registrati. Attualmente, secondo i dati Eurostat, il tasso di natalità europeo è pari a 1,53, mentre in Italia è di 1,25 nascite per donna. Il calo delle nascite è costante dal 2010. Questa diminuzione della popolazione avrà ricadute, quanto alla sfera tributaria, sotto un duplice profilo: da un lato, si assottiglierà la fetta dei contribuenti, dall'altro, complice anche l'innalzamento dell'età media, si renderà necessaria una redistribuzione del carico fiscale.

<sup>3</sup> Questo provoca enormi problemi di gestione delle risorse naturali e delle materie prime a disposizione. I cicli biologici, infatti, hanno ritmi ben più lenti rispetto alla domanda di risorse necessaria a soddisfare la richiesta globale, per cui sempre più spesso viene consumato un numero maggiore di risorse rispetto a quello che il pianeta è in grado di generare. Al riguardo, ogni anno viene calcolato il c.d. *Hearth Overshoot Day*, vale a dire il giorno in cui la popolazione globale termina le risorse naturali frutto dei cicli biologici e inizia a consumare risorse che non potranno essere rigenerate, con ciò impoverendo l'ecosistema. Il calcolo viene effettuato dividendo la c.d. "biocapacità" del pianeta (la quantità di risorse ecologiche che questo è in grado di generare in un anno) per la domanda della popolazione mondiale. Secondo i dati ufficiali del *National Footprint and Biocapacity Accounts 2023 Edition*, il *Hearth Overshoot Day* nel 2023 è avvenuto il 2 agosto, a fronte del 25 dicembre 1971. Il che significa che per assicurare la rigenerazione delle risorse consumate nel 2023 dalla popolazione mondiale sarebbe necessaria la "biocapacità" di 1.7 pianeti.

creare l'attuale scenario, caratterizzato da crisi climatiche senza precedenti e da conseguenze insostenibili per il pianeta, con ricadute anche sulle condizioni di vita delle future generazioni<sup>4</sup>.

Tutti questi fattori impongono un serio e concreto ripensamento del dominio dell'uomo sulla natura, con l'obiettivo di fare "meglio con meno"<sup>5</sup>, trovando un equilibrio tra salvaguardia dell'ambiente e sviluppo economico. Questo fenomeno è generalmente indicato come sviluppo sostenibile e, pur non essendo oggetto diretto di trattazione nel presente lavoro, esso rappresenta il filo rosso delle considerazioni che si svolgeranno. Per questo si ritiene opportuno chiarirne sinteticamente fin d'ora i connotati.

Al riguardo, sono state individuate dalla dottrina tre fasi del rapporto tra interesse all'ambiente e interesse allo sviluppo<sup>6</sup>. Inizialmente, il primo era visto unicamente come limite al secondo, per cui tali interessi sono stati a lungo interpretati come conflittuali tra loro. Sebbene questa fase non si sia tuttora esaurita, il venir meno della incondizionata fiducia sia nel progresso tecnologico che nei poteri taumaturgici del mercato lasciato a sé stesso, unitamente al diffondersi della consapevolezza ecologica, hanno evidenziato l'esigenza di un diverso bilanciamento tra interessi.

Da qui, la ricerca di alternative c.d. sostenibili, intendendo la sostenibilità quale limite alla massimizzazione dello sviluppo, in modo da consentire alla generazione presente di soddisfare i propri bisogni senza compromettere la possibilità delle generazioni future di soddisfare i propri<sup>7</sup>. Perché ciò sia possibile, è importante «comporre in una sintesi felice crescita economica, inclusione sociale e tutela

---

<sup>4</sup> Osserva al riguardo G. ROSSI, *Dallo sviluppo sostenibile all'ambiente per lo sviluppo*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, Torino, Giappichelli, 2020, 4, che è sempre più diffusa la convinzione che il progressivo impoverimento delle risorse naturali, con il conseguente deterioramento della natura e del clima, determina un rischio per la stessa sopravvivenza dell'umanità o quanto meno peggiora in modo irreversibile le condizioni di vita delle persone e delle popolazioni.

<sup>5</sup> Così M. FREY, *Genesi ed evoluzione dell'economia circolare*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, cit., 21. L'Autore osserva inoltre che il ciclo attuale è fortemente dispersivo di risorse, generando in ogni fase una quantità estremamente consistente di rifiuti e scarti non utilizzati: «partendo dalla prima fase (l'approvvigionamento), i prezzi dei beni tradizionalmente considerati commodity (incluse le risorse naturali) hanno subito un incremento pari quasi al 150% fra il 2002 e il 2010 e si stima che entro il 2020 ancora 82 miliardi circa di tonnellate di materie prime verranno immesse nell'economia globale. Arrivando all'ultima (il riciclo), solo un terzo dei 60 più comuni metalli fa riscontrare un tasso di riciclo a fine vita maggiore del 25%».

<sup>6</sup> I riferimenti nel prosieguo del testo sono a G. ROSSI, *Presentazione*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, cit., 1, riprese in ID, *Parte generale*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, Giappichelli, 2021, 21 ss..

<sup>7</sup> Sulle origini e l'affermazione di tale principio in ambito internazionale, si rinvia a quanto si dirà nel secondo capitolo, in particolare al par. 1.

dell'ambiente. Sostenere significa, infatti, tenere su, con la conseguenza che lo sviluppo si “tiene su” se dura nel tempo, assumendo una prospettiva diacronica nel rapporto tra oggi e domani, che sappia mettere scienza e tecnologia al servizio della natura riuscendo a recuperare, senza distruggere, le risorse che impiega»<sup>8</sup>.

La c.d. *green economy* muove proprio dall'intento di comporre le diverse istanze di tutela delle matrici ambientali e dello sviluppo. Seppure in forma attenuata, permane anche in questo caso l'idea di fondo che l'ambiente funga da remora allo sviluppo e che quest'ultimo possa essere limitato nei casi in cui assuma dimensioni quantitative o qualitative contrastanti con il primo.

Questo è dovuto principalmente a due fattori: da un lato, gli interessi allo sviluppo, all'attività produttiva, ai trasporti, all'energia risultano oggi storicamente datati, in quanto concepiti per funzionare in modelli economici lineari<sup>9</sup>. Dall'altro, la stessa formula “sviluppo sostenibile” sembra attribuire valore primario allo sviluppo, da realizzarsi solo nei limiti in cui non danneggi più di tanto l'ambiente; con la conseguenza che, nella logica di mera composizione di interessi, l'esito appare scontato<sup>10</sup>.

Da qui, l'ulteriore fase, della c.d. *blue economy*, che richiama il significato fondamentale di economia circolare, in grado di determinare un diverso tipo di rapporto tra interessi in gioco, non più e non solo attraverso la loro composizione, ma ricercando una loro convergenza, attraverso un ripensamento dei modelli economici<sup>11</sup>. Questi, in particolare, «devono seguire i suggerimenti che provengono dagli ecosistemi naturali (costituiti di materia organica) in cui tutto si riutilizza e nulla si perde», per «sviluppare un'economia che dovrebbe mimare e imitare la natura (biosmesi) e, come questa, riconoscere l'esistenza di limiti invalicabili che impongono la sostituzione

---

<sup>8</sup> A.F. URICCHIO, *Verso la transizione ecologica: la centralità della fiscalità circolare*, in A. BONOMO-L. TAFARO-A.F. URICCHIO (a cura di), *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, Bari, Cacucci Editore, 2021, 330.

<sup>9</sup> G. ROSSI, *Parte generale*, cit., 21.

<sup>10</sup> G. ROSSI, *Dallo sviluppo sostenibile all'ambiente per lo sviluppo*, cit., 7.

<sup>11</sup> Sul passaggio dalla *green economy* alla *blue economy*, v. F. DE LEONARDIS, *Il diritto dell'economia circolare e l'art. 41 Cost.*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, cit., 28 ss.. In questo senso sembra muoversi anche l'Unione Europea, specie dopo la Comunicazione della Commissione, *Closing the loop – An EU action plan for the Circular Economy*, del 2 dicembre 2015, COM(2015) 614 final. V. ancora G. ROSSI, *Parte generale*, cit., 21-22, ove riporta ad esempio che lo sviluppo delle energie rinnovabili costituisce ora un nuovo importante settore della produzione; l'agricoltura biologica ha acquistato un importante valore di mercato; i rifiuti, da fonte di inquinamento, sono diventati materia prima per la produzione di energia e calore; la costruzione di veicoli può essere resa compatibile con gli interessi ambientali e legittimare finanziamenti pubblici, e via dicendo.

dell'inorganico con l'organico e, dove ciò non sia possibile, il riutilizzo dei beni o il riciclaggio delle materie prime»<sup>12</sup>.

In definitiva, questo mutamento di paradigma<sup>13</sup> consentirebbe di vedere nell'ambiente non un limite o un costo, ma un'opportunità di vero e proprio profitto per le imprese<sup>14</sup>.

La presente ricerca si propone l'obiettivo di affrontare questo problema dal punto di vista del diritto tributario, interrogandosi sul ruolo che l'imposizione potrebbe avere per la promozione di stili di vita e modelli produttivi improntati a una maggiore coscienza ecologica.

In particolar modo, lo studio intende dedicare l'attenzione alle differenti prospettive delle istituzioni internazionali, comunitarie e nazionali, al fine di evidenziare come queste interagiscano tra loro e come le risposte davvero efficaci ai problemi siano frutto di approcci condivisi.

L'analisi degli istituti sovranazionali permetterà di mettere in luce alcune caratteristiche proprie dei tributi ambientali, una volta chiarite le quali ci si interrogherà sulla possibilità di prevedere l'introduzione di simili prelievi sia su scala internazionale che, in particolare, comunitaria. Quest'ultimo aspetto offre anche l'occasione per sviluppare alcune considerazioni in merito all'ipotesi di finanziamento diretto delle politiche comunitarie mediante la previsione di appositi prelievi.

Quanto alla prospettiva nazionale, l'attenzione è focalizzata principalmente sulla giustificabilità di detti tributi alla luce dell'art. 53 Cost., rappresentante il fondamento e il limite al potere impositivo dello Stato, illustrando le posizioni assunte nel tempo dalla dottrina in merito.

La lettura del principio di capacità contributiva che si intende fornire va nel senso di interpretarlo alla luce dell'assetto valoriale costituzionale, nell'attuale contesto socio-economico, in tal modo cercando di metterne in risalto un inquadramento sistematico anche in relazione ai principi comunitari.

Per trattare organicamente i vari argomenti sopra menzionati è necessario chiarire, in via preliminare, la portata dei numerosi istituti richiamati, illustrati nel primo capitolo e in parte del secondo.

---

<sup>12</sup> Così F. DE LEONARDIS, *op. ult. cit.*, 29.

<sup>13</sup> M. MAGATTI, *Cambio di paradigma, uscire dalla crisi pensando al futuro*, Milano, Feltrinelli, 2017.

<sup>14</sup> F. DE LEONARDIS, *op. ult. cit.*, 30 ss..

Ogni livello di ordinamento (internazionale, comunitario e nazionale) sarà trattato muovendo da alcuni cenni storici, per dare atto dell'evoluzione che la tutela dell'ambiente ha avuto. Ancora prima di comprendere quale sia il ruolo del diritto tributario, infatti, è opportuno inquadrare l'evoluzione senza precedenti che si è registrata a partire dalla metà del secolo scorso a oggi.

Pur consapevoli che ciascuno dei vari ordinamenti giuridici considerati ha avuto un ruolo nell'influenzare gli altri, e che pertanto questi meriterebbero di trovare comune collocazione su una ideale linea del tempo, si è preferito mantenere una narrazione separata degli stessi, al fine di dare maggiore risalto alle peculiarità di ciascuno, riservando poi alle conclusioni alcune riflessioni di carattere più organico e unitario.

Ripercorrendo brevemente la suddivisione degli argomenti trattati, il primo capitolo è dedicato a chiarire l'oggetto della ricerca e i vari istituti interessati, in particolar modo la nozione di ambiente giuridicamente rilevante e il ruolo che il diritto tributario può svolgere per la sua salvaguardia. Tutto questo, prestando attenzione a collocare sistematicamente le varie forme di intervento pubblico all'interno delle politiche di c.d. *command and control* o basate sul c.d. *market-based approach*.

Nel secondo capitolo si affronta il tema dal punto di vista internazionale e comunitario. Quanto al primo, si ripercorre l'evoluzione storica e dei principali atti a sostegno della tassazione ambientale, evidenziando come proprio nella leva fiscale sia stato individuato uno degli strumenti principali per tutelare l'ambiente. Con riferimento al secondo, oltre ai fondamentali aspetti evolutivi del quadro normativo, si illustrano i principi contenuti nei Trattati, che dettano la linea di azione dell'Unione Europea in materia ambientale, per poi analizzare alcuni dati relativi all'incidenza effettiva che i tributi hanno nei vari Stati membri, al fine di trarne alcune considerazioni generali.

Nel terzo capitolo si indaga sull'effettivo significato da attribuire al concetto di tributo ambientale, al fine di individuarne le caratteristiche essenziali per verificarne l'eventuale conformità o meno ai precetti costituzionali degli Stati facenti parte gli ordinamenti internazionale e comunitario. Inoltre, si approfondisce la possibilità di introdurre prelievi sovranazionali, in particolar modo comunitari, quale risposta ai nuovi interrogativi posti in tema di reperimento di risorse con cui finanziare le politiche necessarie a far fronte alle nuove sfide, rappresentate dalle disastrose conseguenze che,

oltre ai cambiamenti climatici, hanno avuto anche la pandemia da Covid-19 prima e i conflitti armati in Ucraina e Israele poi.

L'ultimo capitolo riguarda l'ordinamento interno e si pone in continuità logica rispetto alla prima parte del precedente. Chiarito cosa debba intendersi per tributo ambientale, se ne valuta la giustificabilità in termini di capacità contributiva, necessaria se si auspica l'introduzione di prelievi quanto meno di portata comunitaria.

Questo consentirà di precisare perché, e in quale misura, sia importante prevedere la possibilità di adottare imposte ambientali in senso stretto, fornendo altresì una lettura dell'art. 53 Cost. che, tenendo adeguatamente conto delle principali teorie formulate dalla dottrina, consenta di mitigarne le differenze e di renderne una interpretazione unitaria, senza perdere di vista il tratto concreto che la materia impone, rappresentato dal versamento del tributo.

Da ultimo, nelle conclusioni, si ripercorreranno i principali risultati del presente studio, alla luce delle considerazioni personali svolte.

## CAPITOLO I

### L'ambiente e il diritto tributario: istruzioni per l'uso

SOMMARIO: 1. La nozione di ambiente – 2. La tutela ambientale e le sue declinazioni – 2.1. (*Segue*) Gli strumenti di c.d. *command and control* – 2.2. (*Segue*) Il c.d. *market-based approach* – 2.3. (*Segue*) La via di mezzo come possibile soluzione – 3. Il ruolo del diritto tributario – 4. La c.d. fiscalità circolare

#### 1. La nozione di ambiente

Prima di entrare nel vivo della ricerca, si ritiene necessario chiarire brevemente cosa debba intendersi per ambiente in senso giuridico, con la consapevolezza che un tema così vasto potrebbe ben costituire oggetto di studio a sé.

Ciò nondimeno, siccome nel presente studio ricorrono espressioni quali fiscalità ambientale, tutela e salvaguardia dell'ambiente, valore ambientale, bene ambiente e via discorrendo, appare utile cercare di delineare quale significato attribuire al loro minimo comun denominatore.

Il valore ambientale non è nuovo; lo è però la sua rilevanza giuridica<sup>15</sup>, affermatasi a partire dalla seconda metà del secolo scorso e sempre più sviluppatasi negli ultimi decenni<sup>16</sup>. Sebbene oggi il termine ambiente sia presente in Costituzione, nei Trattati

---

<sup>15</sup> Sul rapporto tra valore e rilevanza giuridica, v. G. ROSSI, *Parte generale*, cit., 3 ss., secondo cui «anzitutto vi sono i bisogni importanti non suscettibili di tutela giuridica [...]; si ha un interesse giuridicamente rilevante quando se ne può dare una tutela giuridica. Poi, ancora, questo interesse diventa una situazione giuridica soggettiva (a “protezione necessaria”) quando la tutela diventa doverosa, quando esiste qualche soggetto singolo e collettivo che è tenuto a fare o non fare qualcosa per soddisfarlo, ed esiste una organizzazione che ne assicura la soddisfazione».

<sup>16</sup> Tale cambiamento, secondo M.S. GIANNINI, *Difesa dell'ambiente e del patrimonio naturale e culturale*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1971, 1125, è collegato al fatto che «mentre in precedenti periodi c'è stato un equilibrio tra il fatto creativo e il fatto distruttivo dell'uomo [...], oggi questo equilibrio si è rotto e prevale l'elemento negativo: le forze distruttive sono maggiori delle forze costruttive». Dello stesso tenore A. GUSTAPANE, *Tutela dell'ambiente (dir. interno)*, in *Enc. dir.*, XLV, 1992, 413, secondo cui «alcuni degradanti (e talora purtroppo irreversibili) effetti della non sempre ordinata crescita economica registratasi in Italia nel secondo dopoguerra hanno alla fine costretto la comunità nazionale a riformulare il rapporto con l'ambiente circostante, arrivando a concepirlo non più come una risorsa infinitamente sfruttabile per soddisfare le molteplici esigenze produttive, bensì come un bene intrinsecamente limitato e per questo particolarmente bisognoso di essere preservato attraverso un'improcrastinabile e penetrante attività delle istituzioni pubbliche». Cfr. anche S. GRASSI, *Ambiente e Costituzione*, in *Riv. quadrim. dir. ambiente*, 2017, 3, 6, secondo cui la portata drammatica ed epocale assunta dai problemi ambientali dipende dal fatto che «i tempi di evoluzione e resilienza dei sistemi naturali [...] non tengono il passo con la rapidità dell'evoluzione tecnologica e delle sue capacità di consumo dei beni ambientali. Di qui i problemi complessi di conservazione delle risorse, che si scoprono limitate, nonché di individuazione delle tecniche e dei metodi di conoscenza per risolverli». Per queste ragioni, osserva F. GIGLIONI, *Gli interventi pubblici a tutela*

europei e in numerose risoluzioni internazionali, non esiste una sua nozione giuridica unitaria e universalmente valida<sup>17</sup>.

Generalmente, si fa riferimento al diritto dell'ambiente come a una «realtà strutturalmente complessa, data dall'insieme di una molteplicità di fattori – fisici, chimici, biologici –, combinati secondo plurime interazioni, che danno vita a continui processi di trasformazione ed evoluzione, suscettibili di valutazione da parte di una pluralità di soggetti mossi da interessi spesso in insanabile conflitto»<sup>18</sup>.

Quindi unità nella molteplicità, bene composito la cui dimensione d'insieme è data dalla interazione delle sue varie branche le quali, seppur autonomamente classificabili, acquisiscono un nuovo e più ampio significato se unitariamente considerate. Questa ricostruzione, che ruota sul duplice profilo di bene unitario formato da una pluralità di possibili declinazioni, è quella del resto condivisa anche dalla Corte costituzionale, la quale ha storicamente affermato che per ambiente debba intendersi «un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e di tutela; ma tutte, nell'insieme, sono riconducibili ad unità»<sup>19</sup>.

L'ambiente rappresenterebbe, secondo alcuni, un bene composito molto particolare, che provvede al soddisfacimento di una varietà di servizi, quali sono quelli che rendono possibile la vita e l'esistenza stessa dell'umanità. In quanto bene, seppure speciale, dovrebbe quindi essere nell'interesse di tutti preservarne il valore, in modo che possa continuare a soddisfare le esigenze degli individui<sup>20</sup>.

In ambito internazionale, nella prima metà del secolo scorso gli accordi internazionali conclusi erano finalizzati prevalentemente alla protezione della flora e della

---

*dell'ambiente*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 45, la «tutela dell'ambiente è convenzionalmente fatta rientrare nei c.d. diritti di nuova generazione volendo intendere con ciò sia che questi succedono diacronicamente a quelli civili e sociali, sia che la loro tutela presenta elementi strutturali differenti da quelli».

<sup>17</sup> Sulla difficoltà di giungere a una definizione unitaria di ambiente, si veda quanto già evidenziato da M.S. GIANNINI, «Ambiente»: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, 15, e G. PERICU, *Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 189. Evidenzia queste difficoltà anche M. DELSIGNORE, *Ambiente*, in *Enc. dir.*, I tematici, III, *Funzioni amministrative*, 2017, 47, nota 1, cui si rimanda per gli approfondimenti bibliografici.

<sup>18</sup> C. CHIARIELLO, *Ambiente (diritto all')*, in *Dig. disc. pubbl.*, *Aggiornamento*, VII, 2017, 19-20.

<sup>19</sup> Corte cost., 30 dicembre 1987, n. 641. Per una più puntuale disamina delle posizioni della Corte costituzionale in materia di ambiente, cfr. R. BIFULCO, *Una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia ambientale*, in *Corti supreme e salute*, 2019, 2, 305.

<sup>20</sup> In tal senso cfr. T. TIETENBERG-L. LEWIS, *Environmental and Natural Resource Economics*, 12<sup>a</sup> ed., New York, Routledge, 2024.

fauna selvatiche. Successivamente sono state concluse numerose convenzioni multilaterali, anche per far fronte ai crescenti problemi verificatisi<sup>21</sup>.

Pur non senza criticità<sup>22</sup>, si è così progressivamente affermata in dottrina la nozione di diritto internazionale dell'ambiente, facendo riferimento, alternativamente, alla serie eterogenea di atti e convenzioni il cui comune denominatore è rappresentato dalla finalità di tutela ambientale, di volta in volta declinata nei suoi vari aspetti, o ai principi generali formati in ambito internazionale. In questa seconda accezione, per prevenire e risolvere i problemi da inquinamento transfrontaliero, la disciplina si è molto rifatta a quella relativa alla cooperazione tra Stati e, nel caso di Paesi confinanti, alle regole che disciplinano i c.d. rapporti internazionali di buon vicinato<sup>23</sup>.

In ambito europeo, l'attenzione riservata inizialmente all'ambiente risultava molto circoscritta, se non nulla. Sorta con l'obiettivo di garantire una pace duratura che consentisse di risollevarne un continente ridotto in cenere dopo i due conflitti mondiali, l'allora Comunità economica europea aveva come scopo principale la creazione di un mercato unico, in modo da legare gli Stati membri con reciproci interessi commerciali, favorendo la libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali<sup>24</sup>.

Solo successivamente è maturata una crescente attenzione alla salvaguardia del pianeta, oggi espressamente riconosciuta nei Trattati e nelle numerose direttive o regolamenti adottati nel corso degli anni dagli organi comunitari<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Per una più approfondita rassegna dei vari atti internazionali di volta in volta conclusi, v. E. SPATAFORA, *Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)*, in *Enc. dir.*, XLV, 1992, 441; P. FOIS, *Ambiente (tutela dell') nel diritto internazionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 209. Sull'evoluzione storica dei principali trattati internazionali in tema di ambiente si tornerà più avanti nell'apposito capitolo.

<sup>22</sup> Secondo P. FOIS, *Ambiente (tutela dell') nel diritto internazionale*, cit., 216 ss., compiendo una valutazione d'insieme della normativa internazionale sviluppatasi emergevano lacune che facevano dubitare della «effettiva idoneità della vigente regolamentazione internazionale a far fronte a tutti i complessi problemi esistenti in materia di ambiente: sia per quanto attiene all'aspetto della riparazione dei danni provocati dall'inquinamento, sia riguardo a quello della prevenzione e del miglioramento dell'ambiente».

<sup>23</sup> Sul punto, cfr. E. SPATAFORA, *Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)*, cit., 444-445.

<sup>24</sup> Sull'originario quadro giuridico comunitario e il progressivo affermarsi delle esigenze di tutela dell'ambiente, si veda G. CORDINI, *Ambiente (tutela dell') nel diritto delle Comunità europee*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 193.

<sup>25</sup> A titolo meramente esemplificativo, si ricordano la Direttiva 2000/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2000, che istituisce un quadro per l'azione comunitaria in materia di acque (c.d. Direttiva quadro sulle acque); la Direttiva 2008/56/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 2008, che istituisce un quadro per l'azione comunitaria nel campo della politica per l'ambiente marino (c.d. Direttiva quadro sulla strategia per l'ambiente marino); la Direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti e che abroga alcune direttive; la Strategia europea per la plastica nell'economia circolare, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni del 16 gennaio 2018.

Nel nostro Paese, il concetto di ambiente, concepito come bene giuridico strumentale alla tutela di altri interessi primari, è stato a lungo collegato al perseguimento della piena realizzazione della persona umana, consacrata dagli artt. 2 e 3 Cost. quale pilastro centrale dell'intero assetto costituzionale<sup>26</sup>. Come chiarito anche dalla Consulta, in questa fase c.d. "antropocentrica", l'ambiente, seppur considerabile come bene immateriale unitario, è protetto se e nella misura in cui esso è elemento determinativo della qualità della vita: «la sua protezione non persegue astratte finalità naturalistiche o estetizzanti, ma esprime l'esigenza di un habitat naturale nel quale l'uomo vive ed agisce e che è necessario alla collettività e, per essa, ai cittadini, secondo valori largamente sentiti»<sup>27</sup>.

Quindi, una veste multiforme quale riflesso della molteplicità di declinazioni in cui quella entità unitaria può essere scomposta (ad es. ambiente come assetto del territorio o come ricchezza di risorse naturali, come valore estetico-culturale, salubre, ecologico e via discorrendo)<sup>28</sup>, senza che dovesse necessariamente esservi alcuna connessione di tipo giuridico tra i vari possibili significati del termine, riferendosi alcuni di essi alla più ampia problematica dei beni pubblici o di rilievo pubblico, strettamente connessa alla teorizzazione della conformazione autoritativa della proprietà privata; altri, invece, ai meccanismi tipici dei procedimenti autorizzatori; altri ancora ai processi di pianificazione territoriale<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Evidenzia G. DE VERGOTTINI, *La ripartizione di poteri in materia ambientale tra comunità, stato e regioni*, in *Rass. giur. Enel*, 1989, 547 ss., la «pertinenza del fattore umano a ciascuna delle configurazioni che dell'ambiente sono state proposte e dal rapporto di immanente interrelazione fra l'uomo ed ognuno dei fattori adottati come componenti della complessa fattispecie», per cui «nella normativa e nella giurisprudenza l'ambiente tende a coincidere col contesto oggettivo complessivo degli elementi naturali in cui l'uomo è collocato o tende ad essere filtrato attraverso l'uomo, offrendosi una tutela giuridica, di diversa intensità, a suoi personali interessi all'ambiente». Si rinvia invece ad A. GUSTAPANE, *Tutela dell'ambiente (dir. interno)*, cit., 413 ss., per una puntuale ricognizione dell'uso del termine "ambiente" nelle sue diverse accezioni all'interno della più emblematica produzione normativa italiana, da cui emerge con chiarezza come questo inizi a comparire con continuità a partire dagli anni Sessanta, senza però assurgere per lunghi decenni a oggetto esplicito di una disposizione costituzionale.

<sup>27</sup> In tal senso Corte cost., n. 641/1987.

<sup>28</sup> Cass., S.U., 25 gennaio 1989, n. 440. Non a caso, M.S. GIANNINI, *"Ambiente": saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, cit., 15, individuava tre distinti significati giuridici del termine ambiente, cui fanno riferimento la normativa e il movimento di idee relativi: al paesaggio; alla difesa del suolo, dell'aria e dell'acqua; all'urbanistica. In tal senso si veda anche F. RATO TRABUCCO, *Tutela dell'ambiente e diritti dei singoli*, in *Ambiente e Sviluppo*, 2019, 8-9, 625, ove si osserva che l'ambiente si presenta «come un coacervo di componenti singolarmente considerate dai più disparati settori dell'ordinamento ma rileva anche come entità organica che costituisce un "elemento determinativo della qualità della vita"».

<sup>29</sup> G. PERICU, *Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, cit., 190. Nonostante questa pluralità di differenti declinazioni giuridiche a seconda dell'ambito di riferimento, non è mancato chi già in quel periodo storico sottolineasse l'indeclinabilità delle esigenze connesse con la tutela ambientale, il carattere fortemente interdisciplinare dei temi e degli interessi coinvolti e, in definitiva, la necessità di nuovi modi

Non è mancato chi, riferendosi a questo periodo storico, ha evidenziato come il diritto dell'ambiente venisse inteso quale diritto amministrativo speciale, «materia riferita alla gestione degli interessi pubblici connessi con la conservazione delle risorse, la tutela dagli inquinamenti, la gestione del territorio e dei beni paesistici»<sup>30</sup>.

È solo in tempi relativamente più recenti che si è imposto come bene giuridico autonomo, non più da studiarsi (solamente) in relazione alle sue declinazioni in funzione dell'uomo ma meritevole di una propria e distinta tutela. Questa dimensione c.d. “ecocentrica” è maturata sia per il recepimento delle politiche internazionali e comunitarie che andavano sviluppandosi in materia, sia per importanti contributi della dottrina interna<sup>31</sup>.

Fondamentali, in questo senso, sono due passaggi<sup>32</sup>. In primo luogo, l'affermarsi della visione integrale del territorio, intesa anche e soprattutto come regolazione conformativa globale. Secondo questa ricostruzione, l'ambiente costituirebbe una parte del tutto rappresentato dal “paesaggio”, inteso quale forma del Paese<sup>33</sup>. Tutela generale del territorio, quindi, non solo rivolta alle bellezze naturali<sup>34</sup> e paesaggistiche in senso

---

di produzione normativa, nuove fonti e nuovi strumenti di intervento rispetto all'approccio particolare e circoscritto allora adottato. In particolare, v. le posizioni al riguardo di E. CAPACCIOLI-F. DAL PIAZ, *Ambiente (tutela dell')*, *Parte generale e diritto amministrativo*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, I, Torino, 1980, 257, nonché F. MERUSI, *Enzo Capaccioli e la «fondazione» del diritto dell'ambiente*, in *Rass. parlam.*, 2003, II, 951.

<sup>30</sup> S. GRASSI, *Ambiente e Costituzione*, cit., 5, ove osserva che per tali ragioni questa particolare materia veniva insegnata come descrizione della legislazione su igiene e ambiente, nell'ambito delle allora facoltà scientifiche come Ingegneria, Architettura, Agraria.

<sup>31</sup> Per un inquadramento storico di questo periodo, v. G. SEVERINI, *L'evoluzione storica del concetto giuridico di paesaggio*, in G. MORBIDELLI-M. MORISI, *Il “paesaggio” di Alberto Predieri*, Firenze, Passigli Editori, 2019, 59.

<sup>32</sup> Entrambi richiamati da A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 91, cui si fa rinvio per una più puntuale sintesi delle posizioni di A. Predieri e B. Caravita di seguito citati.

<sup>33</sup> Il riferimento è alle ben note tesi di A. PREDIERI, *Urbanistica, tutela del paesaggio, espropriazione*, Milano, Giuffrè, 1969; ID, *Paesaggio*, in *Enc. dir.*, XXXI, Milano, 1981, 503. Sul punto v. anche G. MORBIDELLI, *Il contributo fondamentale di Alberto Predieri all'evoluzione e alla decifrazione della nozione giuridica di paesaggio*, in G. MORBIDELLI-M. MORISI, *Il “paesaggio” di Alberto Predieri*, cit., 27, ove afferma che in Predieri era ben radicata la consapevolezza che l'ambiente «non solo non è una materia a sé stante, e neppure è un concetto giuridico o economico o sociologico, ma solo una sintesi verbale, da collegarsi di volta in volta con altre materie e con svariati interessi». In questo modo, continua l'Autore, Predieri recepisce la nozione «all'epoca emergente dalla scienza ecologica, sicché l'ambiente viene inteso come quell'insieme di elementi che nella complessità dei loro rapporti costituiscono la cornice delle condizioni di vita dell'uomo, e ne determinano così i dati qualificanti». In questo modo, viene sottolineata la correlazione tra gli artt. 9 e 32 Cost. – poi recepita anche da Corte cost., n. 641/1987 – tale per cui il paesaggio-ambiente, consistente in un bene composto da molteplici aspetti rilevanti per la vita naturale e umana e per la salute, ha a che vedere in primo luogo con le condizioni di vita dell'uomo.

<sup>34</sup> Come invece sostenuto da A.M. SANDULLI, *La tutela del paesaggio nella Costituzione*, in *Riv. giur. edil.*, 1970, 2, 69.

stretto, ma anche all'urbanistica. La protezione del paesaggio diviene in questo senso anche strumento di controllo della trasformazione della società<sup>35</sup>.

Ulteriore sviluppo di quanto detto sta nel successivo ribaltamento della ricostruzione di cui sopra: il paesaggio non si risolve nell'ambiente, ma anzi se ne distingue, rappresentando una parte del tutto e non il contrario. Ecco, quindi, che l'ambiente viene identificato come equilibrio ecologico della biosfera e degli ecosistemi di riferimento, e la tutela dell'ambiente rappresenta la garanzia di tale equilibrio<sup>36</sup>.

In altre parole, da un lato si è superato il dualismo tra paesaggio e urbanistica, nella concezione globale della forma del Paese, in tal modo estendendo le forme di tutela di cui all'art. 9, comma 2, Cost.; dall'altro si è contribuito a dare un'identità precisa all'ambiente, facendone emergere un preciso contenuto valoriale, quale presupposto per orientare la legislazione e l'interpretazione giuridica attraverso l'enucleazione di principi di tutela<sup>37</sup>.

In questo senso, «la dimensione giuridica dell'ambiente assume un rilievo autonomo nel momento in cui si individua, come oggetto della tutela, l'insieme delle risorse e il loro equilibrio»<sup>38</sup>. Tali rapporti vengono così valorizzati nella loro visione sistemica e non più come semplici addendi di un insieme, in questo modo acquisendo

---

<sup>35</sup> G. MORBIDELLI, *Il contributo fondamentale di Alberto Predieri all'evoluzione e alla decifrazione della nozione giuridica di paesaggio*, cit., 21 ss., osserva al riguardo che l'interpretazione sistematica adottata da Predieri è intrisa di richiami e impieghi di nozioni. Concetti, acquisizioni, elaborazioni, provenienti da geografi, urbanisti, ambientalisti, sociologi, antropologi. Questo consente all'Autore di superare il concetto di paesaggio come "bella cartolina" del Paese, riconoscendo che la tutela di questo non è solo la conservazione delle bellezze naturali, ma la più ampia tutela – non limitata alla conservazione – della forma del territorio creata dalla comunità umana che vi è insediata, come continua interazione della natura e dell'uomo, come forma dell'ambiente e, quindi, volta alla tutela dello stesso ambiente naturale modificato dall'uomo.

<sup>36</sup> Il riferimento è alle posizioni di B. Caravita, espresse, tra gli altri, in ID, *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1990; ID, *La tutela dell'ambiente nel diritto costituzionale*, in V. DOMENICHELLI-N. OLIVETTI RASON-C. POLI-G. PECCOLO (a cura di), *Diritto pubblico dell'ambiente: diritto, etica, politica*, Padova, Cedam, 1996, 43; ID, *Costituzione, principi costituzionali e tecniche per la tutela dell'ambiente*, in S. GRASSI-M. CECCHETTI-A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, I, Firenze, Olschki, 1999, 175. Per una puntuale ricostruzione dell'evoluzione del concetto di ambiente, v. anche G. ROSSI, *Parte generale*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, cit., 11 ss.; M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, Torino, Giappichelli, 2007, 15 ss..

<sup>37</sup> Cfr. A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, cit., 93. L'Autore evidenzia anche in Caravita una «curiosità interdisciplinare» che, al pari di quanto osservato in riferimento a Predieri, «lo conduce a attingere dalle scienze ecologiche il lessico e i concetti, essenziali strumenti anche per il giurista. L'ambiente è l'«equilibrio ecologico» della biosfera e degli ecosistemi di riferimento, e la «tutela dell'ambiente» è la «garanzia dell'equilibrio ecologico» (biosfera, ecosistemi, biodiversità)».

<sup>38</sup> S. GRASSI, *Ambiente e Costituzione*, cit., 8.

un'identità unitaria non altrimenti desumibile dall'osservazione disgiunta dei singoli componenti<sup>39</sup>.

Nel quadro della progressiva affermazione di questa concezione unitaria, meritano di essere segnalate alcune iniziative, magari più simboliche, ma parimenti efficaci, come l'istituzione del Ministero dell'ambiente<sup>40</sup> – che ha consentito di superare anche ideologicamente la frammentazione delle competenze statali in merito alle molteplici declinazioni delle tematiche ambientali, permettendo di riorganizzare la materia in chiave organica<sup>41</sup> – e interventi normativi come l'introduzione del c.d. Codice dell'ambiente<sup>42</sup>.

Sul piano costituzionale, a seguito della riforma del Titolo V, la tutela dell'ambiente è stata per la prima volta ricompresa nell'elencazione di cui all'art. 117 Cost., ai fini del riparto di competenze tra Stato e Regioni<sup>43</sup>.

Da ultimo, l'autonoma rilevanza acquisita è stata confermata dall'espresso riconoscimento costituzionale attribuitovi dagli artt. 9 e 41 Cost.<sup>44</sup>.

---

<sup>39</sup> Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte da M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, cit., 30 ss., e agli ampi riferimenti bibliografici sui contributi dottrinali che sottolineano l'importanza di una visione olistica dell'ambiente e delle interdipendenze, in particolare note nn. 46-50.

<sup>40</sup> Istituito con la l. 8 luglio 1986, n. 349, recante l'istituzione del Ministero dell'ambiente e norme in materia di danno ambientale, significativamente approvata a pochi mesi di distanza dal terribile incidente nucleare di Chernobyl. Sull'importanza anche simbolica rappresentata, v. anche la già citata Corte cost., n. 641/1987, secondo cui il Ministero dell'ambiente appena creato, «per le funzioni attribuite, assurge a centro di riferimento dello interesse pubblico ambientale e di fatto realizza il coordinamento e la riconduzione ad unità delle azioni politico-amministrative finalizzate alla sua tutela».

<sup>41</sup> Osserva A. MOLITERNI, *Il Ministero della transizione ecologica: una proiezione organizzativa del principio di integrazione?*, in *Giorn. dir. amm.*, 2021, 4, 439, che «la stabile attribuzione di un interesse pubblico ad un autonomo centro di imputazione contribuisce infatti a rafforzarne la consistenza, la rilevanza e la dignità all'interno dell'ordinamento giuridico, soprattutto in rapporto con gli altri interessi concorrenti o confliggenti». L'istituzione di un apposito Ministero ha infatti rappresentato un passo fondamentale nel processo di emancipazione dell'interesse ambientale dagli altri interessi pubblici giuridicamente rilevanti. In questo modo, continua l'Autore, l'ambiente «è passato dall'essere un interesse curato marginalmente da una pluralità di Ministeri titolari di alcune funzioni ambientali (paesaggio, salute, difesa del suolo, energia) ad un interesse curato (e massimizzato) da un autonomo centro di responsabilità politica e amministrativa». Sulla centralità del momento organizzativo e sulla necessaria coerenza tra i profili strutturali e quelli funzionali, cfr. G. BERTI, *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova, Cedam, 1968, 73 ss.; M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, Giuffrè, 1966, 130 ss..

<sup>42</sup> Istituito con il d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

<sup>43</sup> Tale riforma è stata attuata con l'approvazione della l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, recante Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione. L'attuale formulazione dell'art. 117 Cost. prevede, al comma 2, lett. s), la competenza esclusiva dello Stato in materia di tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali. Sono invece materie di legislazione concorrente quelle relative, per ciò che in questa sede rileva, al governo del territorio e alla valorizzazione dei beni culturali e ambientali.

<sup>44</sup> Per come modificati dalla l. cost. 11 febbraio 2022, n. 1. L'art. 9 Cost. prevede adesso, tra i compiti della Repubblica, quello di tutelare l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni. L'art. 41, invece, riconosce la libertà dell'iniziativa economica privata, purché questa sia svolta senza arrecare danni, tra gli altri beni costituzionalmente tutelati, anche all'ambiente. In questo senso, sembra essere stata accolta l'osservazione di S. GRASSI, *Ambiente e Costituzione*, cit., 5, circa la «necessità

Come osservato dalla dottrina, la costituzionalizzazione dell'ambiente sembra averne recepito il concetto come valore relazionale, trasversale a tutti gli altri principi costituzionali<sup>45</sup>.

Per questo, per la prima volta dall'entrata in vigore della Costituzione, la riforma è intervenuta anche sul piano dei principi fondamentali, riconoscendo alla tutela dell'ambiente il medesimo rango degli altri valori inderogabili<sup>46</sup>, a riprova del fatto che «la complessità dei problemi si risolve con l'individuazione dei principi che devono guidare il metodo per affrontarli»<sup>47</sup>.

E, in questo senso, l'attribuzione formale allo Stato dei nuovi compiti di tutela e salvaguardia degli ecosistemi rende «assolutamente inequivoca la scelta del legislatore di revisione di accogliere la configurazione dell'interesse alla tutela ambientale come “valore costituzionale”, ossia come “principio fondamentale” a carattere oggettivo e affidato alla cura di apposite politiche pubbliche, scongiurandone, per ciò stesso, il rischio di una qualificazione giuridica in termini di situazione soggettiva e, in particolare, di farne oggetto di un “diritto fondamentale”»<sup>48</sup>.

---

di una visione globale, interdisciplinare, dei fenomeni e la indispensabile necessità di una analisi di tutti gli aspetti per giungere ad una sintesi, che proprio nell'ambito giuridico, ed in particolare nel campo del diritto costituzionale, doveva trovare la sede più idonea». Sul punto, v. anche M. CECCHETTI, *La revisione degli articoli 9 e 41 della Costituzione e il valore costituzionale dell'ambiente: tra rischi scongiurati, qualche virtuosità (anche) innovativa e molte lacune*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2021, 3, 285.

<sup>45</sup> Cfr. ancora S. GRASSI, *ult. op. cit.*, 8 ss., secondo cui l'ambiente quale concetto relazionale fa riferimento ad almeno tre tipi di relazione: a) quella tra uomo e natura; b) quella diacronica e dinamica tra ecosistemi; c) quella tra le diverse aree territoriali, con la possibilità di avere diversità di problemi a seconda che si prendano in considerazione l'intera biosfera, le aree regionali o i singoli ecosistemi. Quanto poi al ricondurre l'ambiente entro lo schema tradizionale dei diritti o dei doveri, l'Autore osserva che un simile tentativo apparirebbe riduttivo, nel senso che «si può parlare di un diritto all'ambiente, ma ci si trova di fronte ad uno schema che non trova facilmente l'oggetto della tutela giuridica, che la formula delle posizioni soggettive attive necessariamente richiede; né è sufficiente parlare – come è certamente preferibile – di doveri verso la natura, se non nei termini ampi del principio di solidarietà e responsabilità che investe una pluralità di rapporti e di esigenze che i vari settori del diritto affrontano in modo articolato».

<sup>46</sup> Come osserva A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, cit., 96-97.

<sup>47</sup> S. GRASSI, *ult. op. cit.*, 9.

<sup>48</sup> In tal senso M. CECCHETTI, *Introduzione. La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente nella memoria di Beniamino Caravita di Toritto*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 26; ID, *La revisione degli articoli 9 e 41 della Costituzione e il valore costituzionale dell'ambiente: tra rischi scongiurati, qualche virtuosità (anche) innovativa e molte lacune*, cit., 305. Osserva inoltre l'Autore che tale punto sgombra definitivamente il campo da un'alternativa che si era affacciata anche nelle proposte di legge costituzionale esaminate nel corso di approvazione della riforma. Tra queste, emergeva infatti una significativa e fondamentale differenza tra le formulazioni orientate a qualificare in modo espresso la tutela dell'ambiente e degli ecosistemi come diritto fondamentale della persona e della collettività e quelli che ne mantenevano una qualificazione in termini oggettivi, come valore costituzionale affidato alle politiche pubbliche, al pari degli altri interessi contemplati dall'art. 9 Cost.. A favore della configurazione dell'ambiente come oggetto di un dovere, v. F. FRACCHIA, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*,

Tali posizioni sono oggi largamente condivise sia dalla dottrina, che dalla giurisprudenza costituzionale e dal diritto comunitario<sup>49</sup>. In quanto valore fondamentale, il principio di tutela ambientale non si rivolgerebbe a specifici beni giuridici oggettivamente definibili a priori, dovendo piuttosto essere di volta in volta “realizzato” in riferimento al caso concreto<sup>50</sup>.

Secondo l’attuale dettato dell’art. 9 Cost., l’ambiente va inteso «da una parte, come “contesto naturale” (“ambiente” appunto), dall’altra, come interazione tra fattori biotici ed abiotici (“ecosistemi”) e, sulla scia di quanto avviene in altre Costituzioni europee [...], ad uno dei suoi elementi costitutivi, la “biodiversità”, viene data particolare accentuazione»<sup>51</sup>.

L’apparente individuazione di una pluralità di nuovi oggetti di tutela, quali appunto gli ecosistemi e la biodiversità, hanno fatto dubitare parte della dottrina della bontà della riforma, dal momento che questa articolazione interna potrebbe essere fonte di potenziali conflitti tra nozioni diverse e non coincidenti<sup>52</sup>.

La dottrina maggioritaria ritiene tuttavia che la scorporazione dal concetto di ambiente dei termini biodiversità ed ecosistemi, assieme al riferimento al paesaggio, vada apprezzata per un duplice motivo: da un lato, infatti, tiene conto delle classificazioni

---

cit., 185; ID, *Sviluppo sostenibile e diritti delle generazioni future*, in *Riv. quadrim. dir. amb.*, 2010, 13; ID, *Amministrazione, ambiente e dovere: Stati Uniti e Italia a confronto*, in D. DE CAROLIS-E. FERRARI-A. POLICE (a cura di), *Atti del primo colloquio di diritto dell’ambiente. Teramo, 29-30 aprile 2005*, Milano, Giuffrè, 2005, 119.

<sup>49</sup> M. CECCHETTI, *Introduzione. La riforma costituzionale in materia di tutela dell’ambiente nella memoria di Beniamino Caravita di Toritto*, cit., 16 ss., nota che la costituzionalizzazione dei due articoli altro non sarebbe che il recepimento del diritto costituzionale vigente, consolidatosi sia in dottrina che nella giurisprudenza della Consulta. Per una panoramica sul diritto comunitario, v. A. PISANI TEDESCO, *Tutela ambientale e transizione ecologica: itinerari del diritto privato*, in *Riv. giur. amb.*, 2023, 2, 484 ss..

<sup>50</sup> Così ancora M. CECCHETTI, *op. cit.*, 29, secondo cui tutti i valori costituzionali, in quanto tali, non hanno una definizione aprioristica, ma conoscono unicamente definizioni – o meglio “realizzazioni” – soltanto in concreto. Osserva G. MORBIDELLI, *Il regime amministrativo speciale dell’ambiente*, in AA. VV., *Studi in onore di Alberto Predieri*, II, Milano, Giuffrè, 1996, 1133 ss., che la qualificazione come principio fondamentale risulta perfettamente in sintonia con l’impossibilità di fornire una definizione esaustiva e aprioristica dell’oggetto della tutela.

<sup>51</sup> F. DE LEONARDIS, *La riforma “bilancio” dell’art. 9 Cost. e la riforma “programma” dell’art. 41 Cost. nella legge costituzionale n. 1/2022: suggestioni a prima lettura*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell’ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 51. Altrettanto importante, continua l’Autore, è il riferimento alle nuove generazioni, che rompe il raccordo tra diritto e localizzazione temporale, aprendo alla possibilità che la tutela ambientale divenga parametro di legittimità per la giurisprudenza costituzionale. Il che potrebbe incidere anche su altri ambiti, come quello del pareggio di bilancio, esigendo oneri motivazionali rafforzati per il legislatore ordinario che intervenga su temi connessi all’ambiente.

<sup>52</sup> Si veda in particolare G. SEVERINI-P. CARPENTIERI, *Sull’inutile, anzi dannosa modifica dell’art. 9 della Costituzione*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 22 settembre 2021.

elaborate dalla giurisprudenza, dall'altro, da atto del fatto che la nozione di ambiente è ontologicamente polimorfa, polisenso e multidimensionale, per cui al suo interno possono distinguersi profili, aspetti, punti di vista e oggetti plurimi e diversi, tutti parimenti da considerare e da sottoporre, con adeguata ponderazione, a specifica cura, salvaguardia e valorizzazione<sup>53</sup>.

In altre parole, una simile articolazione sarebbe funzionale a offrire agli interpreti più punti di vista del medesimo oggetto di tutela, sottolineando l'esigenza di un approccio sistemico, «capace di mettere a tema la valorizzazione delle relazioni di interdipendenza tra gli elementi che “interagiscono” e, cioè, la considerazione del *surplus* che la relazione tra gli “addendi” genera rispetto alla mera somma degli stessi»<sup>54</sup>.

La modifica costituzionale ha interessato anche l'art. 41, integrandone il catalogo dei limiti alla libertà di iniziativa economica privata, allo scopo di sottolineare esplicitamente l'importanza delle questioni ambientali anche in campo economico<sup>55</sup>. È così previsto, per ciò che in questa sede rileva, che l'attività economica non possa svolgersi in modo da recare danno all'ambiente e che spetti alla legge determinare

---

<sup>53</sup> Così M. CECCHETTI, *op. cit.*, 19-20, secondo cui «il concetto di “ambiente” può essere unitariamente considerato come comprensivo di tutti gli aspetti fisici e chimici, biotici e abiotici, visibili e non visibili, antropici e naturali degli ecosistemi nei quali vive l'uomo, ma anche di quelli dove l'uomo non vive, dei loro equilibri ecologici, delle loro funzionalità e dei servizi che essi producono, nonché dell'insieme di interrelazioni che generano il macro-sistema della c.d. “biosfera”». Sul fatto che il legislatore faccia riferimento agli ecosistemi, anziché all'ecosistema, v. F. FRACCHIA, *L'ambiente nell'art. 9 della Costituzione: un approccio in “negativo”*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 127, ove osserva che è mutuata da altre branche scientifiche «l'indicazione secondo cui l'ecosistema è la porzione di biosfera delimitata naturalmente e, cioè, l'insieme di organismi animali e vegetali che “interagiscono tra loro e con l'ambiente che li circonda (sicché vi è una componente abiotica e una biotica); gli ecosistemi, poi, si raggruppano in biomi e i biomi in biosfera». Sulla classificazione, anche giuridica, dei differenti concetti di ambiente ed ecosistema, v. inoltre M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, cit., 76 ss.

<sup>54</sup> Così F. FRACCHIA, *L'ambiente nell'art. 9 della Costituzione: un approccio in “negativo”*, cit., 128. Osserva poi l'Autore (133 ss.) che questo spiega perché l'art. 9 Cost. non contenga precise indicazioni su come dare sviluppo all'impegno di tutela dell'ambiente: assieme alla nuova formulazione dell'art. 41 Cost., il legislatore avrebbe inteso creare un “programma costituzionale”, in grado di condizionare anche l'attività economica e l'iniziativa imprenditoriale, così da tracciare una rotta complessiva anziché prevedere norme di dettaglio che, riferite a un tema così ampio, rischiano di limitare quell'approccio sistemico che sta alla base della riforma stessa.

<sup>55</sup> V. in tal senso M. RAMAJOLI, *Attività economiche, poteri pubblici e tutela dell'ambiente nel nuovo art. 41 della Costituzione*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 169; nonché M. DELSIGNORE-A. MARRA-M. RAMAJOLI, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 2022, 1, 25.

programmi e controlli opportuni affinché questa sia indirizzata e coordinata a fini ambientali<sup>56</sup>.

Nel rispetto di questi punti fermi, gli operatori economici sono per il resto liberi di determinare i modi e le forme di svolgimento delle proprie attività produttive, posto che l'introduzione di limiti, programmi e controlli non deve superare la soglia oltre la quale viene meno l'interesse dell'imprenditore alla produzione<sup>57</sup>. Spetta quindi al legislatore il compito di operare, volta per volta, il bilanciamento tra contrapposte esigenze.

Parte della dottrina ha evidenziato che la modifica dell'art. 41 susciterebbe qualche dubbio, dal momento che sembra ricondurre la tutela dell'ambiente solo ai rapporti economici, come se essa riguardasse unicamente il contesto lavorativo<sup>58</sup>. Il che può apparire, allo stesso tempo, sia eccessivo che insufficiente. Eccessivo in quanto non è certo solo alle imprese che si può imporre fini ambientali. Da qui l'insufficienza, perché così facendo vengono trascurati altri soggetti che possono giocare un ruolo di primo piano per la salvaguardia dell'ambiente, a partire dalla pubblica amministrazione.

L'imposizione di un onere eccessivo in capo alle imprese potrebbe incidere inconsapevolmente su scelte fondamentali della Costituzione, posto che il titolo dedicato ai rapporti economici ha come principale oggetto di tutela il lavoro, nelle sue ulteriori

---

<sup>56</sup> Osserva sempre M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 170, che, dal punto di vista letterale, solo il terzo comma dell'art. 41 Cost. prevede modalità di intervento diretto dei pubblici poteri nei confronti degli operatori economici e contiene un rinvio alla legge per la fissazione dei c.d. limiti positivi all'attività economica. Il secondo comma, invece, enuncia i c.d. limiti negativi cui è sottoposto l'imprenditore, stabilisce la priorità d'interessi da salvaguardare nello svolgimento della sua attività economica e non configura alcuna riserva legislativa in materia. Nonostante questa ripartizione, la dottrina ha instaurato fin da subito un rapporto di complementarietà tra i due commi. Per una ricostruzione storica dei rapporti tra libertà di iniziativa economica e limiti ad essa, cfr. tra gli altri V. SPAGNUOLO VIGORITA, *L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Napoli, Jovene, 1959; E. CHELI, *Libertà e limiti all'iniziativa economica privata nella giurisprudenza della Corte costituzionale e nella dottrina*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1960, I, 302; ID, *Corte costituzionale ed iniziativa economica privata*, in N. OCCHIOCUPO (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale: bilancio di vent'anni di attività*, Padova, Cedam, 1984, 295; M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, Cedam, 1983; G. MORBIDELLI, *Iniziativa economica privata*, in *Enc. giur.*, XVII, Roma, 1989, 1.

<sup>57</sup> Questa è l'interpretazione resa anche dalla giurisprudenza costituzionale. V. ad esempio Corte cost., 16 marzo 1990, n. 127, in tema di fissazione di massimi di tollerabilità delle emissioni inquinanti, secondo cui, una volta rispettato il limite indefettibile rappresentato dalla tollerabilità per la tutela della salute umana, l'autorità non può imporre «nuove tecnologie disponibili, capaci di ridurre ulteriormente il livello d'inquinamento, se queste risultino eccessivamente costose per la categoria cui l'impresa appartiene».

<sup>58</sup> Il riferimento è a B.G. MATTARELLA, *Le nuove previsioni dell'art. 41 della Costituzione in materia di ambiente*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 165.

declinazioni quali la sicurezza, la libertà, la dignità umana. Anteporre a questi valori la salute e l'ambiente potrebbe portare al «rischio della tirannia di un diritto sugli altri»<sup>59</sup>.

Di diversa opinione quella dottrina che, invece, ha evidenziato come la nuova formulazione della disposizione non voglia introdurre un ordine gerarchico tra valori, ma più semplicemente esplicitarne alcuni già immanenti nel tessuto costituzionale, anche se in origine non testualmente previsti<sup>60</sup>.

Pertanto, una simile modifica non muterebbe l'attuale assetto costituzionale, in quanto il bilanciamento tra l'iniziativa economica proclamata libera e le limitazioni all'attività produttiva è elemento ormai radicato nell'interpretazione dell'art. 41 Cost. e dei limiti ivi previsti<sup>61</sup>. Inoltre, «la protezione dell'ambiente, nella sua dimensione di interesse fondamentale della collettività, è ampiamente presente nell'interpretazione del limite generale dell'«utilità sociale»»<sup>62</sup>.

Da qui, la conclusione per cui ogni tentativo di ipotizzare che dalla modifica della disposizione in parola possa scaturire, in chiave potenzialmente innovativa, l'emersione di una gerarchia valoriale tra le limitazioni all'attività d'impresa, «è destinato a rivelarsi poco più che una chimera»<sup>63</sup>, come del resto ribadito anche dalla Consulta<sup>64</sup>.

---

<sup>59</sup> B.G. MATTARELLA, *op. cit.*, 167. Sempre riguardo a un nuovo assetto gerarchico espresso dall'attuale formulazione normativa, v. A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, cit., 108 ss..

<sup>60</sup> M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 172. In termini, v. M. DELSIGNORE-A. MARRA-M. RAMAJOLI, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, cit., 28. Del resto, continua l'Autrice, questa è anche l'interpretazione da tempo adottata anche dalla Corte costituzionale, laddove ha precisato che «la dignità di una persona – limite espressamente previsto al secondo comma dell'art. 41 – è la sintesi di tutti i diritti, le garanzie e i doveri previsti in Costituzione e che il vincolo generale dell'utilità sociale posto alla libertà d'impresa può includere la protezione dell'ambiente, in quanto interesse fondamentale della collettività». Sul punto, v. Corte cost., 22 giugno 1983, n. 184, secondo cui «non può ritenersi in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica l'obbligo dell'imprenditore di osservare la disciplina amministrativa e penale che trova fondamento nella tutela di beni rilevanti costituzionalmente, quale la protezione dell'ambiente». In termini, v. anche Corte cost., n. 127/1990; 6 giugno 1998, n. 196; 14 giugno 2001, n. 190; 11 luglio 2018, 151; 23 novembre 2021, n. 218. Sul tema, si veda inoltre L. CASSETTI, *Art. 41*, in F. CLEMENTI-L. CUOCOLO-F. ROSA-G.E. VIGEVANI, (a cura di), *La Costituzione italiana. Commento articolo per articolo*, Bologna, Il Mulino, 2018, I, 267.

<sup>61</sup> In tal senso v. L. CASSETTI, *Riformare l'art. 41 della Costituzione: alla ricerca di «nuovi» equilibri tra iniziativa economica privata e ambiente?*, in *Il costituzionalismo multilivello nel terzo millennio: scritti in onore di Paola Bilancia*, *Federalismi.it*, 2022, 4, 195-196. Osserva l'Autrice che il bilanciamento tra attività/organizzazione/gestione d'impresa e la protezione della salute e dell'ambiente appartiene ormai alla nostra storia costituzionale nei termini e nelle forme che la Corte costituzionale ha cercato di sintetizzare in una giurisprudenza ormai consolidata.

<sup>62</sup> V. ancora L. CASSETTI, *op. cit.*, 197.

<sup>63</sup> M. CECCHETTI, *op. cit.*, 31.

<sup>64</sup> Il riferimento è a Corte cost., 9 maggio 2013, n. 85, secondo cui «tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto, individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre «sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro» (sentenza n. 264 del 2012). Se così

In definitiva, la novella costituzionale, recependo i principali orientamenti sviluppatasi in giurisprudenza e dottrina, sancisce espressamente e una volta per tutte «il passaggio da una tutela conservativa, prevalentemente legata ad un'accezione statica dei singoli elementi materiali, ad una propositiva e volta all'adozione di interventi di valorizzazione»<sup>65</sup>, facendo dell'ambiente un volano per la ripresa economica e per un nuovo tipo di sviluppo<sup>66</sup>.

---

non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe "tiranno" nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona».

<sup>65</sup> G. ROSSI, *Parte generale*, cit., 19.

<sup>66</sup> Così G. ROSSI, *Dallo sviluppo sostenibile all'ambiente per lo sviluppo*, cit., 9.

## 2. La tutela ambientale e le sue declinazioni

Il progressivo svilupparsi di una nozione unitaria e complessa di ambiente, inteso quale insieme composito di fattori, si accompagna alla crescente attenzione destinata alla tutela e protezione degli ecosistemi dalle attività dannose. Tali esigenze hanno così progressivamente interessato ogni branca degli ordinamenti giuridici nazionali e sovranazionali, ciascuna per il proprio settore di competenza.

In quest'ottica, si è cercato di predisporre adeguati strumenti di tutela sia sotto il profilo del diritto pubblico, sia fornendo ai privati i mezzi per agire in prima persona.

Quanto ai rimedi civilistici, si è ricorsi ai modelli tradizionali di diritto privato come le norme sulle immissioni e la responsabilità civile, ferma restando la consapevolezza dei limiti strutturali di tali strumenti nell'offrire adeguata protezione a interessi che non sempre appaiono direttamente o esclusivamente riferibili a un determinato soggetto e la cui realizzazione sembra spesso trascendere le possibilità del singolo<sup>67</sup>. Inoltre, le imperfezioni del sistema legale, la lunga durata dei processi, le incertezze o le difficoltà probatorie relative alla natura degli eventi e ai nessi eziologici, l'impiego tattico

---

<sup>67</sup> Così S. PATTI, *Ambiente (tutela dell') nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, I, 1987, 289-290. Osserva l'Autore che tale consapevolezza era diffusa anche tra gli stessi civilisti, tra i quali «si è mostrata una certa concordia nel ritenere che il diritto privato può svolgere per la tutela dell'ambiente soltanto un compito marginale, sembrando più adeguati gli strumenti di tipo pubblicistico». A conclusioni analoghe giunge F.D. BUSNELLI, *La parabola della responsabilità civile*, in F.D. BUSNELLI-S. PATTI, *Danno e responsabilità civile*, Torino, Giappichelli, 2003, 155 ss., secondo cui la responsabilità civile applicata al danno ambientale appare fin da subito come una sorta di mostruoso incrocio tra categorie di diritto pubblico e categorie di diritto privato, che proiettava il rimedio risarcitorio in una logica punitiva e sanzionatoria ritenuta estranea al sistema generale della responsabilità civile. Stante la vastità della letteratura sui vari modelli civilistici di tutela ambientale, ci si limita in questa sede a richiamare, tra i tanti, i contributi di G. ALPA, *La tutela dell'ambiente tra le regole giuridiche ed effetti economici*, in *Ambiente e mercato: quale gerarchia dei valori? Atti del convegno organizzato dall'Associazione nazionale magistrati amministrativi – Genova, 29-30 ottobre 1999*, 2002, 50; M. COMPORTE, *Responsabilità civile per danni da inquinamenti*, in N. LIPARI (a cura di), *Tecniche giuridiche e sviluppo della persona*, Bari, Laterza, 1974, 349; ID, *La responsabilità per danno ambientale*, in *Foro it.*, 1987, III, 269; ID, *Nuovi principi e nuove norme in tema di responsabilità per danno ambientale*, in *Riv. it. medicina legale*, 1999; S. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente*, Padova, Cedam, 1979; P. TRIMARCHI (a cura di), *Per una riforma della responsabilità civile per danno ambientale*, Milano, Giuffrè, 1994; U. SALANITRO, *Il risarcimento del danno ambientale: un confronto tra vecchia e nuova disciplina*, in S. PAGLIANTINI-E. QUADRI-D. SINESIO (a cura di), *Scritti in onore di Marco Comporti*, Milano, Giuffrè, 2008, 2406; ID, *Tutela dell'ambiente e strumenti di diritto privato*, in M. MAUGERI-A. ZOPPINI (a cura di), *Funzioni del diritto privato e tecniche di regolazione del mercato*, Bologna, Il Mulino, 2009, 381; A. PISANI TEDESCO, *Tutela ambientale e transizione ecologica: itinerari del diritto privato*, cit., 473; 2; F. RATTO TRABUCCO, *Tutela dell'ambiente e diritti dei singoli*, cit., 625; G. CECCHERINI, *Danno all'ambiente e garanzia dell'accesso alla giustizia: una questione aperta*, in *Riv. dir. civ.*, 2021, 2, 347; A. SACCHI, *Profili civilistici*, in *Trattato di diritto dell'ambiente*, diretto da P. DELL'ANNO-E. PICOZZA, I, *Principi generali*, Padova, Cedam, 2012, 323.

dell'azione giudiziaria o dei suoi difetti, a opera dei danneggiati o dei danneggianti, sono tutti elementi che contribuiscono a ridimensionarne l'utilità pratica<sup>68</sup>.

Sotto il profilo pubblicistico, che in questa sede rileva, la crescente sensibilità ambientale che è andata sviluppandosi si è in larga parte concretizzata in interventi volti a rimediare ai c.d. fallimenti del mercato, per tali intendendo quelle situazioni in cui esso o è del tutto inesistente (incapace quindi di allocare efficientemente beni a fruizione comune, quale è l'ambiente) o non riflette in misura adeguata il costo effettivo (e sociale) di un'attività economica<sup>69</sup>, al fine di dettare regole del gioco che tengano conto delle maturate esigenze, anche ambientali.

Senza queste misure, infatti, il mercato non esprimerebbe il proprio pieno potenziale quale luogo di soddisfazione degli interessi dei singoli e punto d'incontro tra domanda e offerta. In altre parole, si tratta di interventi che concorrono e contribuiscono alla creazione stessa del libero mercato, tracciando il perimetro entro cui gli operatori economici possono dare sfogo alla propria libera iniziativa in un rapporto di reciproca e leale concorrenza<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Così M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, cit., 413.

<sup>69</sup> Il fatto che il corretto funzionamento di una libera e concorrenziale economia di mercato presupponga che le regole del gioco siano dettate dal potere centrale per delimitare, secondo criteri di equità e giustizia, il perimetro di ciò che è lecito e ciò che non lo è, rappresenta una conclusione ormai consolidata anche secondo le matrici di pensiero liberale e su cui esiste un'amplissima letteratura. Basti in questa sede richiamare l'esempio, di immediata comprensibilità nella sua chiara formulazione, della fiera del borgo fatto da L. EINAUDI, *Lezioni di politica sociale*, Torino, Einaudi, 1964, secondo cui i partecipanti a tale fiera «sanno che questa non potrebbe avere luogo se, oltre ai banchi dei venditori i quali vantano a gran voce la bontà della loro merce, ed oltre alla folla dei compratori che ammira la bella voce, ma prima vuol prendere in mano le scarpe per vedere se sono di cuoio o di cartone, non ci fosse qualcos'altro: il cappello a due punte della coppia di carabinieri che si vede passare sulla piazza, la divisa della guardia municipale che fa tacere due che si sono presi a male parole, il palazzo del municipio, col segretario ed il sindaco, la pretura e la conciliatura, il notaio che redige i contratti, l'avvocato a cui si ricorre quando si crede di essere a torto imbrogliati in un contratto, il parroco, il quale ricorda i doveri del buon cristiano, doveri che non bisogna dimenticare nemmeno alla fiera. E ci sono le strade, le une dure e le altre fangose che conducono dai casolari della campagna al centro, ci sono le scuole dove i ragazzini vanno a studiare. E tante cose ci sono che, se non ci fossero, anche quella fiera non si potrebbe tenere o sarebbe tutta diversa da quella che effettivamente è».

<sup>70</sup> Più che l'intervento regolatore del potere pubblico in sé, sono l'entità e le finalità di tale regolazione a determinare il grado di libertà riconosciuta ai singoli e, quindi, alla collettività.

## 2.1. (Segue) Gli strumenti di c.d. *command and control*

I primi tentativi di intervento pubblico si caratterizzano storicamente per una notevole produzione normativa, secondo un modello basato esclusivamente sulla regolamentazione diretta<sup>71</sup>. Questo fenomeno viene indicato come il ricorso agli strumenti tradizionali di tutela di *command and control*, e rappresenta la reazione alla presa di coscienza che, se del tutto privo di regole, il mercato non riesce ad allocare efficientemente beni a fruizione comune come l'ambiente o a garantirne una adeguata tutela.

Tale modello si articola, in generale, in due fasi.

In un primo momento (fase del c.d. *command*) vengono introdotte nell'ordinamento norme coattive che prescrivono comportamenti, di volta in volta fissati dal legislatore a livello nazionale, regionale o locale<sup>72</sup>, da rispettare per evitare di incorrere in sanzioni o per beneficiare di un determinato trattamento di favore<sup>73</sup>. L'osservanza di tali obblighi e il rispetto dei vari standard è verificata nella fase successiva (di c.d. *control*), in cui attraverso meccanismi di accertamento si verifica se vi siano comportamenti da sanzionare o meno<sup>74</sup>.

Questo primo approccio si è concretizzato nell'introduzione di norme imperative finalizzate alla salvaguardia dell'ambiente. Tali disposizioni si sono rivelate utili soprattutto in presenza di forme di inquinamento irreversibili, nei confronti delle quali occorre un fermo divieto di specifiche attività<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, Giappichelli, 2012, 15. V. anche M. CLARICH, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, in A.I.P.D.A., *Anuario 2006 – Analisi economica e diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007, 103; M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, cit., 327 ss..

<sup>72</sup> Sul punto v. G. D'AGOSTINO, *Normativa ambientale e competitività delle imprese*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, 377 ss..

<sup>73</sup> Si pensi, ad esempio, alla previsione di atti di pianificazione, imposizione di limiti e tetti massimi alle immissioni normative tecniche di settore, sanzioni amministrative ecc.. Stante la vastità della letteratura sui vari strumenti di *command and control*, ci si limita in questa sede a richiamare, per una più compiuta classificazione degli strumenti di regolazione diretta e valutazione della loro capacità di perseguire gli obiettivi prefissati, oltre a ulteriori riferimenti bibliografici, A. OGUS, *Regulation: Legal Form and Economic Theory*, Oxford, Hart Publishing, 2004 e R. BALDWIN-M. CAVE-M. LODGE, *Understanding regulation: Theory, Strategy, and Practice*, Oxford, Oxford University Press, 2011.

<sup>74</sup> Sul punto, v. G. DE MAIO, *La tutela dell'ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, in AA. VV., *Scritti in onore di Franco Gaetano Scoca*, II, Napoli, Editoriale Scientifica, 2020, in particolare 1670.

<sup>75</sup> Come notato da R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 16.

Col passare del tempo e con il progressivo sviluppo del mercato in chiave sempre più globalizzata, tale forma di intervento ha però gradualmente iniziato a mostrare i propri limiti, i principali dei quali possono essere così riassunti.

In primo luogo, proprio quale conseguenza del mutato scenario economico di riferimento, l'introduzione di norme imperative si è rivelata una via sempre più difficilmente percorribile, per l'intrinseca rigidità e incapacità di rispondere alle singole peculiarità delle differenti situazioni geografiche o produttive<sup>76</sup>. Un simile approccio rischia infatti di essere spesso troppo specifico nell'individuazione del settore in cui opera, mal coniugandosi con la rapidità con cui si evolvono i mercati o i fattori produttivi, grazie anche alle continue innovazioni tecnologiche e scientifiche. In aggiunta, la previsione di vincoli troppo stringenti scoraggia l'introduzione nel mercato di nuovi prodotti o l'utilizzo di tecniche produttive più evolute, penalizzando così gli investimenti<sup>77</sup>.

In seconda battuta, inoltre, la potestà normativa riconosciuta a più livelli di governo, se da un lato può rappresentare un'articolazione territoriale maggiormente in grado di rispondere alle esigenze locali e particolari, dall'altro si caratterizza per l'inevitabile compresenza di forti interessi interni – anche protezionistici – che stridono con l'esigenza di adottare scelte e strategie il più condivise possibile per non frustrarne gli intenti<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> M. CAFAGNO, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, cit., 193, evidenzia che «gli strumenti di comando e controllo – in quanto tendenzialmente basati su scelte pubbliche accentrate e preventive – esigono una precisa determinazione dei comportamenti tollerati, imposti o vietati; ogni decisione collettiva, che pecchi in eccesso o in difetto, genera livelli di inquinamento troppo alti o, alternativamente, sprechi ed ingiustificate perdite di benessere. [...] Un precetto che predefinisca tanto i risultati prescritti ai destinatari, quanto le modalità per raggiungerli, ovviamente annulla l'interesse alla ricerca privata di rimedi innovativi, ma anche un comando che si limiti a preconstituire obiettivi di risultato finisce col deprimere la ricerca di soluzioni migliorative, capaci di conseguire livelli di salvaguardia ambientale eccedenti, rispetto al traguardo minimo di conformarsi». Tali difficoltà erano già state denunciate dall'allora Ministro per l'ambiente, on. Giorgio Ruffolo, alla Conferenza di Roma del 20 gennaio 1990, relativa a «*Il superamento del sistema di regolamentazione diretta e l'applicazione di strumenti economici per la tutela dell'ambiente*», in cui erano evidenziati i pericoli di una gestione amministrativa rigidamente burocratica.

<sup>77</sup> M. CLARICH, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, cit., 104.

<sup>78</sup> In tal senso v. G. DI PLINIO-P. FIMIANI (a cura di), *Principi di diritto ambientale*, Milano, Giuffrè, 2008, 22, secondo cui alcune normative potevano risultare il pericoloso contenitore di differenziazione delle opportunità delle imprese, a seconda della diversa legislazione applicata. Quanto al rischio di sovrapposizione di normative dei vari livelli di governo, si prenda l'esempio della Spagna, riportato anche in P. PASSAGLIA (a cura di), *Appunti sulla disciplina dei tributi ambientali*, Servizio studi della Corte costituzionale, 2020, 19 ss., ove si evidenzia che, nonostante le resistenze dello Stato per l'adozione di simili strumenti per evitare ripercussioni negative sulla concorrenza e sull'andamento dell'economia, nelle Comunità autonome sono proliferati gli strumenti di tassazione ambientale. Questo ha determinato un quadro normativo molto complesso, con sovrapposizioni solo in parte corrette dalla giurisprudenza costituzionale, che rendono necessario e urgente un intervento di coordinamento da parte dello Stato.

E anche la presunta articolazione e vicinanza al territorio, a ben vedere, risulta nei fatti limitata, dal momento che l'uniformità delle regole, a qualunque livello esse siano imposte, crea inevitabilmente «inefficienze perché non tiene conto di differenze di situazioni geografiche locali o della specificità degli impianti produttivi»<sup>79</sup>.

Da non trascurare poi il fatto che, affinché le prescrizioni introdotte siano realmente efficaci, sono richiesti da parte del regolatore sforzi immani<sup>80</sup>. L'iniziale fase di c.d. *command* presuppone, infatti, l'acquisizione di una mole enorme di informazioni per ogni singolo settore disciplinato, in modo da poter introdurre regole sapientemente calibrate.

La previsione di limiti effettivamente accurati e proporzionati alle varie attività produttive, per quanto già difficile, non assicura, di per sé, la buona riuscita degli interventi. La bontà dei limiti introdotti, infatti, è garantita solo se verificata nel successivo momento di c.d. *control*, in cui vengono svolti i vari accertamenti del caso.

Ebbene, perché il sistema funzioni, è quindi ulteriormente necessario che tali controlli siano efficaci e tempestivi, accuratamente svolti da personale adeguatamente formato e dotato degli strumenti idonei. Serve, in altre parole, «un'amministrazione attenta ed efficiente»<sup>81</sup>, al fine di assicurare controlli effettivi e diretti, per contrastare le irregolarità con rigide sanzioni.

Il moltiplicarsi delle regole da far rispettare comporta perciò l'esponenziale accrescersi sia della mole di dati da processare ed elaborare, sia delle verifiche da effettuare, ponendo così alle amministrazioni preposte al controllo problemi di risorse, umane e finanziarie, difficilmente sormontabili<sup>82</sup>.

Ma, più in generale, a limitare lo sviluppo degli strumenti in parola è proprio la logica ad essi sottostante: tutti gli interventi di regolamentazione diretta si caratterizzano infatti per la ricerca di un compromesso tra le esigenze ambientali e quelle di sviluppo economico e industriale, ponendole quasi automaticamente a poli opposti l'uno dall'altro, di modo che nessuna delle due finalità possa essere davvero perseguita senza il necessario

---

<sup>79</sup> Così M. CLARICH, *op. ult. cit.*, 104.

<sup>80</sup> Al riguardo, v. M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, cit., 336 ss..

<sup>81</sup> R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 16.

<sup>82</sup> Al riguardo, osserva sempre M. CLARICH, *op. ult. cit.*, 104, nota n. 6, che spesso gli atti di programmazione e pianificazione nei fatti non riescono a funzionare: si ricordi ad es. quanto accaduto con il d. lgs. 31 marzo 1998, n. 112, che, nell'ambito del riordino delle funzioni amministrative all'insegna del cosiddetto federalismo amministrativo, ha preso atto di queste e altre difficoltà, sopprimendo numerosi atti di pianificazione quali il programma triennale per la tutela dell'ambiente, quello per le aree naturali protette, il piano generale di risanamento delle acque, il piano nazionale di tutela della qualità dell'aria, ecc..

sacrificio dell'altra<sup>83</sup>. Le esigenze di salvaguardia ambientale, pertanto, vengono in questa fase intese quali veri e propri ostacoli all'interesse dei singoli operatori economici all'innovazione e alla crescita economica.

---

<sup>83</sup> Come osserva anche R. ALFANO, *op. cit.*, 15, questa ricerca del compromesso si traduceva nel «coniugare l'approccio ambientale con lo sviluppo economico, la competitività e l'efficienza delle imprese, nella consapevolezza che in ogni ipotesi di fissazione di standard e parametri prefissati permane la inevitabile certezza di non poter esercitare un'azione radicale di prevenzione del danno; ciò per evitare che le azioni e reazioni degli ordinamenti interni a tale problematica potessero trasformarsi in fattore di crisi nella costruzione del mercato unico».

## 2.2. (Segue) Il c.d. *market-based approach*

Tutte queste ragioni hanno fatto sì che la tutela dell'ambiente mediante regolamentazione diretta si traducesse in un meccanismo eccessivamente burocratizzato, rigido e macchinoso, non in grado di adattarsi né alla rapida evoluzione del mercato né tantomeno delle politiche ambientali<sup>84</sup>. Motivo per il quale si è cercato di superare tali difficoltà mediante lo sviluppo di un approccio differente.

Ciò ha richiesto, anzi tutto, un mutamento di prospettiva: invece di introdurre sempre più divieti e limiti da rispettare, si è cercato di trovare un modo per declinare la tutela ambientale e la sostenibilità produttiva come strumenti di promozione del libero mercato e della concorrenza, in modo che da poco incentivanti si trasformassero in strumenti maggiormente partecipati, per sensibilizzare gli operatori economici, facendo sì che ambiente e sviluppo non costituissero più nozioni in contrasto l'una con l'altra<sup>85</sup>.

È andata così progressivamente affermandosi la tutela ambientale “attraverso il mercato” (il c.d. *market-based approach*), mediante la predisposizione di «strumenti che fanno leva sulle dinamiche di mercato e sulle modalità di funzionamento del medesimo», per indirizzare imprese e consumatori verso tecniche produttive più sostenibili<sup>86</sup>. Esse ricomprendono «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di

---

<sup>84</sup> Per una critica alla regolazione diretta in materia ambientale, v. G. TULLOCK-A. SELDON-G.L. BRADY, *Government Failure: A Primer in Public Choice*, Washington, Cato Institute, 2002, 119 ss.. In particolare, viene osservato come l'inefficienza del sistema di *command and control* spesso finisca per favorire alcune attività produttive a discapito di altre, dando vita a controversie giudiziarie sul come vengono prese tali decisioni. In generale, quindi, si traduce in un *modus operandi* eccessivamente oneroso per i risultati ottenuti.

<sup>85</sup> Si veda G. DE MAIO, *La tutela dell'ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, cit., 1162, secondo cui la diversa idea di ambiente non è più vista come ostacolo alle attività produttive ma quale strumento per maggiore efficienza e competitività. In termini analoghi, v. anche G. COCCO, *Nuovi principi ed attuazione della tutela ambientale tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. giur. amb.*, 1999, 1, 1., secondo cui le scelte ambientali non danneggiano, ma favoriscono la crescita economica ed il benessere sociale, facendo sì che gli aspetti ambientali non siano considerati a mo' di ostacolo allo sviluppo ma piuttosto come un incentivo per una maggiore efficienza e competitività. Osserva inoltre M. CAFAGNO, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, cit., 193, come la contraddizione tra autorità e mercato, tipica dei provvedimenti di *command and control*, sia in realtà solo apparente, essendo queste due dimensioni che raramente si escludono a vicenda, molto pi spesso integrandosi secondo miscele composite.

<sup>86</sup> Cfr. M. CLARICH, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, cit., 106. L'Autore osserva proprio come fino a qualche decennio fa il mercato, con i meccanismi concorrenziali ad esso connaturati, era visto come nemico dell'ambiente. Lo sviluppo di interessi pubblici da tutelare, quale quello ambientale, ha portato al superamento di tale concezione e alla creazione di nuovi beni giuridici, suscettibili di valutazione economica, quali appunto le esternalità e l'impatto ambientale dei prodotti. È stata così superata la contrapposizione ambiente-mercato, in favore di una cooperazione tra libera concorrenza e politiche ambientali, in grado di puntellarsi e rafforzarsi reciprocamente.

costi e benefici per i privati»<sup>87</sup>, i più comuni dei quali sono le imposte, le tasse e i sistemi di permessi negoziabili<sup>88</sup>.

A ben vedere, la necessità di concedere maggiori spazi alla tutela dell'ambiente mediante strumenti di mercato è stata più volte sottolineata dalla Commissione europea<sup>89</sup>. Un simile approccio consente di superare le distorsioni nel mercato causate dai differenti rimedi regolatori adottati dai vari Stati membri, assicurando una maggiore omogeneità a beneficio sia della competitività interna all'Unione che della sua capacità di affrontare la concorrenza esterna. Inoltre, assicura maggiore discrezionalità e libertà di azione agli operatori economici, rimettendo al centro il loro interesse per la ricerca competitiva di rimedi innovativi, coinvolgendoli in modo diretto nella promozione di modelli di sviluppo maggiormente sostenibili<sup>90</sup>.

L'intervento diretto degli Stati sul modello di *command and control* si traduce nella quasi totalità dei casi nell'imporre controlli alla fine dei percorsi produttivi esistenti, applicando le tecnologie già diffuse nel dato momento storico, senza alcun incentivo alla loro innovazione o al ripensamento delle filiere produttive<sup>91</sup>.

Per contro, il maggiore coinvolgimento delle imprese consente di sviluppare una sempre più crescente sensibilità nei confronti della tutela dell'ambiente, stimolando e promuovendo gli investimenti in ricerca e sviluppo nel settore privato<sup>92</sup>.

---

<sup>87</sup> Secondo la definizione OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Parigi, 1989.

<sup>88</sup> Si veda P. DELL'ANNO, *Manuale di diritto ambientale*, 4ª ed., Padova, Cedam, 2003, 242, per un'analisi più dettagliata e completa degli strumenti economici (quali ad es. ammassi, incentivi, controlli, autocertificazioni di qualità ambientale).

<sup>89</sup> Da ultimo, in particolar modo, con il *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi*, del 28 marzo 2007, COM(2007) 140 def..

<sup>90</sup> V. ancora M. CAFAGNO, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, cit., 193, secondo cui «le misure di comando e controllo tendono ad appiattire gli incentivi. Un precetto che predefinisca tanto i risultati prescritti ai destinatari, quanto le modalità per raggiungerli, ovviamente annulla l'interesse alla ricerca privata di rimedi innovativi; ma anche un comando che si limiti a preconstituire obiettivi di risultato finisce col deprimere la ricerca di soluzioni migliorative, capaci di conseguire livelli di salvaguardia ambientale eccedenti, rispetto al traguardo minimo di conformarsi».

<sup>91</sup> Si veda in tal senso G. TULLOCK-A. SELDON-G.L. BRADY, *Government Failure: A Primer in Public Choice*, cit., 117, in cui gli Autori osservano che «in the United States, after 1970, major environmental laws replaced common law remedies with complex regulations that are driven by technology-based command and control. With few exceptions, U.S. management of air and water quality limits the response of business firms to add-on controls at the end of the production process rather than encouraging production technologies that cost-effectively reduce the by production that cause environmental damage. The government's approach is based on technology in existence».

<sup>92</sup> Secondo D.C. ESTY, *Foreword to State of the World 2008. Innovations for a Sustainable Economy*, Washington, Worldwatch Institute, 2008, XV, questo mutato paradigma è riprovato dal fatto che «companies large and small, in manufacturing and in services, in the old economies of the United States and Europe as well as the emerging economic powerhouses of the developing world, have come to recognize that the environment is more than regulations to follow, costs to bear, and risks to manage. As society steps up to a

Questo ruolo dello Stato come “facilitatore”<sup>93</sup> ha il pregio di assicurare maggiore discrezionalità d’intervento, che si rivela tanto più necessaria quanto più l’oggetto di tutela è trasversale, dinamico e mutevole<sup>94</sup>. Gli strumenti di mercato, infatti, non imponendo prescrizioni rigide e generali, si adattano meglio alle naturali differenze che esistono tra le singole imprese, anche appartenenti alle medesime categorie, e assicurano quella flessibilità necessaria a ridurre considerevolmente i costi dei miglioramenti ambientali<sup>95</sup>.

Per quanto più elastici e pur consentendo di rimediare in maniera più efficiente ai fallimenti del mercato, senza alterarne il funzionamento ma anzi sfruttandone i meccanismi in senso “ortopedicizzante”, gli strumenti di mercato non rappresentano certo la panacea per tutti i mali<sup>96</sup>. Invero, alcuni filoni dell’analisi economica del diritto ritengono che, in un mondo dominato dalla scarsità, non tutti i bisogni possano essere soddisfatti e che il compito del diritto sarebbe quello di risolvere il problema di coordinamento tra domanda e offerta, modificando il prezzo relativo delle condotte<sup>97</sup>.

Detto potenziale effetto taumaturgico riconosciuto al mercato si scontra però in questo caso con alcuni ostacoli difficilmente sormontabili, dovuti alla concezione di ambiente come “sistema”, cui si è fatto cenno in apertura.

Come osservato, infatti, «la presa di coscienza delle labirintiche interazioni dalle quali emergono i servizi ecosistemici, attraverso fenomeni di spontanea autorganizzazione che tuttora sfuggono alla piena comprensione, rende subito evidente

---

wide range of pollution control and natural resource management challenges - and commits substantial resources to finding solutions - there will be significant market opportunities for those who can bring solutions to bear».

<sup>93</sup> M. CLARICH, *La tutela dell’ambiente attraverso il mercato*, cit., 106.

<sup>94</sup> V. sempre D.C. ESTY, *Foreword to State of the World 2008. Innovations for a Sustainable Economy*, cit., XXI, il quale si chiede «How do we promote environment-related innovations? The answer is increasingly apparent: private-sector investment guided by carefully structured market-based incentives. A technology development process that depends on a few thousand government officials setting standard and defining “best available technologies” cannot possibly explore or even imagine all the ideas that need to be funded and tested. It makes more sense so shift the burden of action to the business community so that companies have an incentive to think broadly about opportunities for progress. And the private sector has a much larger scale of capital available to devote to technology development».

<sup>95</sup> Sul punto, oltre al già citato *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi*, si veda anche la Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Conciliare bisogni e responsabilità - l’integrazione delle questioni ambientali nella politica economica*, del 20 settembre 2000, COM(2000) 576 def..

<sup>96</sup> Così la stessa Commissione europea, *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi*, cit., 3.

<sup>97</sup> Sul punto v. M. CAFAGNO, *Analisi economica del diritto e ambiente. Tra metanarrazioni e pragmatismo*, in *Dir. econ.*, 2019, 160 ss..

allo studioso che la presunzione di definire un sistema completo e funzionale di diritti negoziabili sulle risorse ambientali è destinata a confrontarsi con difficoltà a dir poco proibitive»<sup>98</sup>.

---

<sup>98</sup> M. CAFAGNO, *Analisi economica del diritto e ambiente. Tra metanarrazioni e pragmatismo*, cit., 168-169.

### 2.3. (Segue) La via di mezzo come possibile soluzione

Si è detto che, per un verso, il mercato non è in grado, se lasciato completamente a sé, di fornire un adeguato livello di salvaguardia degli ecosistemi, soprattutto nei casi in cui manchi la prospettiva di un profitto per gli operatori economici di mercato. Si è inoltre evidenziato perché i singoli Stati non riescano ad apprestare in modo efficiente normative talmente articolate da poter ottenere forme di tutela generali e diffuse. In altre parole, né il mercato né il potere centrale riescono, da soli, a fronteggiare un problema di portata così vasta e profonda.

Non esistendo quindi formule assolute in grado di assicurare in modo univoco il perseguimento degli obiettivi di tutela ambientale prefissati, ma anzi rendendosi necessario un costante bilanciamento dei differenti interessi in gioco, è solo con il ricorso congiunto e ponderato sia alla regolamentazione diretta che agli strumenti di mercato che si possono ottenere risultati efficaci, concreti e omogenei<sup>99</sup>.

Quanto alla scelta tra i vari strumenti cui ricorrere di volta in volta, si ritiene che il bilanciamento debba essere improntato al rispetto del principio di sussidiarietà, ricorrendo a quelli più invasivi in *extrema ratio*, privilegiando invece, ogniqualvolta sia possibile, quelli che maggiormente favoriscono il funzionamento del libero mercato come luogo di incontro tra domanda e offerta e la salvaguardia e lo sviluppo della concorrenza.

In questo modo, gli strumenti diretti avrebbero un ruolo residuale – seppur fondamentale in presenza di forme di inquinamento irreversibili<sup>100</sup> – che permetterebbe di integrare quelli di mercato, compensandone i limiti strutturali e consentendo così di poterne sfruttare appieno la flessibilità e l'efficienza in termini di costi per conseguire gli obiettivi ambientali.

In altre parole, in un sistema ideale perfettamente integrato, i pregi degli uni mitigherebbero i difetti degli altri e viceversa, consentendo di preservare la concorrenza sia nei mercati che tra politica e mercato, permettendo inoltre di stabilire con maggiore elasticità quale sia lo strumento di volta in volta più efficiente, più veloce e meno lesivo della libertà individuale, intesa anche, oltre che come libertà di scelta, come libertà di sbagliare, minimizzando il costo della ricaduta delle conseguenze sugli altri individui.

---

<sup>99</sup> Cfr. anche OCSE, *Environmental Outlook to 2050: The Consequences of Inaction*, 2012.

<sup>100</sup> Come osserva R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 16.

In questo modo, l'analisi economica del diritto, se, come accennato sopra, non è in grado di assurgere a univoco modello del diritto ambientale, può comunque fornire un contributo prezioso alla selezione degli strumenti di tutela che, secondo i detti criteri di efficienza, garantiscano la libertà di iniziativa economica.

Così possono essere efficacemente superati, nei limiti del possibile, gli ostacoli dettati dalla mancanza di opportunità per gli operatori di mercato ad investire in ricerca e sviluppo. I costi elevatissimi che la transizione ecologica comporta, in termini di capitali, tecnologie e risorse umane, la rendono infatti pressoché insostenibile per le sole casse pubbliche dei singoli Stati<sup>101</sup>.

Pertanto, se, oltre alle ormai quotidiane dichiarazioni di principio, l'intenzione è quella di approntare efficaci forme di tutela ambientale nel minor tempo possibile e al costo più vantaggioso, diviene imprescindibile stimolare gli investimenti privati degli operatori economici per l'innovazione tecnologica dei fenomeni produttivi e la promozione di modelli di sviluppo circolari.

E poiché questo significa ripensare nel profondo, tra le altre cose, tecniche di produzione, filiere di mercato, approvvigionamenti di materie prime, smaltimento di rifiuti, fabbisogno energetico e via discorrendo, diviene realmente fondamentale il contributo costruttivo di ciascun attore che, anche nel suo primario interesse, cerchi nuove soluzioni per raggiungere tali obiettivi. In questo modo, l'interesse del singolo coincide spontaneamente con quello della collettività, senza particolari forme di costrizione che sacrificino la libera iniziativa economica, a questo punto effettivamente allineata con il nuovo e arricchito bagaglio valoriale dell'art. 41 Cost.<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> Secondo i dati illustrati in occasione della 28<sup>a</sup> conferenza delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (c.d. Cop 28) che si è svolta a Dubai dal 30 novembre al 13 dicembre 2023, nel 2022 l'Unione Europea e i suoi Paesi membri hanno fornito contributi pari a circa 28,5 miliardi di euro in finanziamenti per il clima. Questa cifra, che fa dell'Europa il principale fornitore di finanziamenti per il clima a livello mondiale, per quanto elevata, potrebbe certamente essere ben maggiore attraverso un reale impulso agli investimenti privati.

<sup>102</sup> Con riferimento al quale, A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, cit., 101, osserva che la revisione costituzionale sembra aver assegnato alla tutela della salute umana e dell'ambiente la veste di "imperativi categorici", con il risultato di fare dell'ambiente un "meta-valore". Esso infatti «condivide la medesima sostanza della costituzione non solo come valore «fondamentale» ma anche come «arché», principio primo, alla cui stregua ri-orientare anche gli altri valori fondamentali. In questa accezione il meta-valore dell'ambiente persegue il fine di costruire – in senso performativo appunto – una società nuova, il cui «centro» non sia semplicemente il pieno sviluppo della persona umana (in tutte le sue forme e soprattutto mediante il lavoro), perché l'obiettivo dell'art. 3, c. 2, cost. non è ritenuto (ormai non più) ottenibile dalla Repubblica senza la realizzazione di un'ambiente protetto e sano per tutte le forme di vita individuali (umane, animali, vegetali). Questa prospettiva, vale la

### 3. Il ruolo del diritto tributario

È stato osservato che l'ambiente, per le caratteristiche sopra richiamate, mette in discussione numerosi capisaldi del pensiero giuridico tradizionale, offrendo l'opportunità di studiare il diritto non nella sua staticità ma in quella dinamicità che ne costituisce in effetti l'essenza e il valore<sup>103</sup>. In quanto bene vario e composito, esso incide su molti settori, tra cui ad esempio la produzione, l'urbanistica, l'energia, l'acqua, l'approvvigionamento di materie prime. Per questo motivo, non vi è disciplina, tra quelle in cui si articola la scienza giuridica, che non ne sia toccata e interessata<sup>104</sup>.

Tra queste, sicuramente il diritto amministrativo si presta, più di altre, a darne una visione d'insieme, «perché non vi sono aspetti rilevanti della disciplina che non comportino esercizio di pubblici poteri o comunque interventi di pubbliche amministrazioni. Inoltre, il diritto amministrativo è, fra le materie giuridiche, una di quelle che in maniera più evidente comportano l'esigenza di uno studio integrato con le analisi economiche, storiche e sociologiche senza le quali è impossibile comprendere la sola parte giuridica dei fenomeni»<sup>105</sup>. Ciò ha fatto dell'amministrazione uno dei soggetti maggiormente in grado di apprestare politiche di tutela complesse e di diversa natura, proprio grazie all'approccio interdisciplinare, in grado di offrire una solida valutazione scientifica ed economica delle fattispecie<sup>106</sup>.

In questo senso, la pubblica amministrazione riveste un ruolo di "facilitatore" nella programmazione politica dell'intervento pubblico: l'ordinamento giuridico dovrebbe infatti, in primo luogo, sforzarsi di correggere la difettosa assegnazione dei diritti dalla quale originano le esternalità, così da preparare il terreno al successivo processo di scambio. Nel caso in cui la negoziazione fosse ostacolata da costi di transazione, il diritto

---

pena di sottolineare, prescinde da preconette teorie costituzionali, ma deriva dal valore oggettivo riconosciuto alla protezione dell'ambiente nel tempo presente».

<sup>103</sup> Così F. BENVENUTI, *Studi dedicati ai problemi dell'ambiente*, in *Arch. giur.*, 1982, 3-6, 255, riportato anche in G. ROSSI, *L'ambiente e il diritto*, in *Riv. quadrim. dir. amb.*, 2010, 8 e ID, *Ambiente e diritto*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, cit., 8-9.

<sup>104</sup> G. ROSSI, *Presentazione*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, cit., XIX.

<sup>105</sup> G. ROSSI, *op. ult. cit.*, XIX.

<sup>106</sup> F. DE LEONARDIS, *Le trasformazioni della legalità nel diritto ambientale*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, cit., 143 ss., afferma che è per questo motivo che il legislatore tende a essere sempre più spesso scavalcato, ridimensionato e limitato, in quanto soggetto a «procedure lunghe e complesse, sballottato nel teatro nazionale della politica, [...] costantemente indietro rispetto al regolato formale, affannandosi in una sorta di corsa contro il tempo che inevitabilmente produce sovrapposizioni, contrasti e incertezze».

dovrebbe attivarsi poi per abbatterli. Se tali costi fossero irriducibili, l'intervento pubblico dovrebbe allora mimare il funzionamento del mercato, promuovendo gli esiti cui esso sarebbe giunto se fosse stato in grado di operare spontaneamente<sup>107</sup>.

Accanto al diritto amministrativo, anche il diritto tributario, grazie alla poliedricità che lo caratterizza, ha assunto un ruolo di primo piano nel perseguimento di politiche ambientali e, più in generale, nell'attuazione di garanzie costituzionali in rapporto agli effetti molteplici che esso è in grado di spiegare sulla realtà economica e sociale. Come osservato, anche in questa branca del diritto «si incrociano infatti settori di tutte le scienze sociali, come politica, diritto, gestione aziendale ed economia. Anzi, il diritto vi viene in considerazione negli aspetti dello studio dei poteri pubblici e dell'analisi economica dei rapporti privati»<sup>108</sup>.

L'accennata versatilità che lo caratterizza consente, dal punto di vista pratico, l'adozione di una pluralità di strumenti per il perseguimento dei vari obiettivi politici. Il tributo, infatti, accanto alla funzione essenziale, che rimane quella di reperire gettito per lo Stato con cui finanziare la spesa pubblica, può rispondere anche a ulteriori finalità, c.d. extra-fiscali, giustificate da valori costituzionali o altre priorità<sup>109</sup>.

Si hanno così, ad esempio, tributi che perseguono finalità redistributive, allo scopo di ridurre le disegualianze sociali, e tributi che invece mirano a orientare le scelte dei contribuenti in modo da favorire lo sviluppo di comportamenti sostenibili.

---

<sup>107</sup> Ricorda M. CAFAGNO, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, cit., 194-195 e ID, *Analisi economica del diritto e ambiente. Tra metanarrazioni e pragmatismo*, cit., 162 e 169, che un esempio del ricorso a strumenti contrattuali in relazione ai diritti sulle risorse è oggi offerto dai c.d. sistemi di pagamento dei servizi ecosistemici (c.d. PES) in materia di salvaguardia della biodiversità.

<sup>108</sup> Così R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano, Ipsoa, 2011, IX. Sull'imprescindibilità del ricorso a strumenti fiscali – impositivi o agevolativi – per indirizzare i comportamenti di consumatori e imprese, cfr. R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, *Annuario*, 2001, 123. Cfr. G. DE MAIO, *La tutela dell'ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, cit., 1663 e, sul ruolo della finanza pubblica più in generale, la bibliografia ivi citata alle note nn. 6 e 7.

<sup>109</sup> Come ricordato da F. PITRONE, *I tributi ambientali*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, Milano, Giuffrè, 2020, 533, tali tributi non sono né di recente scoperta né di recente utilizzo. Uno dei primi tributi introdotti nel XVI secolo, infatti, consisteva in un'imposta sui beni di lusso e mirava proprio a influenzare i comportamenti umani e a ridurre e contenere il *moral hazard* e lo sperpero di denaro. In tempi più recenti, anche la Suprema Corte Americana, *National Federation of Independent Business v. Sebelius* - 567 U.S., 2012, ha avuto modo di affermare che «taxes that seek to influence conduct are nothing new. Some of our earliest federal taxes sought to deter the purchase of imported manufactured goods in order to foster the growth of domestic industry». V. ancora A.F. URICCHIO, *Capacità contributiva e "Agenda" del terzo millennio*, cit., 129, secondo cui «la virtuosità dei tributi ambientali emerge proprio per la sua capacità di concorrere alla realizzazione di più fini, fiscali ed extrafiscali, e tra questi di fini che non possono essere considerati accessori o minori ma anzi che si saldano a quelli che potremmo definire, riprendendo Carl Schmidt, valori tirannici o principi-valori».

I primi si caratterizzano per una particolare connotazione in senso etico, quali strumenti per realizzare i fini solidaristici sanciti in Costituzione, attuando un equo riparto dei carichi pubblici, così contribuendo a realizzare la mobilità sociale e a correggere le distorsioni del mercato a favore di libertà individuali e collettive<sup>110</sup>.

I secondi, invece, rappresentano la versatilità della leva fiscale quale strumento di indirizzo, in grado di incentivare taluni comportamenti, disincentivandone al contempo altri. Questo potenziale di condizionamento dei comportamenti e delle scelte dei contribuenti è stato definito *nudge*, letteralmente colpetto, spintarella, con ciò indicando quelle c.d. “spinte gentili” in grado di orientare il mercato dall’interno senza bisogno di interventi autoritativi<sup>111</sup>.

Nel caso del diritto tributario, ciò può avvenire, alternativamente, ricorrendo all’introduzione di nuovi prelievi che colpiscano comportamenti pregiudizievoli per l’ambiente o prevedendo strumenti finanziari o fiscali agevolativi che stimolino l’imprenditore e anche il cittadino ad assumere iniziative virtuose in termini di tutela ambientale<sup>112</sup>.

Quanto alle agevolazioni, esse fissano un regime in deroga ai principi ispiratori del tributo cui afferiscono, in vista del perseguimento di finalità extrafiscali<sup>113</sup>, mediante l’incentivazione fiscale di iniziative meritevoli sotto il profilo ambientale. Si tratta, in altre parole, di disposizioni che, al fine di raggiungere i livelli di inquinamento desiderati, anziché tassarne la crescita, ne stimolano la riduzione mediante incentivi o sussidi<sup>114</sup>. E proprio in questo sta la funzione extrafiscale di simili prelievi: oltre al reperimento di gettito, questi possono perseguire altri scopi, parimenti meritevoli di tutela da parte dell’ordinamento.

---

<sup>110</sup> Il riferimento è a F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771.

<sup>111</sup> Sul punto si veda per tutti R.H. THALER-C.R. SUNSTEIN, *Nudge. La spinta gentile. La nuova strategia per migliorare le nostre decisioni su denaro, salute, felicità. L’edizione definitiva*, Milano, Feltrinelli, 2022.

<sup>112</sup> In tal senso G. DE MAIO, *La tutela dell’ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, cit., 1676.

<sup>113</sup> Così F. PEPE, *Le agevolazioni fiscali “regionali” in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 283; in particolare nota 2 cui, stante la vastità della letteratura e non essendo questa la sede indicata, si rinvia sul tema delle agevolazioni fiscali.

<sup>114</sup> Cfr. M. CAFAGNO, *Strumenti di mercato a tutela dell’ambiente*, cit., 199 ss.. A un simile meccanismo sembra fare riferimento V. FICARI, *Le modifiche costituzionali e l’ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una “fiscalità” ambientale, zone economiche speciali (zes) e zone economiche ambientali (zea)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 862 ss., laddove afferma -condivisibilmente – che una simile discriminazione qualitativa «si baserebbe su finalità extrafiscali del prelievo e non su vere e proprie manifestazioni di capacità contributiva salvo ritenere, come pare indubbio, che almeno tra operatori economici l’attività inquinante attribuisca all’operatore un vantaggio competitivo che possa ragionevolmente giustificare un prelievo dedicato».

Come recentemente rimarcato dalla Corte costituzionale, dette agevolazioni, anziché essere un “accidente” dei sistemi tributari, rappresentano piuttosto «il modo di risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di imposizione»<sup>115</sup>. Esempi in tal senso sono rappresentati dalle disposizioni che subordinano la fiscalizzazione degli oneri sociali o il riconoscimento di sgravi contributivi all’osservanza di norme di tutela ambientale, dall’attribuzione di credito di imposta per le imprese che aderiscano a sistemi di gestione ambientale, dalla previsione di sussidi per le spese di costruzione o ammodernamento degli impianti depurativi, dalle varie politiche promozionali per la produzione di energia da fonti rinnovabili<sup>116</sup>.

Con riferimento ai tributi, invece, è stato osservato che essi sono uno strumento in grado di ottenere un grande impatto sulla riduzione dei fenomeni inquinanti, così da limitare il ricorso agli strumenti di *command and control*<sup>117</sup>. Inoltre, quando accuratamente progettati, questi non operano discriminazioni tra fonti inquinanti, fenomeno che invece può ben verificarsi nel caso di un approccio regolamentare di volta in volta circoscritto e settoriale.

L’idea che sta alla base di tali misure impositive è di incidere sul prezzo del bene o del servizio inquinante, aumentandolo. Verosimilmente, in un’economia improntata ai principi del libero mercato e della leale concorrenza, l’aumentare dei prezzi dei prodotti o dei servizi inquinanti si tradurrà nella diminuzione della domanda degli uni o degli altri da parte dei consumatori, orientati verso la ricerca di soluzioni più convenienti (per tali intendendosi alternative non incise da tributi ambientali, in ragione del loro impatto ambientalmente sostenibile).

Ciò consente di disincentivare determinate attività economiche in relazione al loro impatto ambientale, senza che per questo siano vietate, contribuendo a migliorare l’efficienza del sistema economico. Il fatto che tali attività siano lecite è un elemento

---

<sup>115</sup> Così Corte cost., 23 giugno 2020, n. 120, in particolare punto 4 della motivazione.

<sup>116</sup> Come ad es. è stata la c.d. tariffa incentivante, introdotta in Italia con il d.m. 19 febbraio 2007 (c.d. II Conto Energia), sovvenzione elargita dal Gestore Servizi Energetici (GSE) a coloro che avessero installato impianti di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, sia ai fini dell’autoconsumo personale o aziendale, sia per la vendita vera e propria, riconoscendo una serie di vantaggi normativi e fiscali. Sul punto, si veda M. MICCINESI, *Prefazione*, in G. BONARDO-C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia, Fiscalità, Incentivi, Agevolazioni*, Milano, Wolters Kluwer, 2013, XVII-XVII. Oggi tale sovvenzione è stata sostituita dalla c.d. tariffa omnicomprensiva (TO), introdotta dal d.m. 18 dicembre 2008 ed erogata, sempre dal GSE, sull’energia prodotta netta e immessa in rete, mediante riconoscimento della componente incentivante e della componente derivante dalla vendita dell’energia sul mercato da parte del GSE stesso.

<sup>117</sup> OCSE, *Taxation, innovation and the environment*, Parigi, 2010, 137.

fondamentale affinché la somma versata dal soggetto passivo sia configurata come tributo e non come sanzione: in nessun caso un fatto illecito può essere assunto a presupposto impositivo<sup>118</sup>.

In tale ottica, l'incentivo allo sviluppo sostenibile apportato dallo "strumento" diritto tributario rappresenta il risultato di un percorso che, come tale, «impedisce di "pretendere" istantanei e radicali fenomeni di riconversione dei comportamenti, vincolandoli ad assicurare il conseguimento immediato di obiettivi ambientali, suggerendo invece la necessità di un approccio frazionato e limitato a problemi più circoscritti»<sup>119</sup>.

Oltre a rispondere, quindi, alle normali logiche di finanziamento delle pubbliche spese, al pari delle altre imposte, i tributi ambientali, agendo sul prezzo di una determinata attività e orientando le scelte dei contribuenti<sup>120</sup>, disincentivano le condotte con ricadute ambientali più impattanti. In altre parole, la peculiarità di tali prelievi sta nel fatto che «le entrate che gli stessi generano sono solitamente secondarie rispetto al loro obiettivo primario che è quello di modificare il comportamento del contribuente, sia esso persona fisica o persona giuridica»<sup>121</sup>.

In questo modo, per altro, è possibile far gravare sull'agente inquinatore – e non sulla collettività – il costo delle c.d. "esternalità negative".

Per esternalità deve intendersi l'influenza, positiva o negativa, che lo svolgimento di un'attività economica o produttiva esercita sull'ambiente, sul mercato e sui consumatori, procurando indirettamente vantaggi o danni. L'esternalità negativa è rappresentata dall'impatto dello svolgimento di una determinata attività economica ha sull'ambiente e sul mercato: in questo caso, l'azione intrapresa dall'agente economico ha dei costi che esso non sostiene e che quindi ricadono su altri<sup>122</sup>.

---

<sup>118</sup> Come affermato in G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, Macri, 1938, il presupposto di fatto e cioè la causa giuridica di una obbligazione tributaria, non può in nessun caso essere costituita da un fatto illecito: quando da un fatto illecito sorge l'obbligo di soddisfare una obbligazione pecuniaria, questa ha carattere di sanzione, non di tributo.

<sup>119</sup> Così F. FRACCHIA, *Il principio dello sviluppo sostenibile*, cit., 187.

<sup>120</sup> Già autorevole dottrina si era espressa sul fatto che, se lo scopo dell'imposta è garantire gettito, ciò nonostante non rappresenta l'unito motivo dell'imposizione, potendo essa essere usata anche per disincentivare comportamenti riprovevoli, per quanto non vietati; cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1965, 55.

<sup>121</sup> Così F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 535.

<sup>122</sup> Secondo l'allora Presidente degli Stati Uniti d'America, Richard Nixon, *Special Message to the Congress on Environmental Quality*, 10 febbraio 1970, «the fight against pollution [...] is not a search for villains. For the most part, the damage done to our environment has not been the work of evil men, nor has it been the inevitable by-product either of advancing technology or of growing population. It results not so

La tassazione delle attività economiche che producono esternalità negative è stata per la prima volta teorizzata dall'economista A.C. Pigou oltre un secolo fa, allo scopo di far coincidere gli interessi privati degli operatori di mercato con quelli della collettività<sup>123</sup>. Le c.d. imposte pigouviane consistono quindi nel pagamento, da parte dei soggetti inquinanti, del costo delle unità inquinanti immesse nell'ambiente, determinato dall'ammontare di danno marginale misurato in corrispondenza dell'allocazione socialmente efficiente.

In questo modo lo svolgimento dell'attività del soggetto inquinante comporterà dei carichi economici maggiori, con la conseguente impossibilità di massimizzare la propria utilità marginale scaricando su ambiente e mercato il costo delle esternalità negative. In altri termini, l'idea che sta alla base di simili imposte è quella di far traslare la curva dei benefici marginali del soggetto inquinante verso il basso, fino a che non raggiunge il punto di efficienza in cui il costo marginale dell'esternalità è pari al beneficio marginale della stessa.

Così facendo, inoltre, i tributi ambientali, imputando i maggiori costi dell'attività inquinante in capo al suo esercente, rappresentano una concreta attuazione del principio "chi inquina paga", affermatosi e diffusosi a livello comunitario e internazionale a partire dalla seconda metà del secolo scorso e che sarà oggetto di trattazione più avanti.

Per meglio comprendere il punto, si deve considerare che mentre alcune attività inquinanti consentono la produzione di beni o la fornitura di servizi a prezzi estremamente bassi e competitivi, con ciò permettendo a una sempre maggiore fetta della popolazione mondiale di avere accesso a essi per soddisfare i propri bisogni, le relative esternalità rappresentano costi collaterali o indiretti che, invece di essere sostenuti dal produttore, dal fornitore o dal consumatore direttamente interessati, ricadono sulla collettività<sup>124</sup>.

---

much from choices made, as from choices neglected; not from malign intention, but from failure to take into account the full consequences of our actions. Quite inadvertently, by ignoring environmental costs we have given an economic advantage to the careless polluter over his more conscientious rival».

<sup>123</sup> Cfr. A.C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, Londra, Macmillan & Co., 1920. Il contributo dell'Autore è successivamente divenuto un pilastro per la politica economica ambientale, tutt'ora di grande attualità. Cfr. anche M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 74 ss.. Sul concetto di esternalità e sui possibili rimedi a quelle negative, privatistici e pubblicistici, si veda, per tutti, J. STIGLITZ, *Economics of the public sector*, 2ª ed., New York, W.W. Norton, 1988, 213.

<sup>124</sup> Si pensi ad esempio all'inquinamento da centrali elettriche alimentate a carbone: a beneficiare della loro attività saranno i consumatori della relativa energia prodotta, mentre gli effetti collaterali rappresentati dall'emissione di anidride carbonica, principale responsabile dell'innalzamento della temperatura globale media e causa, tra le altre cose, delle piogge acide che danneggiano il suolo e ne compromettono la fertilità, ricadono sulla collettività.

Internalizzare tali costi attraverso la leva fiscale permetterebbe di ricomprenderli nel prezzo finale del bene o del servizio offerti sul mercato<sup>125</sup>.

Ed è proprio questo un esempio di correzione di un fallimento del mercato, che altrimenti non riesce a rappresentare il prezzo effettivo del bene o del servizio offerto.

Siccome detto prezzo non è quello reale, esso lancia segnali di mercato incorretti, incoraggiando oltre il dovuto attività che sono nei fatti molto più gravose e onerose di quanto non appaiano. Questo si traduce, in definitiva, nell'alterazione del mercato stesso, perché ne viene compromessa l'efficienza nell'allocazione delle risorse secondo le normali regole della domanda e dell'offerta garantite dal corretto funzionamento del sistema dei prezzi.

Per contro, un sistema dei prezzi correttamente funzionante e calibrato consente alle eventuali flessioni di domanda di influenzare l'offerta a monte. In questo modo, gli operatori economici possono cercare di orientare le proprie attività diversamente, per intercettare nuove o differenti domande.

Riallineare i prezzi dei beni o servizi al loro costo effettivo consente infine ai consumatori finali di operare scelte più consapevoli e responsabili, riconoscendogli la libertà di scegliere se acquistare comunque tali beni, se invece cercare alternative più convenienti o, infine, a parità di prezzo, optare per prodotti con un minore impatto ambientale.

Si tratta, in altre parole, di una responsabilizzazione di tutte le parti sociali coinvolte, fondamentale al corretto funzionamento del libero mercato, funzionale al soddisfacimento dei propri bisogni necessità, potendo scegliere i beni o i servizi migliori al prezzo più competitivo.

In questi termini, pertanto, l'internalizzazione delle esternalità negative può produrre effetti positivi sia nei confronti dell'ambiente che nei confronti del mercato, facendo sì che gli interessi degli operatori economici coincidano con quelli della società e contribuendo a diffondere una maggiore consapevolezza tra i consumatori sui costi effettivi dei beni o servizi scambiati sul mercato.

Tuttavia, è bene precisarlo sin d'ora, tali tributi non rappresentano l'unica soluzione al problema, né tantomeno sono esenti da profili critici, i principali dei quali sono

---

<sup>125</sup> Cfr. al riguardo quanto riportato dall'Agenza Europea dell'Ambiente in EEA, *Environmental taxes. Implementation and Environmental Effectiveness*, European Environmental Agency, Lussemburgo, 1996.

individuabili nel potenziale conflitto di interessi da parte dello Stato, nella loro possibile regressività e nel rischio di un aumento del carico fiscale.

Quanto al primo profilo, si è detto che tali tributi mirano, agendo sul sistema dei prezzi di mercato, a rendere più oneroso l'acquisto di un bene o la fruizione di un servizio inquinanti rispetto ad altri che non lo siano. In questo senso, il maggiore gettito generato per l'erario rappresenta lo strumento attraverso cui perseguire il fine extra-fiscale, cioè di tutela ambientale. Ne consegue che un tributo correttamente strutturato deve indurre i consumatori a preferire altri beni o servizi rispetto a quello adottato a propria base giuridica. Ciò fino all'estrema conseguenza per cui il tributo ambientale ottimale sia quello che, progressivamente, riduca fino ad azzerare il proprio presupposto inquinante e, con questo, anche le entrate che ne derivavano. Da qui la potenziale situazione di conflitto di interessi, tenendo a mente il fatto che una delle finalità dei tributi, se non la principale, è proprio quella di assicurare gettito per le casse pubbliche.

In secondo luogo, si deve considerare che non sempre la scelta di un determinato bene o servizio più inquinante ma dal costo più competitivo è dettata dalla scarsa informazione dei consumatori sull'effettivo impatto ambientale di quanto acquistato. Sarebbe utopistico, infatti, ritenere che tutti siano in grado di sopportare i prezzi maggiori che i prodotti meno inquinanti hanno, quale conseguenza di tempi di produzione più lunghi, uso di materiali più naturali, macchinari più efficienti, assenza di prodotti chimici, rispetto dei cicli biologici e via dicendo. Se così fossero le cose, il problema non sussisterebbe o, quanto meno, non avrebbe la portata che ha oggi.

L'aumento dei prezzi, pertanto, rischia di avere effetti regressivi nel senso di incidere maggiormente sulle classi sociali meno abbienti o sulle imprese più piccole e meno strutturate, non in grado di sostenere gli elevati costi di efficientamento energetico e dei cicli produttivi. Se è vero che in una economia concorrenziale di libero mercato la cessazione dell'attività di un'impresa o il suo fallimento sono fenomeni fisiologici, che possono far parte del corso degli eventi, è anche vero che questi non dovrebbero verificarsi per interventi mal congeniati del legislatore.

Da ultimo, perché tali tributi siano realmente efficaci, non devono tradursi in un semplice aggravio del carico fiscale, dal momento che questo ridurrebbe notevolmente l'interesse e gli incentivi ad adottare comportamenti più sostenibili, sia per i consumatori che per gli operatori economici. È bene, come è stato osservato, che «i contribuenti, siano

essi individui o imprese, non paghino complessivamente più imposte, ma paghino altre imposte»<sup>126</sup>.

Dal momento che il prezzo di un bene o di un servizio è solo uno dei fattori che ne determina l'andamento di mercato, l'effettivo successo di questi prelievi nel reindirizzare i consumi dipende anche, in larga parte, dal tipo di prodotto o servizio tassato.

Così, ad esempio, se la domanda interna di energia non può essere ridotta per la mancanza di tecnologie e fondi sufficienti per attuare interventi di efficientamento, il semplice aumento dei costi non produrrà alcun apprezzabile mutamento nelle abitudini dei consumatori, i quali si troveranno semplicemente costretti a sostenere un prezzo maggiore per soddisfare le proprie (immutate) esigenze. Allo stesso modo, il semplice aumento del prezzo del gasolio non può da solo assicurare la riduzione del numero dei veicoli circolanti senza, allo stesso tempo, la predisposizione di una adeguata rete di infrastrutture e trasporti pubblici.

In ipotesi come queste, invero, l'aumento del complessivo carico impositivo si tradurrebbe in un consumo di ricchezza che i contribuenti potrebbero destinare ad altri fini, tra cui, anche, la ricerca di nuove e alternative soluzioni ecocompatibili.

Per questo è fondamentale che le imposte ambientali non rappresentino l'unico strumento di intervento, ma siano parte di più organici pacchetti di misure, ognuno dei quali tenga conto del relativo settore di mercato, affinché una semplice variazione del prezzo del bene o del servizio possa produrre gli effetti sperati. In altre parole, l'efficacia dei tributi ambientali, quali strumenti di mercato in grado di perseguire efficaci politiche di tutela, presuppone che vi siano delle alternative ai prodotti o ai servizi tassati.

Più tali differenti soluzioni saranno difficili da ottenere, meno efficaci saranno le imposte introdotte e più queste si tradurranno, in definitiva, in maggiori costi per i contribuenti, a meno che non vi sia un complessivo slittamento della base imponibile dal lavoro e dal reddito verso altre attività ad alto impatto ambientale.

È per tale ragione, si ritiene, che in settori in cui non esistano affatto alternative debbano essere anche previste, accanto ai tributi, forme concrete di incentivo per sviluppare la ricerca e lo sviluppo di nuove tecnologie<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 537.

<sup>127</sup> Si pensi ad esempio al fenomeno rappresentato dall'inquinamento da plastica e alle catastrofiche proporzioni che ha assunto oggi. Eppure, nonostante la portata drammatica dei dati pubblicati, la plastica è presente in ogni aspetto della vita quotidiana di miliardi di persone e la sua produzione è andata costantemente aumentando a ritmi sostenuti dalla metà del secolo scorso, tenendo il passo con la crescita

Senza possibilità di scelta, possibili o potenziali che siano, questi tributi si tradurrebbero solamente, ancora una volta, in un ulteriore carico ai danni dei contribuenti, i quali si troverebbero a dover sostenere costi maggiori, con ulteriore erosione di possibili risorse da destinare a ricerca e sviluppo.

Se invece i prelievi ambientali si inserissero in una complessiva riforma dell'ordinamento fiscale che, a parità di gettito, ne rimodulasse la distribuzione dei carichi, si realizzerebbe un c.d. "doppio dividendo", per tale intendendo quella condizione ottimale per cui a fronte dell'introduzione di prelievi su attività inquinanti, con i conseguenti benefici in termini di tutela ambientale, si avrebbe anche l'alleggerimento del carico fiscale sul lavoro, sul reddito e sulle altre fonti classiche di prelievo, con ciò riducendo il peso del costo del lavoro per le imprese e favorendo una maggiore occupazione<sup>128</sup>.

---

della popolazione globale. Questa crescita continua è dipesa dal fatto che tale materiale presenta alcune caratteristiche che ne fanno uno dei migliori oggi esistenti per garantire elevati standard igienico-sanitari o di conservazione dei prodotti, tanto da permettere di soddisfare i crescenti bisogni della società a prezzi molto più competitivi rispetto ad altri materiali. Rispetto ai materiali metallici e non, infatti, la plastica presenta numerosi vantaggi in termini di facilità di lavorazione, economicità, isolamento acustico, termico e meccanico, resistenza alla corrosione, idrorepellenza, inattaccabilità da parte di muffe, funghi e batteri. Per questi motivi, i materiali plastici sono oggi ampiamente utilizzati nei settori più disparati, dall'edilizia alla sanità, passando per i trasporti, l'industria elettronica, l'alimentare, l'agricoltura, il settore tessile e via dicendo. Soprattutto in settori come quello alimentare, la plastica ha letteralmente rivoluzionato il modo di concepire la vita utile dei prodotti imballati, in termini di conservazione delle proprietà nutrizionali e qualitative degli alimenti e della loro stessa conservazione nel tempo, in tal modo contribuendo a ridurre gli sprechi. Lo stesso dicasi per gli altri settori interessati, in ciascuno dei quali la plastica ha permesso, in modo più o meno determinante, di conseguire efficientamenti qualitativi a costi contenuti. Per una panoramica più dettagliata tema, si vedano The European House – Ambrosetti, *L'eccellenza della filiera della plastica per il rilancio industriale dell'ITALIA e dell'EUROPA*, 2013; World Economic Forum-Ellen MacArthur Foundation-McKinsey & Company, *The New Plastics Economy – Rethinking the future of plastics*, 2016. È evidente, quindi, che un materiale del genere risulta al momento difficilmente sostituibile e, anzi, in alcuni casi non può essere sostituito per via delle normative igienico-sanitari. Per trovare valide alternative si rendono necessari, pertanto, ingenti investimenti in ricerca e sviluppo. In questo senso, appaiono per esempio del tutto insufficienti gli incentivi previsti dalla c.d. *plastic tax* introdotta dall'art. 1, commi 634-658, l. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. legge di Bilancio 2020) ma non ancora entrata in vigore. Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 653, «è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 10 per cento delle spese sostenute, dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard EN 13432:2002». Tale credito è riconosciuto fino ad un importo massimo di 20.000 euro per ogni beneficiario, nel limite complessivo di 30 milioni di euro per l'anno 2021 (art. 1, comma 654). Al di là dei riferimenti temporali da riparametrare in base all'effettiva entrata in vigore della disposizione, ciò che stupisce è l'esiguità del credito d'imposta riconosciuto a ciascun operatore economico, insufficiente a sostenere le imprese nei processi di riconversione necessari.

<sup>128</sup> Sul c.d. *green tax swap*, si veda D.W. PEARCE, *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, in *The Economic Journal*, 1991, 938; L.H. GOULDER, *Environmental Taxation and the "Double Dividend": A Reader's Guide*, Cambridge - MA, National Bureau of Economic Research, 1994. In tema di doppio dividendo, v. anche R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 40 ss., ove ricostruisce che tale teoria si è sviluppata negli Stati Uniti alla fine degli anni Sessanta, per rispondere alle crescenti preoccupazioni sulla competitività e gli effetti redistributivi del prelievo fiscale, ed è stata poi

#### 4. La c.d. fiscalità circolare

In tale ottica, il diritto tributario può assumere un ruolo di rilievo nella transizione verso uno sviluppo sostenibile. Pertanto, la principale esigenza avvertita è quella di connettere l'economia circolare alla fiscalità, sia adoperando gli strumenti di prelievo che quelli agevolativi ed esentativi.

Non a caso, è stato osservato che le misure di carattere fiscale sono essenziali per l'affermazione del modello della c.d. fiscalità circolare, intesa come «l'insieme dei tributi volti a disincentivare comportamenti non sostenibili (quali sprechi o inquinamento) e degli incentivi diretti a promuovere comportamenti sostenibili, anche attraverso aliquote ridotte (Iva o accise) per le produzioni che assicurino cicli di vita a prodotti particolarmente duraturi, ovvero a quelle che limitano o azzerano la produzione di rifiuti, riducendo l'impiego di risorse scarse, migliorando i cicli di vita dei prodotti»<sup>129</sup>.

Tale operazione impone un mutamento di prospettiva anche fiscale: a differenza del modello lineare, indifferente rispetto alle dinamiche della spesa e sensibile solo «a quelle del prelievo per il prelievo e quindi, come l'economia lineare, tendenzialmente

---

ripresa negli anni Novanta in riferimento alle problematiche ecologiche. I tributi ambientali, non colpendo i fattori della produzione, possono conseguire anche l'effetto indiretto di stimolo all'occupazione, dal momento che il nuovo gettito potrebbe permettere la riduzione dei prelievi classici. In termini analoghi, si veda S. CRISAFULLI, *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il c.d. doppio dividendo)*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 2-3, 118, secondo cui studi integrati di politica fiscale e ambientale hanno dimostrato che il gettito derivante dall'imposizione ambientale può essere usato per ridurre l'imposizione sul lavoro in modo fiscalmente neutro. Sul punto, comunque, la dottrina non è unanime. Invero, riporta l'Autrice, secondo alcuni modelli di simulazione, una riforma fiscale ecologica, in cui le nuove maggiori entrate venissero utilizzate per ridurre i prelievi sul lavoro, non consentirebbe di ottenere un aumento dell'occupazione, dal momento che la maggiore imposizione ambientale determinerebbe un incremento dell'indice dei prezzi di consumo e la riduzione dell'imposizione sul lavoro non sarebbe in grado di compensare la perdita del potere di acquisto. A queste posizioni si contrappongono invece una serie di studi empirici a cura dell'OCSE tesi a valutare l'impatto sull'occupazione di una riforma fiscale ecologica, da cui emerge che: in generale una traslazione dell'imposta da relativamente abbondante fattore lavoro allo scarso fattore ambiente conduce a risultati positivi sull'occupazione; maggiori effetti positivi conseguono se il gettito derivante dall'imposizione ambientale viene utilizzato per ridurre, in particolare, i contributi previdenziali; la riduzione di detti contributi è particolarmente efficace nel promuovere l'occupazione se indirizzata verso lavoratori non specializzati; gli effetti positivi sull'occupazione dipendono dalla gradualità di introduzione della riforma fiscale e gli aumenti dei prezzi dovuti alle nuove imposte non deve eccedere un certo limite; l'impatto negativo sulla competitività a livello internazionale delle aziende a elevato consumo energetico può essere efficacemente controllato attraverso l'introduzione di sistemi di compensazione fiscale. Cfr. anche G. DE MAIO, *La tassa che passa, se tutela salute ed occupazione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2008, 3, 340, per l'ipotesi di un c.d. triplo dividendo, nel caso in cui il gettito della fiscalità ambientale venisse reinvestito in obiettivi sociali. In questo caso, i proventi potrebbero essere oggetto di specifici trasferimenti alle famiglie a basso reddito. Così, da un lato i tributi agirebbero per ridurre i consumi di beni inquinanti, dall'altro però la redistribuzione del gettito comporterebbe un aumento dei consumi.

<sup>129</sup> A.F. URICCHIO, *Verso la transizione ecologica: la centralità della fiscalità circolare*, cit., 343-344.

incrementale, quella circolare, tassando lo scarto e favorendo il riuso e il riciclo, appare idonea ad assicurare sostenibilità e sviluppo con un impatto positivo su spesa pubblica e bilanci pubblici»<sup>130</sup>.

La transizione ecologica impone così un ripensamento dei tradizionali apparati statali e del rapporto tra questi e gli individui-contribuenti, con la maturazione di una nuova coscienza ecologica e un nuovo modo di pensare, c.d. “ecosofia”<sup>131</sup>.

Tale cambiamento è oggi favorito dalla novella costituzionale, in grado di facilitare anche l’impegno trasversale del legislatore a promuovere un quadro regolatorio attento e rispettoso di ambiente, ecosistemi e biodiversità, in una tutela multilivello che si innesta anche a quella unionale, al fine di sostenere un modello di sviluppo improntato a bilanciare la tutela del pianeta con la crescita economica e i doveri sociali<sup>132</sup>.

Ciò segna un ulteriore passo in avanti nel percorso di funzionalizzazione del diritto tributario e nel passaggio dalla finanza c.d. neutrale a quella c.d. di scopo. Secondo l’impostazione tipica della tradizione economica liberale classica, l’espressione finanza neutrale sta a indicare il ruolo che lo Stato deve avere all’interno della società. Basata sulla convinzione che il libero mercato, se lasciato funzionare privo da condizionamenti esterni, sia in grado di autoregolarsi in modo da garantire la più efficiente allocazione di risorse possibile, questa teoria vede nello Stato e nei suoi apparati burocratici e amministrativi più un ostacolo all’efficace dispiegarsi del pieno potenziale del mercato che altro. Per questo, il potere pubblico dovrebbe occuparsi di prestare quei servizi essenziali che, per loro natura o per antieconomicità, non potevano essere erogati dai privati<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> Così osserva A.F. URICCHIO, *Capacità contributiva e “Agenda” del terzo millennio*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 112-113; in termini analoghi si veda sempre ID, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849.

<sup>131</sup> V. sempre A.F. URICCHIO, *Capacità contributiva e “Agenda” del terzo millennio*, cit., 116. Sul concetto di “ecosofia” si veda M. MAFFESOLI, *Ecosofia. Un’ecologia per il nostro tempo*, Frattamaggiore, Diana edizioni, 2018. Quanto al nuovo rapporto pubblico-privato, si consideri ad es. che il piano per la transizione ecologica approvato dal c.d Governo Draghi evidenzia come i presupposti fondamentali per il successo della transizione ecologica sono, in primo luogo, il consenso, la partecipazione e un approccio non ideologico alle questioni aperte, espressione della volontà collettiva di collaborare al di là delle divergenze, che dovrà unirsi alla disponibilità a cambiare comportamenti e pratiche consolidate e a operare concretamente attraverso l’impegno pubblico dei singoli cittadini, delle imprese e del settore no-profit.

<sup>132</sup> A.F. URICCHIO, *op. ult. cit.*, 122.

<sup>133</sup> Ci si riferisce ad es. alla difesa nazionale, all’ordine pubblico, alle infrastrutture, all’amministrazione della giustizia e via dicendo.

Il c.d. Stato minimo deve, in altre parole, farsi carico dei costi necessari a fornire quei servizi che per i privati sarebbe improduttivo offrire in un regime di libera concorrenza, garantendo, per tutto il resto, il regolare funzionamento del mercato. Solo tali costi, destinati a finanziare opere e servizi a beneficio della collettività, dovrebbero essere poi ripartiti tra i contribuenti, possibilmente secondo criteri non selettivi, di tipo cedolare e proporzionale<sup>134</sup>.

A questo modello vanno progressivamente contrapponendosene altri che predicano, per contro, un ruolo sempre più attivo da parte dello Stato. Senza stare a ripercorrere le varie teorie giuridico-economiche sul punto, basti in questa sede ricordare che lo sviluppo del modello di c.d. *Welfare State* si è accompagnato ad una crescita di competenze attribuite allo Stato, a cui è seguito un aumento della spesa pubblica. La leva fiscale, per suo conto, è divenuta anche uno strumento di attuazione di politiche redistributive e non più solo il costo dei diritti minimi garantiti dall'ordinamento.

Tuttavia, nonostante la maggiore sensibilità verso le tematiche ambientali e l'ormai largo consenso circa la necessità di un'azione coerente, lungimirante ed efficace per risolvere le problematiche legate all'inquinamento globale, è ancora poco sfruttato il potenziale degli strumenti fiscali sopra richiamati.

Questi, infatti, sono spesso utilizzati in modo sporadico e occasionale, con il rischio perciò di vederne vanificati i principali benefici. Accanto alla costante esiguità delle risorse stanziare rispetto agli obiettivi da raggiungere con gli incentivi, si aggiunge infatti un sistema regolatorio spesso frammentato e incerto, orientato su un orizzonte temporale troppo breve<sup>135</sup>.

Tali fattori hanno caratterizzato l'indecisione nell'utilizzo di uno strumento o dell'altro e «mal si conciliano con l'esigenza di stabilità della disciplina, presupposto essenziale affinché lo strumento prescelto possa effettivamente svolgere la propria funzione di orientamento del mercato, consentendo agli operatori interessati di programmare e realizzare gli ingenti investimenti necessari al conseguimento degli obiettivi di tutela prefissati dal regolatore»<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> Sul punto, v. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 772.

<sup>135</sup> Cfr. al riguardo P. GROSSI, *Sulla odierna "incertezza" del diritto*, in *Giustizia civile*, 2014, 921.

<sup>136</sup> In tal senso G. DE MAIO, *La tutela dell'ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, cit., 1683.

Occorrerebbe in tal senso vincere timori e diffidenze che impediscono di adottare l'approccio sistemico necessario<sup>137</sup>. La formulazione di strategie di lungo periodo, la rimodulazione e la razionalizzazione dei vari strumenti esistenti, il monitoraggio dei risultati da questi conseguiti, sono tutti elementi necessari ad effettuare un salto di qualità dell'operato del legislatore e della pubblica amministrazione in genere.

---

<sup>137</sup> A.F. URICCHIO, *Verso la transizione ecologica: la centralità della fiscalità circolare*, cit., 348.

## CAPITOLO II

### La dimensione sovranazionale: profili evolutivi e di attualità

SOMMARIO: 1. L'ordinamento internazionale e la sua evoluzione – 2. L'Unione Europea – 2.1. Premessa: cosa si intende per diritto tributario europeo – 2.2. Il quadro normativo in tema di ambiente: evoluzione – 2.3. (*Segue*) L'attuale assetto normativo e i principi applicabili in materia ambientale – 3. Alcuni dati sulla fiscalità ambientale in Europa

#### 1. L'ordinamento internazionale e la sua evoluzione

In ambito internazionale, se prima della II Guerra Mondiale le convenzioni e gli accordi internazionali conclusi erano finalizzati prevalentemente alla protezione della flora e della fauna selvatiche, a partire dagli anni Cinquanta e Sessanta si è assistito alla conclusione di numerose convenzioni multilaterali, volte a regolare i vari problemi collegati all'inquinamento di volta in volta presentatisi.

La definitiva presa di coscienza sulla necessità di attuazione di politiche comuni a difesa dell'ambiente, riprova della sempre maggiore attenzione riservata a tali tematiche, è rappresentata dalla Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente umano tenutasi a Stoccolma nel 1972 e dalla Dichiarazione successivamente resa<sup>138</sup>. Queste segnano, di fatto, una vera e propria pietra miliare nel processo di tutela e salvaguardia del pianeta, contribuendo a informare l'opinione pubblica sull'importanza dell'adozione di misure largamente condivise per meglio fronteggiare i crescenti problemi<sup>139</sup>.

La portata rivoluzionaria è più facilmente comprensibile se si considera che prima di allora nessun trattato o risoluzione internazionale si erano mai occupati in modo diretto

---

<sup>138</sup> ONU, *Declaration of the United Nations Conference on the Human Environment*, Stoccolma, 1972, resa a seguito della Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente umano, tenutasi a Stoccolma dal 5 al 16 giugno 1972. La Carta delle Nazioni Unite, sottoscritta a San Francisco il 26 giugno 1945, con l'intento di evitare che gli orrori dei due conflitti mondiali potessero ripresentarsi in futuro tra le nazioni aderenti, non menziona espressamente l'ambiente, ma afferma comunque nel proprio preambolo di voler «promuovere il progresso sociale ed un più elevato tenore di vita in una più ampia libertà». Alla sua ventitreesima seduta, l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite ha adottato la risoluzione 2398 del 3 dicembre 1968, con cui si convocava una conferenza mondiale sull'ambiente umano da tenersi a Stoccolma nel 1972. Si ritiene che ciò abbia posto definitivamente l'attenzione sul fatto che i problemi ambientali influiscono sullo standard di vita delle persone, che essi hanno portata internazionale e che per essere risolti efficacemente richiedono la cooperazione tra Stati.

<sup>139</sup> A titolo meramente esemplificativo, si riporta il titolo dell'edizione del *Corriere della Sera* del 6 giugno 1972: «La pace fra i popoli unica arma per combattere gli inquinamenti. Lo ha detto Kurt Waldheim, segretario generale delle Nazioni Unite, parlando ai delegati di 108 paesi – L'uomo non dovrà lottare contro la natura ma contro il proprio, sconsiderato dominio su di essa – La contaminazione dell'acqua, dell'aria e del suolo può essere sconfitta solo da una presa di coscienza popolare».

della tutela ambientale. La Conferenza di Stoccolma ha, in altre parole, avuto il merito di attirare l'attenzione degli Stati sulla protezione dell'ambiente<sup>140</sup>.

Da questo momento in poi è costantemente cresciuto il ricorso a politiche di prevenzione e contenimento dell'inquinamento anche sul piano delle relazioni tra Stati<sup>141</sup>; sono stati creati apparati istituzionali *ad hoc* con il compito di monitoraggio dell'ambiente e di coordinamento delle azioni dei singoli Stati<sup>142</sup>; alcuni principi della Dichiarazione sono divenuti, col tempo, norme consuetudinarie di diritto internazionale<sup>143</sup>.

Nonostante questo abbia definitivamente posto al centro del dibattito i problemi legati all'inquinamento e allo sfruttamento sempre più massiccio dell'ambiente<sup>144</sup>, l'atteggiamento della comunità internazionale si caratterizza in questa fase per essere prevalentemente conservativo e settoriale.

Come notato, infatti, l'approccio di Stoccolma è contraddistinto «da un certo ottimismo sulla possibilità di frenare il degrado ambientale mediante azioni specifiche su scala internazionale»<sup>145</sup>, secondo i tradizionali schemi della responsabilità<sup>146</sup>.

---

<sup>140</sup> V. L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo: dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in *Riv. giur. ambiente*, 1994, 3-4, 494. Cfr. A.C. KISS-J.D. SICAULT, *La Conférence des Nations Unies sur l'environnement*, in *Annuaire Français De Droit International*, 1972, 18, 603, secondo cui uno dei fenomeni maggiormente caratteristici di quegli anni è rappresentato proprio dalla presa di coscienza collettiva dei rischi che corre il pianeta per via della distruzione sempre più rapida dell'equilibrio ecologico. A tale presa di coscienza, continuano gli Autori, occorre quindi prestare la più grande attenzione in modo da affrontare consapevolmente questo nuovo capitolo della storia umana.

<sup>141</sup> Dopo la Conferenza e la successiva Dichiarazione di Stoccolma, infatti, sono stati conclusi un numero assai elevato di trattati internazionali multilaterali, su scala sia mondiale che regionale. Secondo l'UNEP, *Register of International Treaties and Other Agreements in the Field of the Environment*, UNEP/Env.Law/2005/3, Nairobi, 30 dicembre 2005, dei 272 trattati internazionali in materia ambientale esistenti al momento della pubblicazione, 63 di questi sono stati conclusi prima della Conferenza di Stoccolma, mentre i restanti 209 dopo la conclusione dei lavori.

<sup>142</sup> Ci si riferisce, in particolare, all'UNEP, (*United Nations Environment Programme*), un apparato istituzionale delle Nazioni Unite con sede in Kenya, il cui compito è monitorare lo stato dell'ambiente, condividere lo stato della scienza con le varie istituzioni e i centri decisionali e coordinare le risposte alle sfide ambientali. Ad oggi collabora con 193 Stati membri e altre organizzazioni internazionali.

<sup>143</sup> Cfr. sempre L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo: dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, cit., 495, ove si fa riferimento al principio 21 della Dichiarazione, che impone agli Stati l'obbligo di assicurare che le attività svolte nell'ambito della loro giurisdizione, o che ricadono sotto il loro controllo, non causino danni all'ambiente di altri Stati o di aree poste al di fuori di qualsiasi giurisdizione nazionale.

<sup>144</sup> Sempre con riguardo agli aspetti internazionali della tutela ambientale, si veda anche R.A. FALK, *This Endangered Planet: Prospects and Proposals for Human Survival*, New York, Random House, 1971; J.L. HARGROVE (a cura di), *Law, Institutions, and the Global Environment: papers and analysis of the proceedings of the Conference on legal and institutional responses to the problems of the global environment*, Dobbs Ferry, N.Y., Oceana Publications, 1972.

<sup>145</sup> L. PINESCHI, *op. cit.*, 495.

<sup>146</sup> Il tema della responsabilità dei singoli Stati ha creato un acuto confronto ideologico tra Paesi industrializzati e Paesi c.d. del Terzo Mondo. I Paesi più poveri, infatti, attribuendo la maggior parte del degrado ambientale allo sviluppo industriale dei Paesi più ricchi, rivendicavano, quale compensazione del pregiudizio derivatogli, un vero e proprio diritto allo sviluppo, per la tutela del quale sarebbe stato

Inutile dire che questo approccio si è rivelato insufficiente a fornire adeguate risposte alla sempre maggiore complessità dei problemi emergenti. L'inadeguatezza dei risultati conseguiti ha contribuito a sviluppare una nuova percezione dei fenomeni di portata globale e la protezione dell'ambiente si è progressivamente imposta come tema in grado, di per sé, di promuovere la cooperazione tra Stati e superare i tradizionali schemi di responsabilità dei singoli<sup>147</sup>.

---

necessario instaurare un "nuovo ordine economico internazionale" (*New International Economic Order*, c.d. NIEO), basato su un sistema di norme diseguali adattate alla situazione economica dei Paesi meno sviluppati, tale per cui i Paesi industrializzati avrebbero dovuto concedere loro vantaggi senza contropartita. In altre parole, avendo gli Stati industrializzati già ampiamente sfruttato e inquinato l'ambiente per assicurarsi il proprio sviluppo ed essendo quindi in larga parte attribuibile a loro la responsabilità per lo stato attuale del pianeta, le preoccupazioni ambientali non rappresentavano la priorità per i Paesi del Terzo Mondo, per i quali le esigenze di tutela ambientale non dovevano interferire con le esigenze di sviluppo, drenando risorse preziose alla lotta alla povertà.

Per tali ragioni, larga parte della Dichiarazione è dedicata al problema del rapporto tra ambiente e sviluppo, intendendo il primo quale limite o freno al secondo. Così, ad esempio, è riconosciuto che lo sviluppo economico e sociale è il solo modo per migliorare l'ambiente e il tenore di vita delle persone (principio 8); che le deficienze ambientali possono essere colmate accelerando lo sviluppo mediante il trasferimento di congrue risorse finanziarie e tecniche a favore dei Paesi in via di sviluppo, in modo da assicurare una copertura dei maggiori costi che questi incontreranno introducendo la tutela dell'ambiente nel proprio programma di sviluppo (principi 9 e 12); che per questi Paesi i fattori economici devono essere presi in considerazione al pari di quelli ecologici, in quanto anch'essi essenziali ai fini di tutela dell'ambiente (principio 10) e che, per favorire la ricerca scientifica e lo sviluppo, deve incoraggiarsi il libero scambio delle informazioni scientifiche e delle esperienze, rendendo disponibili ai Paesi in via di sviluppo le tecnologie ambientali per favorirne una larga diffusione (principio 20).

Successivamente, a sostegno del c.d. NIEO, sono stati adottati dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite una serie di atti, tra i quali si segnalano la *Declaration on the Establishment of a New International Economic Order*, A/RES/3201 (S-VI), 1 maggio 1974 e il contestuale *Programme of Action on the Establishment of a New International Economic Order*, A/RES/3201 (S-VI), nonché la *Charter of Economic Rights and Duties of States*, A/RES/3281 (XXIX), 12 dicembre 1974.

Sul nuovo ordine economico internazionale la letteratura è molto vasta. Al riguardo, si segnalano in particolare L.B. SOHN, *The Stockholm Declaration on the Human Environment*, in *Harvard International Law Journal*, 1973, 3, 423; E. LASZLO, *The Objectives of the New International Economic Order*, New York, Pergamon Press, 1978; M. BEDJAOUI, *Pour un nouvel ordre économique international*, Parigi, UNESCO, 1979; M.G. ERASMUS, *The New International Economic Order and International Organizations: Toward a Special Status for Developing Countries*, Francoforte, Haag und Herchen, 1979; F.V. GARCÍA-AMADOR, *The proposed New International Economic Order: A New Approach to the Law Governing Nationalization and Compensation*, in *Lawyer of the Americas*, 1980, 1, 1; E.P. REUBENS, *The Challenge of the New International Economic Order*, Boulder, Westview Press, 1981; T. OPPERMANN-E.U. PETERSMANN (a cura di), *Reforming the International Economic Order. German Legal Comments*, Berlino, Duncker & Humblot, 1987; più di recente, R. CADIN, *Profili ricostruttivi e linee evolutive del diritto internazionale dello sviluppo*, Torino, Giappichelli, 2019.

<sup>147</sup> Sempre con riferimento al nuovo ordine economico internazionale di cui alla precedente nota, si assiste al progressivo abbandono dell'idea per cui lo sviluppo dei Paesi del Terzo Mondo dipenda esclusivamente dal massiccio trasferimento di capitali e tecnologie da parte dei Paesi industrializzati. Piuttosto, lo sviluppo viene inteso come risultato di un processo complessivo che interessa fattori economici, sociali, culturali e politici. In tali termini, v. il preambolo della risoluzione ONU, *Declaration on the Right to Development*, 41/128, 4 dicembre 1986, ove si riconosce che per sviluppo debba intendersi «a comprehensive economic, social, cultural and political process, which aims at the constant improvement of the well-being of the entire population and of all individuals on the basis of their active, free and meaningful participation in development and in the fair distribution of benefits resulting therefrom». In questo modo, viene sottolineata anche l'importanza della crescita globale dell'economia, che non può avvenire con un mero trasferimento

Il fatto che tali problemi non potessero essere efficacemente affrontati a livello locale, richiedendo piuttosto azioni congiunte e largamente condivise, è stato ribadito anche con la c.d. Dichiarazione di Nairobi del 1982<sup>148</sup>, che nel sottolineare lo stretto collegamento tra diritto all'esistenza dignitosa e protezione dell'ambiente, ha posto l'accento sulla necessità di tutela anche nell'interesse delle future generazioni.

Prende forma in questo periodo l'idea per cui un ambiente salubre e protetto influisce in modo determinante sulla qualità e la dignità della vita delle persone, al pari della crescita economica e dell'innovazione tecnologica e scientifica, ed anzi proprio l'interazione di questi tre diversi elementi (sviluppo economico, innovazione scientifica e protezione dell'ambiente) è in grado di assicurare un progresso equilibrato<sup>149</sup>.

A riprova di quanto detto, si consideri che di lì a pochi anni, nel 1987, la Commissione mondiale su Ambiente e Sviluppo<sup>150</sup> ha redatto un rapporto (c.d. Rapporto

---

di capitali e tecnologie da un Paese all'altro. Pertanto, in definitiva, ogni Stato è responsabile del proprio sviluppo, inteso come somma dei fattori sopra elencati, e che dipende in larga parte anche dalla capacità di utilizzare le risorse che vengono messe a disposizione. Questo quanto affermato anche nella risoluzione ONU, *Declaration on International Economic Co-operation, in particular the Revitalization of Economic Growth and Development of the Developing Countries*, S-18/3, 1 maggio 1990, secondo il cui principio 4 «each country is responsible for its own economic policies for development, in accordance with its specific situation and conditions, and for the life and well-being of all its citizens. National policies also need to take fully into account the obligations of all countries to international economic co-operation». Sul punto si veda anche R.L. BARSH, *A Special Session of the UN General Assembly Rethinks the Economic Rights and Duties of States*, in *American Journal of International Law*, 1991, 1, 192.

<sup>148</sup> UNEP, *Nairobi Declaration on the State of Worldwide Environment*, UNEP/GC.10/INF.5, 19 maggio 1982. L'intento della Dichiarazione è proprio quello di porsi nella scia tracciata con la Dichiarazione di Stoccolma dieci anni prima, cui è riconosciuto il merito di aver sensibilizzato l'opinione pubblica sulla fragilità dell'ecosistema. Questo ha fatto sì che nel decennio di riferimento si siano registrati numerosi progressi nelle scienze ambientali, sia nell'educazione e informazione pubblica che nella legislazione dei vari Paesi. Accanto a questo, numerose organizzazioni governative e non governative sono state istituite a vari livelli e un numero considerevole di accordi per la cooperazione internazionale è stato sottoscritto. Tuttavia, nonostante questi notevoli passi in avanti, veniva osservato come tali risultati non potessero certo definirsi soddisfacenti per gli obiettivi posti, in particolare per quelli a medio e a lungo termine. Pur proseguendo nel solco tracciato, quindi, si rendeva necessario un cambio di marcia.

<sup>149</sup> Osserva T. SCOVAZZI, *I diritti delle generazioni future nell'evoluzione del diritto internazionale dell'ambiente*, in P. PANTALONE (a cura di), *Doveri intergenerazionali e tutela dell'ambiente: Sviluppi, sfide e prospettive per Stati, imprese e individui. Atti del Convegno svoltosi presso l'Università degli Studi di Milano – 7 ottobre 2021*, Modena, STEM Mucchi Editore, 2021, 73, che «in presenza di rischi globali, che sono dovuti all'incremento delle attività industriali e alla moltiplicazione dei consumi, divengono evidenti i legami che intercorrono fra i problemi economici e politici, da un lato, e quelli ambientali, dall'altro. Si prospettano in proposito alcuni circoli viziosi: non solo è vero che uno sviluppo che ecceda i limiti naturali deteriora l'ambiente; è anche vero che un ambiente deteriorato impedisce lo sviluppo; non solo è vero che i conflitti, internazionali o interni, deteriorano l'ambiente; è anche vero che un ambiente deteriorato provoca conflitti».

<sup>150</sup> La *World Commission on Environment and Development (WCED)*, venne istituita nel 1983 con la risoluzione ONU, *Process of preparatino of the Environmental Perspective to the Year 2000 and Beyond*, A/RES/38/161, 19 dicembre 1983, con il compito, tra gli altri, di proporre strategie ambientali a lungo termine; di individuare temi riguardo ai quali l'ambiente può servire da base condivisa per instaurare una cooperazione tra Paesi con differenti gradi di sviluppo implementandone le relazioni per il perseguimento

Brundtland)<sup>151</sup> in cui evidenziava la necessità di attuare strategie in grado di integrare le esigenze dello sviluppo e dell'ambiente, secondo un modello di *sustainable development*, o sviluppo sostenibile, per tale intendendosi quel progresso che consente alla generazione presente di soddisfare i propri bisogni senza compromettere la possibilità delle generazioni future di soddisfare i propri<sup>152</sup>.

Allo stesso tempo, si sottolineava che i rischi ambientali connessi all'assottigliamento della fascia dell'ozono o al surriscaldamento atmosferico interessassero tutti gli Stati, in quanto parimenti coinvolti e pregiudicati dai vari fenomeni. A differenza dell'inquinamento transfrontaliero, infatti, in presenza di rischi globali derivanti da fonti inquinanti situate indistintamente nel territorio di tutti i Paesi, non è possibile determinare quale tra questi sia effettivamente il responsabile e quale la vittima, poiché tutti concorrono a provocare gli eventi e tutti ne sono lesi<sup>153</sup>.

Inoltre, veniva posta l'attenzione sull'esigenza di nuove fonti di entrate con cui finanziare le azioni internazionali per proteggere l'ambiente e favorire lo sviluppo sostenibile sul lungo periodo<sup>154</sup>.

Questa maturata consapevolezza porta l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite a dichiarare, nel 1988, che i rischi ambientali globali e le conseguenze del mutamento climatico rappresentano una "preoccupazione comune dell'umanità"<sup>155</sup>. L'adozione della

---

di fini comuni; di considerare come la comunità internazionale può affrontare in modo più efficiente le problematiche ambientali.

<sup>151</sup> ONU, *Report of the World Commission on Environment and Development. Our Common Future*, UN A/42/427, 1987. Tale rapporto prende il nome dalla presidente della Commissione, Gro Harlem Brundtland, già ministro dell'ambiente e primo ministro della Norvegia.

<sup>152</sup> Così il c.d. Rapporto Brundtland ai punti 27 ss., precisando inoltre che il concetto di sviluppo sostenibile implica il riconoscimento di limiti, non assoluti, imposti dallo stato attuale della tecnologia e della società in relazione alle risorse naturali, oltre che dalla capacità della biosfera di assorbire gli effetti delle attività umane. Si evidenziava inoltre che tali fattori, se correttamente implementati, da limiti possono divenire il mezzo per una nuova fase di crescita economica, attraverso un ripensamento generale che, partendo dalle istituzioni, abbracci lo sfruttamento delle risorse, gli investimenti, i progressi tecnologici, imponendo scelte anche difficili («Painful choices have to be made» si legge al punto 30).

<sup>153</sup> Cfr. al riguardo T. SCOVAZZI, *I diritti delle generazioni future nell'evoluzione del diritto internazionale dell'ambiente*, cit., 72-73. Questo testimonia, ancora una volta, il superamento della logica di ripartizione delle responsabilità per i singoli comportamenti inquinanti. Cfr. L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo*, cit., 499, secondo cui «non si tratta infatti di individuare quali siano lo Stato responsabile e lo Stato vittima di uno specifico illecito internazionale, ma piuttosto di determinare obblighi che gravano su tutti gli Stati al fine di tutelare interessi essenziali della comunità internazionale nel suo complesso».

<sup>154</sup> A questo è dedicato in particolare il Capitolo 12 del c.d. Rapporto Brundtland.

<sup>155</sup> Così la risoluzione ONU, Protection of global climate for present and future generations of mankind, 43/53, 6 dicembre 1988, in cui si legge, al punto 1, che l'Assemblea Generale «recognizes that climate change is a common concern of mankind, since climate is an essential condition which sustains life on earth». Tale definizione venne introdotta su richiesta di Malta, che evidenziò la crescente certezza scientifica che il surriscaldamento globale dipendesse dalla quantità di gas rilasciati nell'atmosfera. Sulle

prima risoluzione in assoluto sul clima ha rappresentato la conferma lampante che il problema aveva assunto una portata generale e che non poteva essere affrontato efficacemente se non globalmente, circostanza enfatizzata dalla quasi concomitante entrata in vigore del c.d. Protocollo di Montreal dal 1 gennaio 1989<sup>156</sup>.

La successiva c.d. Conferenza di Rio del 1992<sup>157</sup> rispecchia la progressiva presa di coscienza sulla effettiva portata dei danneggiamenti ambientali, l'interrelazione tra fattori economici e salvaguardia del pianeta<sup>158</sup> e l'accettazione del fatto che problemi globali richiedono risposte congiunte.

Nella Dichiarazione che ne è conseguita<sup>159</sup>, viene affrontato il problema del rapporto tra ambiente e sviluppo, in particolare dei Paesi più poveri, con particolare attenzione a come contenerne l'impatto ambientale secondo "responsabilità comuni ma

---

implicazioni che tale nozione ha determinato si veda P.W. BIRNIE-A.E. BOYLE-C. REDGWELL, *International Law and the Environment*, 3<sup>a</sup> ed., Oxford, Oxford University Press, 2009.

<sup>156</sup> Il Protocollo di Montreal relativo a sostanze che riducono lo strato di ozono, sottoscritto il 16 settembre 1987 ed entrato in vigore il 1 gennaio 1989, ha come obiettivo il ripristino dello strato di ozono mediante la riduzione e la successiva completa rinuncia a livello mondiale della produzione e del consumo di sostanze che impoveriscono lo strato di ozono. Tale trattato è stato preceduto dalla c.d. Convenzione di Vienna per la protezione dello strato di ozono, del 1985. Mentre la Convenzione è un accordo quadro che mira a promuovere la ricerca, la collaborazione e lo scambio di informazioni tra gli Stati e l'attività legislativa nazionale, senza tuttavia prescrivere provvedimenti concreti, il Protocollo ha invece fissato vincoli e imposto l'adozione di misure specifiche da rispettare per il ripristino dello strato di ozono. Modificato più volte nel corso degli anni, è stato il primo trattato internazionale a essere ratificato da tutti i Paesi del mondo e ha consentito, nel corso dei decenni, di conseguire risultati molto efficaci. Secondo gli ultimi aggiornamenti del comitato scientifico per monitorare i progressi del Protocollo, lo *Scientific Assessment Panel* (SAP, *Scientific Assessment of Ozone Depletion: 2022. Executive Summary*, ottobre 2022), il ritorno ai valori di ozono del 1980 è stimato per il 2066 nella regione antartica e per il 2045 nell'Artico, mentre dal 2040 si dovrebbe raggiungere il valore medio a livello globale.

<sup>157</sup> La Conferenza delle Nazioni Unite su ambiente e sviluppo, tenutasi a Rio de Janeiro dal 3 al 14 giugno 1992 e conosciuta anche come Summit della Terra o Eco92. Al termine della Conferenza sono stati approvati, i seguenti documenti, che da quel momento hanno costituito le linee guida per l'azione degli Stati: *United Nations Framework Convention on Climate Change* (UNFCCC); *Convention on Biological Diversity*; *Declaration on the principles of forest management*; *Agenda 21: programme of action for sustainable development*, un programma d'azione per le nuove strategie di investimento per il perseguimento degli obiettivi di sviluppo sostenibile per il ventunesimo secolo.

<sup>158</sup> L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo*, cit., 500-501, ove si sottolinea lo stretto collegamento tra povertà e degrado ambientale dovuto a fenomeni come la deforestazione, la desertificazione o la scarsità di acqua, che possono generare o aggravare tensioni politiche e conflitti militari.

<sup>159</sup> ONU, *Rio Declaration on Environment and Development*, A/CONF.151/26Rev.1(Vol.I), 1993, che seppure in continuità con la Dichiarazione di Stoccolma, ne rimodula i principi alla luce dei nuovi scenari e della consapevolezza nel frattempo maturata, con l'obiettivo di giungere a una *partnership* globale attraverso la creazione di nuovi livelli di cooperazione tra Stati, come si legge nello stesso preambolo. Sul punto, oltre a L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo*, cit., cfr. T. TREVES, *Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*, in *Riv. giur. ambiente*, 1993, 3-4, 577; J.E. VIÑUALES (a cura di), *The Rio Declaration on Environment and Development: a commentary*, Oxford, Oxford University Press, 2015.

differenziate”<sup>160</sup>, si consolidano alcuni principi di diritto dell’ambiente<sup>161</sup> e, cosa più importante, il diritto – inteso in senso lato quale diritto internazionale dell’ambiente – si afferma quale principale strumento per giungere ai fini stabiliti<sup>162</sup>.

Si tratta a questo punto di individuare, tra le varie branche del diritto, quali siano quelle più indicate per conseguire gli obiettivi prefissati. Non a caso, tutti i successivi accordi conclusi muovono proprio in questa direzione, implementando le responsabilità comuni ma differenziate, introducendo limiti all’emissione di gas serra e fissando gli obiettivi dello sviluppo sostenibile.

---

<sup>160</sup> Ci si riferisce, in particolare, al principio 7 della Dichiarazione, il quale prevede che gli Stati cooperino in uno spirito di collaborazione globale per conservare, tutelare e ripristinare la salute e l’integrità dell’ecosistema terrestre. In considerazione del differente contributo al degrado ambientale globale, gli Stati hanno “responsabilità comuni ma differenziate”. Per questo i Paesi sviluppati riconoscono la responsabilità che incombe loro nel perseguimento internazionale dello sviluppo sostenibile date le pressioni che le loro società esercitano sull’ambiente globale e le tecnologie e risorse finanziarie di cui dispongono. Cfr. T. TREVES, *Il diritto dell’ambiente a Rio e dopo Rio*, cit., 580, secondo cui il criterio ispiratore del nuovo ordine economico internazionale ipotizzava un flusso a senso unico di risorse dai Paesi sviluppati a quelli in via di sviluppo senza alcuna contropartita immediata. L’idea delle responsabilità comuni, non molto differente sul piano operativo, «sembra invece riconnettersi a un compatto in cui il trasferimento di risorse dagli stati ricchi agli stati poveri trova una contropartita nel comportamento ecologicamente responsabile che si richiede agli stati poveri nell’interesse di tutti, e pertanto non solo nel loro interesse ma anche in quello degli stati ricchi». Da qui il nuovo livello di cooperazione tra Stati.

<sup>161</sup> In A.C. KISS-D. SHELTON, *Guide to International Environmental Law*, Leiden, Martinus Nijhoff, 2007, 37 ss., si osserva che la c.d. Dichiarazione di Rio introduce alcuni principi fondamentali aventi carattere giuridico, in particolar modo il principio di precauzione e il principio chi inquina paga. Di entrambi si dirà meglio nel prosieguo.

<sup>162</sup> Ancora T. TREVES, *op. cit.*, 577. Sul diritto come strumento per tutelare e rafforzare i diritti ambientali, si vedano anche le posizioni di C. CULLINAN, *Wild Law: A Manifesto for Earth Justice*, Città del Capo, Siber Ink, 2002; ID, *Wild Law and the Challenges of Climate Change*, in *Soundings*, 2007, 37, 116.

Vanno in questa direzione il c.d. Protocollo di Kyoto del 1997<sup>163</sup>, la c.d. Dichiarazione di Johannesburg del 2002<sup>164</sup>, la Conferenza sullo sviluppo sostenibile del 2012 (conosciuta anche come “Rio+20”)<sup>165</sup>, il c.d. Accordo di Parigi del 2015<sup>166</sup>.

Viene inoltre ribadito che questo processo di transizione richiede una significativa mobilitazione di risorse da più fonti, internazionali, regionali e nazionali, viene sottolineato che un settore privato dinamico, inclusivo, ben funzionante, socialmente e ambientalmente responsabile rappresenta una risorsa preziosa in grado di offrire un contributo cruciale per la crescita economica, la lotta alla povertà e lo sviluppo sostenibile<sup>167</sup>. Ciò a riprova dell’importanza che il settore privato può avere nel promuovere la transizione verso un’economia sostenibile se operante all’interno di un

---

<sup>163</sup> Obiettivo del Protocollo di Kyoto era l’abbattimento dei livelli di anidride carbonica in atmosfera del 5,2% entro il 2012. Sottoscritto da più di 180 Paesi, questo è entrato formalmente in vigore dal 16 febbraio 2005; nel frattempo, numerosi Stati hanno comunque iniziato a recepirne i contenuti nei propri ordinamenti. Con tale accordo sono stati imposti concreti limiti a 37 Stati industrializzati e alla Comunità Europea all’emissione di gas serra, il che rappresenta un esempio di attuazione del principio di “responsabilità comune ma differenziata” cui si fa cenno nel testo, dal momento che tali limitazioni erano limitate ai Paesi industrializzati, ritenuti maggiormente responsabili dell’emissione di gas serra cominciato con la Rivoluzione Industriale nel XVIII secolo. Per tale ragione, i Paesi in via di sviluppo non sono stati assoggettati ai medesimi obblighi di quelli industrializzati. Al fine di consentire una più flessibile attuazione degli obiettivi, sono stati introdotti anche meccanismi di scambio delle quote di emissione come ad esempio il *Clean Development Mechanism* (CDM), che consente a Paesi industrializzati e a economia di transizione di realizzare progetti in Paesi in via di sviluppo che producano riduzioni delle emissioni di gas serra, allo stesso tempo generando crediti di emissione e sviluppando tali economie, o ancora l’*Emission Trade System* (ETS), che consente di scambiare crediti di emissione tra Paesi industrializzati e a economia di transizione.

<sup>164</sup> ONU, *Johannesburg Declaration on Sustainable, A/CONF.199/20*, 2002, adottata alla fine del *World Summit on Sustainable Development* (WSSD) tenutosi a Johannesburg dal 26 agosto al 4 settembre 2002. Sulla falsariga di Kyoto, gli Stati ribadiscono la volontà di raggiungere gli obiettivi di sviluppo sostenibile e rispettare gli accordi presi.

<sup>165</sup> Ci si riferisce alla *United Nations Conference on Sustainable Development* (UNCSD) tenutasi a Rio de Janeiro dal 20 al 22 giugno 2012, all’esito di cui è stata emanata la Dichiarazione ONU, *The future we want*, 2012, che fissa una volta per tutti gli obiettivi dello sviluppo sostenibile, con ciò contribuendo a dare maggiore concretezza a concetti che altrimenti rischiavano di rimanere più su un piano teorico. I c.d. *Sustainable Development Goals* (SDGs) consistono in una lista di 17 obiettivi, che spaziano ad esempio dalla lotta alla povertà e alla fame, alla diffusione dell’istruzione, passando per l’uguaglianza di genere, la promozione di una crescita economica inclusiva e sostenibile, la riduzione delle ineguaglianze. Ciascuno dei 17 obiettivi è a sua volta composto da vari target e articolato in punti. In questo modo, ogni dichiarazione di principio rappresentata dai vari obiettivi viene a sua volta declinata in target concreti che consentono di individuare con maggiore chiarezza ciò che è necessario fare nel breve e medio tempo per conseguire i risultati finali sul lungo periodo.

<sup>166</sup> Adottato a Parigi il 12 dicembre 2015 a seguito della *UN Climate Change Conference* (c.d. COP21) ed entrato in vigore il 4 novembre 2016. È stato ratificato da 196 parti e, con l’occasione, i leader mondiali hanno concordato nuovi ambiziosi obiettivi per contrastare i cambiamenti climatici prevedendo, in particolare, di contenere l’aumento della temperatura media globale ben al disotto dei 2°C in più rispetto ai livelli preindustriali, sforzandosi di limitarlo a 1,5°C. Secondo stime su cui non è il caso soffermarsi in questa sede, il superamento di tale limite comporterebbe cambiamenti climatici ben più severi, provocando a cascata maggiori e più frequenti fenomeni di siccità, piogge e picchi di temperatura. Per ottenere questi risultati, è stimato che le emissioni di gas serra debbano essere ridotte del 43% entro il 2030.

<sup>167</sup> Così ONU, *The future we want*, cit., punti 252-268.

libero mercato che riconosce l'interesse ad adottare comportamenti ambientalmente compatibili.

A riprova dell'importanza del processo delineato, basti considerare che a richiamare l'attenzione sulla necessità di contenere i fenomeni di surriscaldamento globale e di degrado ambientale sono state anche istituzioni come la Banca Mondiale e il Fondo Monetario Internazionale, a suo tempo create per perseguire ben altri scopi<sup>168</sup>. Ebbene, anche in questo caso, viene ribadito che strumenti che agiscono sui prezzi delle attività inquinanti sono di gran lunga i migliori sotto il profilo della efficacia, del rapporto costi-benefici e dell'incentivo a investimenti in tecnologie "pulite"<sup>169</sup>.

Da ultimo, infine, si segnala la c.d. Cop28, recentemente tenutasi negli Emirati Arabi Uniti<sup>170</sup>, che, seppur accompagnata da non poche critiche<sup>171</sup>, si è conclusa con l'approvazione del c.d. *Global Stocktake*, contenente un bilancio degli impegni presi, oltre alle azioni da intraprendere per ridurre le emissioni di gas serra e tracciare la rotta per la fuoriuscita graduale dall'uso di combustibili fossili, in linea con quanto stabilito dagli Accordi di Parigi.

---

<sup>168</sup> Si vedano al riguardo i vari report della Banca Mondiale, *Turn Down the Heat: Why a 4°C Warmer World Must be Avoided*, 2012; ID, *Turn Down the Heat: Climate Extremes, Regional Impacts, and the Case for Resilience*, 2013; ID, *Turn Down the Heat: Confronting the New Climate Normal*, 2014. Sul punto cfr. anche R. A DE MOOIJ-M. KEEN-I.W.H. PARRY-E. WESTON (a cura di), *Fiscal Policy to Mitigate Climate Change: A Guide for Policymakers*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2012; IMF, *World Economic Outlook. Seeking Sustainable Growth. Short-Term Recovery, Long-Term Challenges*, International Monetary Fund, 2017.

<sup>169</sup> R. A DE MOOIJ-M. KEEN-I.W.H. PARRY-E. WESTON (a cura di), *op. cit.*, 1, in cui si osserva anche che, perché ciò si traduca in realtà, è essenziale anche che tali strumenti siano disegnati nel modo opportuno e utilizzati in modo socialmente produttivo, mediante politiche di ampio respiro.

<sup>170</sup> La 28ª conferenza delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (c.d. Cop28) si è svolta a Dubai dal 30 novembre al 13 dicembre 2023.

<sup>171</sup> Principalmente attinenti al fatto che gli Emirati Arabi Uniti sono tra i più importanti membri dell'*Organization of the Petroleum Exporting Countries* (c.d. OPEC) e tra i maggiori produttori di combustibili fossili, con circa quattro milioni di barili di greggio al giorno.

## 2. L'Unione Europea

### 2.1. Premessa: cosa si intende per diritto tributario europeo

Diritto tributario dell'Unione Europea è il «congiunto di norme inerenti l'integrazione sovranazionale all'interno dell'Unione Europea, comprensivo di quelle norme che ineriscono tale fenomeno anche nei rapporti con i Paesi terzi»<sup>172</sup>. Si tratta quindi di un settore dell'ordinamento che evidenzia una interazione e reciproca influenza tra normative comunitarie e singoli ordinamenti nazionali.

Accanto alle fonti normative, un ruolo di primo piano nel processo di armonizzazione e sviluppo di principi condivisi è stato assunto fin da subito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (in seguito, anche solo CGUE)<sup>173</sup>, che, attraverso la propria giurisprudenza, ha contribuito a modellare il diritto comunitario per come oggi inteso.

Così, l'ordinamento giuridico europeo costituisce un ordinamento di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani. Questo ne fa una fonte di principi e norme capaci di produrre effetti diretti anche all'interno degli ordinamenti nazionali<sup>174</sup>, in forza del primato della normativa europea per il perseguimento delle finalità di integrazione sancite dai Trattati<sup>175</sup>. Tale indirizzo si è consolidato e ulteriormente sviluppato, evitando

---

<sup>172</sup> Così P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, Giappichelli, 2022, XXI.. Sempre in argomento, v. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 3<sup>a</sup> ed., Milano, Giuffrè, 2017.

<sup>173</sup> Con riferimento al ruolo assunto dalla CGUE nel processo di armonizzazione degli ordinamenti nel quadro comunitario, v. J. ENGLISH, *Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ*, in M. LANG-P. PISTONE-J.SCHUCH-C. STARINGER (a cura di), *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, 3.

<sup>174</sup> CGUE, 5 febbraio 1963, causa 26/62, *N.V. Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos / Nederlandse administratie del belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1.

<sup>175</sup> Tale primato della normativa europea su quella nazionale è stato ricavato in via interpretativa da quanto con CGUE, 15 luglio 1964, *Costa / Enel*, causa 6-64, ECLI:EU:C:1964:66, è stato negato che il diritto nazionale potesse derogare a quello sovranazionale, sancendo inoltre che in caso di contrasto tra i due a prevalere sarebbe stato il secondo, dal momento che ogni diversa interpretazione avrebbe minato l'ordinamento giuridico europeo. La Corte di Giustizia afferma infatti che, essendo stata istituita una Comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi. Da qui l'impossibilità per gli Stati di far prevalere provvedimenti interni contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità.

che i diritti tutelati in ambito comunitario fossero soggetti a gradi di tutela differenti nei Paesi dell'Unione Europea, assicurando così uniformità<sup>176</sup>.

In forza di detta preminenza, inoltre, nel caso di disposizioni comunitarie direttamente applicabili, i singoli Stati e i giudici nazionali sono obbligati a disapplicare qualsiasi disposizione interna contrastante, anche posteriore, senza che se ne renda necessaria la rimozione in via legislativa o mediante procedimento costituzionale<sup>177</sup>. Il diritto comunitario, avente fonte autonoma, non può infatti trovare per sua natura un limite in qualsivoglia norma di diritto nazionale, con ciò di fatto precludendo l'adozione di ogni ulteriore disposizione potenzialmente incompatibile, anche di rango costituzionale<sup>178</sup>.

Ciò ha generato una reazione da parte delle Corti costituzionali dei Paesi membri, nel tentativo di preservare il ruolo di giudici delle leggi e difendere i principi fondamentali delle rispettive carte costituzionali.

Così, la Corte costituzionale italiana ha elaborato la c.d. teoria dei “controlimiti”<sup>179</sup>, secondo cui i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e i diritti inalienabili della persona costituiscono un limite all'ingresso delle norme internazionali generalmente riconosciute alle quali l'ordinamento giuridico italiano si conforma secondo l'art. 10, comma 1, Cost., e operano altresì quali “controlimiti” all'ingresso delle norme dell'Unione Europea. Tali principi costituzionali fondamentali e diritti inalienabili della persona rappresentano quindi gli elementi identificativi e irrinunciabili dell'ordinamento costituzionale, per ciò stesso sottratti anche alla revisione costituzionale<sup>180</sup>. L'eventuale giudizio di costituzionalità di una norma internazionale o comunitaria da applicare nell'ordinamento interno, così come interpretata a livello internazionale o europeo, e

---

<sup>176</sup> Gli scopi e gli obiettivi perseguiti dall'Unione Europea risulterebbero infatti molto ridimensionati se gli strumenti giuridici adottati per perseguirli fossero soggetti a differenti interpretazioni e applicazioni, tante quanti sono gli Stati membri.

<sup>177</sup> CGUE, 9 marzo 1978, causa 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato / Simmenthal*, ECLI:EU:C:1978:49.

<sup>178</sup> CGUE, 17 dicembre 1970, *Internationale Handelsgesellschaft / Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, causa 11-70, ECLI:EU:C:1970:114. La CGUE, già con la pronuncia *van Gend & Loos*, aveva chiarito che per accertare se una disposizione è dotata di efficacia diretta occorre avere riguardo allo spirito, alla struttura e al tenore del trattato in cui essa è contenuta, oltre che alla formulazione sufficientemente chiara, precisa e indipendente da ogni disposizione nazionale di attuazione.

<sup>179</sup> Corte cost., 22 ottobre 2014, n. 238.

<sup>180</sup> Quanto alla qualificazione dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona come elementi identificativi e irrinunciabili dell'ordinamento italiano, cfr. le ulteriori pronunce richiamate nel testo, in particolare 24 febbraio 1971, nn. 30, 31, 32; 18 dicembre 1973, n. 183; 12 giugno 1979, n. 48; 22 gennaio 1982, n. 18; 5 giugno 1984, n. 170; 15-29 dicembre 1988, n. 1146; 13-21 1989, n. 232; 8-18 aprile 1991, n. 168; 19-22 marzo 2001, n. 73; 4-13 luglio 2007, n. 284.

avente rango costituzionale in virtù del rinvio di cui all'art. 10, comma 1, Cost., spetta pertanto alla sola Corte costituzionale, con esclusione di qualsiasi altro giudice.

Allo stesso modo, la Corte costituzionale federale tedesca ha sviluppato la giurisprudenza “*so lange*”, secondo cui il controllo di costituzionalità non può essere esercitato in relazione a materie coperte dal diritto europeo solo a condizione che la CGUE riconosca una tutela sufficientemente adeguata a garantire i livelli di protezione applicabili dalla stessa Corte costituzionale federale tedesca.

Più complessa la situazione in altri ordinamenti. Ad esempio, il Tribunale costituzionale polacco (*Trybunał Konstytucyjny*) ha recentemente affermato<sup>181</sup> l'incompatibilità di alcune disposizioni del Trattato sull'Unione Europea (TUE) con la propria Costituzione, laddove le istituzioni comunitarie agiscono al di fuori delle competenze conferite dalla Polonia attraverso i Trattati, con ciò facendo indebitamente prevalere il diritto europeo su quello nazionale e mettendo il Paese nella condizione di non poter agire quale Stato sovrano e democratico.

Il quadro appena tratteggiato ha comportato un profondo processo di assestamento delle politiche interne ai vari Stati membri, quale conseguenza del rimodellamento della sovranità a seguito del conferimento della competenza su determinate materie agli organi comunitari, i cui effetti variano a seconda delle singole branche dell'ordinamento.

Per quanto riguarda in particolare il diritto tributario, infatti, esso non fa parte del novero di materie devolute alla competenza generale dell'Unione Europea. La mancanza di una politica fiscale comune è il frutto di una scelta consapevole degli Stati membri, i quali hanno preferito conservare la propria sovranità in materia impositiva, così come in altri settori quali l'educazione, la sanità o la sicurezza. Dal momento che gli Stati membri hanno da sempre assicurato tali aspetti di *welfare* ai cittadini, la sovranità impositiva è strumentale al finanziamento della spesa pubblica per attuare tali politiche<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> Ci si riferisce alla sentenza 7 ottobre 2021, K 3/21.

<sup>182</sup> Sul punto, v. R.G. ANTÓN, *Does the EU Have a Legitimate Power to Enact Direct Taxes?*, in J. LINDHOLM-A. HULTQVIST (a cura di), *The Power to Tax in Europe*, Oxford, Hart, 2023, 19 ss., secondo cui lo scetticismo nel rinunciare alla potestà impositiva poggia anche sul vecchio motto “*no taxation without representation*” e sul deficit democratico che da sempre viene criticato alle istituzioni dell'UE. Gli stessi tentativi del Trattato di Lisbona di aumentare il coinvolgimento del Parlamento Europeo nel processo legislativo comunitario non hanno comunque consentito di poterne equiparare il ruolo che i Parlamenti dei singoli Stati membri hanno in campo legislativo. Da qui la disaffezione verso l'Europa (spesso percepita come «*Eurocrat machinery*») che ha portato ad esempio al fenomeno della c.d. *Brexit* nel 2021. Sul deficit democratico, si vedano anche M. NEWMAN, *Democracy, Sovereignty and the European Union*, Londra, C. Hurst & Co., 1996; P. SCHMITTER, *How to Democratize the European Union ... And Why Bother?*, Washington, Rowan & Littlefield, 2000; J.H.H. WEILER, *The Constitution of Europe: “Do the New Clothes*

Tale manifestazione di potestà trova però nei fatti alcuni limiti, soprattutto in presenza di norme a effetto diretto. In questi casi, infatti l'obbligo di disapplicazione della normativa interna gravante sul singolo Stato membro può spingersi fino al punto di fondare un diritto alla restituzione di tributi prelevati in violazione del diritto comunitario<sup>183</sup>, oltre all'eventuale responsabilità – anche finanziaria – dello stesso Stato<sup>184</sup>.

Per tali ragioni, le conseguenze sul diritto tributario possono essere anche particolarmente marcate, soprattutto dopo che la Corte di Giustizia, con la sentenza c.d. *Avoir fiscal*<sup>185</sup>, ha interpretato le libertà fondamentali «in modo da fornire loro una effettiva protezione in relazione all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri»<sup>186</sup>.

È stato osservato che dall'assenza di un'azione comune in materia fiscale scaturiscono tre corollari<sup>187</sup>. In primo luogo, i singoli Stati membri sono tenuti al rispetto del primato della normativa comunitaria, con conseguente limite all'esercizio della propria potestà impositiva. I Paesi, infatti, sono liberi di attuare le politiche fiscali che più ritengono opportune, purché nel rispetto degli obiettivi di integrazione delineati a livello europeo, secondo il modello della c.d. «integrazione negativa»<sup>188</sup>, che avviene senza la produzione di nuove norme giuridiche nazionali o comunitarie ma sulla base dell'interpretazione del diritto europeo da parte della Corte di Giustizia, per evitare che l'esercizio della potestà impositiva dei singoli Stati condizioni l'attuazione del diritto comunitario.

In secondo luogo, possono darsi casi in cui vi siano ostacoli fiscali che impediscono la piena realizzazione del mercato interno e che anche l'operazione interpretativa della

---

*Have an Emperor? and Other Essays on European Integration*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999. Sul ruolo del Parlamento Europeo cfr. D. GRIMM, *The Constitution of European Democracy*, Oxford, Oxford University Press, 2017; R. CORBETT, *The Evolving Roles of the European Parliament and of National Parliaments*, in A. BIONDI-P. EECKHOUT-S. RIPLEY (a cura di), *EU Law after Lisbon*, Oxford, Oxford University Press, 2012, 249 ss..

<sup>183</sup> CGUE, 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd e altri, Hoechst AG e Hoechst (UK) Ltd / Commissioners of Inland Revenue e HM Attorney General*, ECLI:EU:C:2001:134.

<sup>184</sup> CGUE, 19 novembre 1991, causa C-6/90, *Francovich*, ECLI:EU:C:1991:428.

<sup>185</sup> CGUE, 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commission / French Republic*, ECLI:EU:C:1986:37.

<sup>186</sup> P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., 9.

<sup>187</sup> Per i tre corollari illustrati nel testo, il riferimento è a P. PISTONE, *op. cit.*, 83-86.

<sup>188</sup> V. ancora P. PISTONE, *op. cit.*, 83, in cui si individuano i tre vettori attraverso cui si realizza tale integrazione negativa: i diritti fondamentali, le libertà fondamentali e il divieto di aiuti di Stato. Tale attività integrativa è svolta sia dalla Corte di Giustizia che dalla Commissione, la quale fornisce il proprio contributo indiretto nell'esercizio delle politiche di propria competenza, quale è la concorrenza, di cui è espressione il divieto di aiuti di Stato.

Corte di Giustizia non riesce a rimuovere. Queste situazioni possono pertanto essere oggetto di cessione di sovranità nazionale, per dare luogo alla creazione di nuove norme comuni che perseguano obiettivi specifici di politica fiscale coerenti con il mercato interno. Tale modello prende il nome di integrazione positiva e si contrappone a quello negativo di cui sopra, nei cui confronti ha carattere sussidiario<sup>189</sup>.

Da ultimo, vi sono ulteriori progressi che potrebbero essere fatti nel campo del diritto tributario europeo applicabile ai privati. Per essi, infatti, manca un collegamento diretto o indiretto con il mercato interno che, come si è detto sopra, può giustificare in determinati casi azioni di integrazione positiva. Questo ha fatto sì che l'integrazione positiva del diritto tributario applicabile alle imprese abbia fatto progressi maggiori rispetto a quello dei privati.

---

<sup>189</sup> Le due principali modalità di integrazione positiva sono il coordinamento fiscale e l'armonizzazione fiscale. Anche essi sono ordinati secondo criteri di sussidiarietà, per cui l'armonizzazione, che comporta l'emanazione di normativa secondaria da parte dell'Unione Europea, trova applicazione solo quando il coordinamento fiscale non riesce a rimuovere gli ostacoli mantenendo la potestà impositiva al livello degli Stati membri (P. PISTONE, *op. cit.*, 84). Sul punto si veda sempre P. PISTONE, *Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration*, in M. LANG-P. PISTONE-J.SCHUCH-C. STARINGER (a cura di), *Horizontal Tax Coordination*, cit., 331.

## 2.2. Il quadro normativo in tema di ambiente: evoluzione

Originariamente il Trattato istitutivo della Comunità economica europea (CEE) del 1957<sup>190</sup> non prevedeva alcuna competenza comunitaria in materia ambientale. Questo perché l'ambiente era, in tale periodo, relegato in secondo piano, preso in considerazione solo in relazione allo sviluppo economico, obiettivo primario per garantire il miglioramento delle condizioni di vita.

La principale finalità dell'allora CEE miravano infatti a gettare le basi per la ricostruzione attraverso la creazione un mercato comune, in modo tale che l'integrazione e gli interessi commerciali reciproci fungessero da deterrente all'insorgere di nuovi conflitti europei.

La prima comunicazione ufficiale riguardante l'ambiente venne adottata dalla CEE nel 1971<sup>191</sup>, quasi in contemporanea con la Dichiarazione di Stoccolma, a riprova di come in quel periodo andasse sviluppandosi, a livello globale, una nuova e mutata sensibilità nei confronti del tema.

Con essa la Comunità Europea sottolineava che la lotta contro la degradazione della natura avrebbe dovuto ricoprire un ruolo di primo piano fra gli obiettivi economici e sociali comunitari<sup>192</sup>.

Anche la Corte di Giustizia, nel riconoscere che il principio di libertà del commercio non ha valore assoluto, ma è soggetto a taluni limiti giustificati dagli scopi d'interesse

---

<sup>190</sup> Anche detto Trattato di Roma, venne sottoscritto il 25 marzo 1957. Firmato dai sei Paesi originari (Belgio, Germania, Francia Italia, Lussemburgo e Paesi Bassi), è entrato in vigore dal 1 gennaio 1958, dando vita al mercato comune basato sulla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali.

<sup>191</sup> 22 luglio 1971, doc. SEC(71) 2616 def.. A tale documento sono seguite consultazioni vaste e approfondite con i singoli Stati membri e con quelli candidati, come pure con organizzazioni professionali e sindacati interessate, al fine di raccogliere qualsiasi osservazione o proposta utile. Una prima serie articolata di misure e azioni per il miglioramento dell'ambiente è contenuta nella comunicazione della Commissione del 24 marzo 1972, Comunicazione della Commissione al Consiglio sul Programma della Comunità Europee per l'Ambiente. Tale complesso di attività, lungi dal costituire una nuova politica comunitaria separata dalle altre, aveva il fine di promuovere lo sviluppo armonioso delle attività economiche nella CEE, il miglioramento del livello di vita e rapporti più stretti tra Stati membri. In altre parole, un quadro di azione unico, che integrasse la tutela ambientale tra le politiche europee.

<sup>192</sup> Allo stesso modo, al Vertice di Parigi del 1972 i vari capi di Stato riconobbero che all'ambiente doveva essere riservata una maggiore attenzione nel contesto dell'espansione economica e del miglioramento della qualità di vita. In altre parole, si afferma progressivamente l'idea che la tutela e la salvaguardia dell'ambiente rientrino tra i compiti della CEE. In questo periodo viene lanciato il primo programma di azione per la politica ambientale comunitaria, per gli anni 1973-1976, poi seguito da altri programmi pluriennali. Da questi, scaturiscono una serie di direttive per la tutela delle risorse naturali e della biodiversità, per la lotta contro le emissioni sonore, contro l'inquinamento atmosferico e delle acque, per la gestione dei rifiuti e per la lotta al cambiamento climatico.

generale perseguiti dalla Comunità, afferma che la tutela dell'ambiente costituisce uno di tali scopi essenziali<sup>193</sup>.

Tutto questo, però, ancora nel silenzio da parte del Trattato comunitario. Occorre infatti attendere l'entrata in vigore dell'Atto unico europeo<sup>194</sup>, nel 1987, perché sia inserito un apposito titolo dedicato all'ambiente nel Trattato CEE, in tal modo fornendo alle misure comunitarie esplicita base giuridica, fissando obiettivi e determinando i principi fondamentali d'azione<sup>195</sup>. Inoltre, veniva stabilito che il Consiglio adottasse, a maggioranza qualificata su proposta della Commissione, le misure necessarie per il ravvicinamento legislativo tra i singoli Stati, necessario per l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, basandosi su un livello di protezione elevato ogni volta che si trattasse di materie quali sanità, sicurezza, protezione dei consumatori o protezione dell'ambiente<sup>196</sup>.

Da tale progetto di armonizzazione restavano escluse le disposizioni fiscali, per le quali continuava ad applicarsi la regola dell'unanimità. Ciononostante, la spinta data alla piena realizzazione del mercato unico ha fatto sì che le politiche comunitarie divenissero sempre più sensibili alla valutazione dell'impatto economico della tutela ambientale, allo scopo di favorire in via preventiva l'introduzione di processi produttivi e di modelli di consumo più rispettosi del territorio, ponendo i costi del corrispondente adeguamento a carico dei soggetti responsabili dell'azione inquinante secondo il principio "chi inquina paga"<sup>197</sup>.

---

<sup>193</sup> CGUE, 7 febbraio 1985, causa 240/83, *Procureur de la République / Association de défense des brûleurs d'huiles usagées*, ECLI:EU:C:1985:59, in particolare punti 12 e 13 di parte motiva. Tale pronuncia viene poi richiamata anche dalle successive sentenze 20 settembre 1988, causa 302/86, *Commission / Denmark*, ECLI:EU:C:1988:421; 2 aprile 1998, causa C-213/96, *Outokumpu*, ECLI:EU:C:1998:155. In F. DE LEONARDIS, *Le trasformazioni della legalità nel diritto ambientale*, cit., 133, è osservato che rilevanza fondamentale per la positivizzazione tali disposizioni è stata assunta dalla giurisprudenza costante e inesorabile della Corte di Giustizia, che ha supplito alla mancata previsione, nell'originario Trattato CEE, di norme a tutela dell'ambiente.

<sup>194</sup> Il *Single European Act* (SEA), adottato a Bruxelles il 28 febbraio 1986 ed entrato in vigore dal 1 gennaio 1987, rappresenta la prima profonda revisione del c.d. Trattato di Roma. Con esso gli Stati membri della Comunità si impegnavano a completare, entro la fine del 1992, il mercato interno, concepito come spazio privo di frontiere interne ed entro cui era garantita la libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali. Anche per questo motivo, per le questioni relative al mercato unico, fu introdotta la regola del voto a maggioranza qualificata, anziché dell'unanimità come in precedenza.

<sup>195</sup> L'art. 25 dell'Atto unico europeo ha previsto l'aggiunta del Titolo VII alla Parte Terza (relativa alla politica della Comunità) del c.d. Trattato di Roma. Tale nuovo Titolo, rubricato "Ambiente" si componeva degli artt. 130r, 130s e 130t, i cui contenuti sono simili a quelli delle attuali disposizioni.

<sup>196</sup> Così l'art. 18 dell'Atto unico europeo, che introduce l'art. 100 A nel Trattato CEE.

<sup>197</sup> Cfr. al riguardo F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 1996, 68. I principi che regolano l'azione comunitaria e internazionale in materia di ambiente saranno trattati nel dettaglio più avanti.

Successivamente, tali disposizioni sono state riprese dal c.d. Trattato di Maastricht (TUE) del 1992<sup>198</sup>, che per la prima volta ha previsto espressamente, quale compito della Comunità, la promozione di una crescita sostenibile nel rispetto dell'ambiente<sup>199</sup>.

Si cerca altresì di efficientare il processo decisionale, prevedendo che il Consiglio deliberi a maggioranza qualificata per la realizzazione delle politiche ambientali comunitarie. Nonostante questo, il quadro resta ancora complesso e macchinoso, vuoi per la coesistenza di più procedure decisionali<sup>200</sup>, vuoi per il rischio di conflitto tra basi giuridiche<sup>201</sup>.

Inoltre, per l'introduzione di disposizioni aventi principalmente natura fiscale è sempre richiesta l'unanimità<sup>202</sup>.

Con il Trattato di Amsterdam, del 1997<sup>203</sup>, l'ambiente è integrato in tutte le politiche comunitarie, ribadendo la determinazione nel promuovere il progresso economico e

---

<sup>198</sup> Il Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1 novembre 1993, sancisce la nascita dell'Unione Europea per come è oggi intesa. Con esso l'espressione Comunità Economica Europea è sostituita con Comunità europea (CE), strutturata in tre pilastri (le Comunità europee, una politica estera e di sicurezza comuni, la cooperazione tra governi in materia di giustizia e affari interni). Inoltre, getta le basi per l'unione economica e monetaria, introduce la cittadinanza europea e rafforza il ruolo del Parlamento europeo, sia quanto ai poteri legislativi che di controllo. Il Titolo VII del precedente Trattato diviene il Titolo XVI del TUE.

<sup>199</sup> L'art. 2 del Trattato in parola prevede infatti che la Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni, uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità, una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l'ambiente.

<sup>200</sup> Stando all'art. 130 S del TUE, infatti, si contano una procedura per deliberare sulle politiche ambientali di cui all'art. 130 R, un'altra per l'adozione di "programmi d'azione generali che fissano gli obiettivi prioritari da raggiungere", e un'altra ancora per le questioni che richiedono l'unanimità. Per quanto riguarda l'attuazione degli obiettivi di cui all'art. 130 R, TUE, è richiesta la procedura di cooperazione di cui all'art. 189 C mentre per quanto riguarda i programmi di azione generali la procedura di codecisione di cui all'art. 189 B.

<sup>201</sup> Ciò dipende dall'ambiguità e dal possibile rischio di sovrapposizioni che può sorgere tra i settori dell'ambiente di cui al Titolo XVI del TUE e i provvedimenti di ravvicinamento delle legislazioni nazionali in precedenza menzionati, che devono essere adottati tenendo conto delle problematiche ambientali. Il rischio di conflitto tra basi giuridiche deriva dal fatto che per l'adozione di questi ultimi era richiesta la procedura di codecisione, mentre per i primi non necessariamente, come evidenziato nella nota precedente. Sulle conseguenze della scelta delle varie basi giuridiche, v. N. DE SADELEER, *Le basi giuridiche degli atti della Comunità europea in materia di protezione ambientale: impossibile la conciliazione tra il mercato interno e la protezione dell'ambiente?*, in *Riv. giur. ambiente*, 1994, 3-4, 350 ss..

<sup>202</sup> Art. 130 S, TUE, per cui il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta disposizioni aventi principalmente natura fiscale.

<sup>203</sup> Il Trattato di Amsterdam, che modifica il Trattato sull'Unione Europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi è stato firmato ad Amsterdam il 2 ottobre 1997 ed è entrato in vigore il 1 maggio 1999. Esso rappresenta il primo tentativo di riformare le istituzioni comunitarie, predisponendole al progressivo allargamento degli Stati membri. Sono infatti abrogate una serie di disposizioni divenute obsolete, gli articoli vengono rinumerati e sono codificati i valori fondanti dell'Unione (libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, stato di diritto).

sociale tenendo conto del principio dello sviluppo sostenibile, nel contesto della realizzazione del mercato interno e del rafforzamento della coesione e della protezione dell'ambiente<sup>204</sup>. Il processo decisionale viene ulteriormente semplificato<sup>205</sup>.

Ciò segna la trasformazione completa della percezione delle tematiche ambientali. Da elemento scarsamente considerato, fattore di disturbo allo sviluppo economico e quindi intralcio al mercato e al miglioramento delle condizioni di vita delle persone, l'ambiente diviene, a livello europeo, parte integrante di tutte le politiche comunitarie, prime tra tutte la realizzazione del mercato interno e la libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali.

Il progressivo consolidamento della tutela degli ecosistemi quale elemento centrale delle politiche comunitarie è proseguito con il c.d. Trattato di Nizza del 2001<sup>206</sup> per poi essere recepito dal c.d. Trattato di Lisbona<sup>207</sup>, che delinea l'assetto istituzionale europeo tuttora vigente.

---

Viene poi semplificata la procedura di codecisione, di cui è stato ampliato anche il campo di applicazione, e nuove materie divengono di competenza europea.

<sup>204</sup> Così il punto 7 del Preambolo.

<sup>205</sup> Viene infatti adottata la sola procedura della codecisione di cui all'art. 189 B, TUE, per l'adozione delle nuove politiche in materia di ambiente, ferma restando l'unanimità necessaria per l'introduzione di disposizioni aventi prevalente natura fiscale.

<sup>206</sup> Il Trattato di Nizza, che modifica il trattato sull'Unione europea, i trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, è stato firmato il 26 febbraio 2001 ed entrato in vigore dal 1 febbraio 2003.

<sup>207</sup> Trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea, firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1 dicembre 2009.

### **2.3. (Segue) L'attuale assetto normativo e i principi applicabili in materia ambientale**

Attualmente, il quadro normativo europeo è delineato dal Trattato sull'Unione Europea (TUE) e dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)<sup>208</sup>. Accanto a questi, con il rafforzamento del processo di integrazione sovranazionale, è andata inoltre sviluppandosi una rete di accordi con Paesi terzi, che con l'UE condividono alcuni principi e norme<sup>209</sup>.

L'attenzione che l'Unione Europea riserva all'ambiente è chiarita già dal Preambolo del TUE, in cui è sancito che lo sviluppo sostenibile e un elevato livello di protezione e miglioramento della qualità ambientale costituiscono uno degli obiettivi comunitari fondamentali<sup>210</sup>, tale da condizionarne e determinarne le varie politiche<sup>211</sup>. Basti pensare all'art. 6 TUE, che ha "giuridicizzato" la c.d. Carta di Nizza, secondo cui «un livello elevato di tutela dell'ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell'Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile»<sup>212</sup>.

La cornice normativa entro cui adottare le varie misure per perseguire tali obiettivi è contenuta nel Titolo XX del TFUE, rubricato "Ambiente", i cui artt. 191, 192 e 193<sup>213</sup> attribuiscono una competenza di natura concorrente all'Unione Europea.

In particolare, l'art. 191, elenca gli obiettivi, i principi e le condizioni dell'azione comunitaria in materia di ambiente.

L'art. 192 definisce la base giuridica da seguire per raggiungere tali obiettivi, prevedendo che si ricorra al sistema di procedura ordinaria per approvazione delle misure, con utilizzo della disciplina speciale di delibera all'unanimità nei casi di atti con

---

<sup>208</sup> Col TUE gli Stati contraenti istituiscono l'Unione Europea e le attribuiscono competenze per conseguire gli obiettivi comuni, mentre il TFUE organizza il funzionamento dell'Unione Europea determina i settori e le modalità di esercizio delle sue competenze.

<sup>209</sup> Si pensi ad es. all'accordo sullo spazio economico europeo o agli accordi bilaterali con altri Stati

<sup>210</sup> Così l'art. 3, par. 3, TUE.

<sup>211</sup> L'art. 11 TFUE (ex art. 6 TCE), prevede infatti che le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile. Si consideri inoltre l'art. 21, lett. f), TUE, che, in tema di azione esterna dell'UE, prevede la definizione e l'attuazione di politiche comuni per assicurare un elevato livello di cooperazione in tutti i settori delle relazioni internazionali al fine di contribuire all'elaborazione di misure internazionali volte a preservare e migliorare la qualità dell'ambiente e la gestione sostenibile delle risorse naturali mondiali, al fine di assicurare lo sviluppo sostenibile.

<sup>212</sup> Così l'art. 37 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000.

<sup>213</sup> Corrispondenti, rispettivamente, agli ex artt. 174, 175 e 176 del TCE.

disposizioni aventi principalmente natura fiscale<sup>214</sup>. Ciò ha permesso di superare le difficoltà dettate dalla presenza di differenti procedure a seconda dei fini perseguiti dall'atto cui si è fatto cenno in precedenza, pur residuando in taluni casi possibili conflitti tra basi giuridiche<sup>215</sup>.

L'art. 193, infine, appresta il livello minimo di armonizzazione per l'azione europea in materia di ambiente.

Questa crescente attenzione riservata alle tematiche ambientali nel corso del tempo ha fatto dell'Europa uno dei protagonisti a livello internazionale per la tutela dell'ambiente. Accanto alle disposizioni sopra richiamate dei Trattati, infatti, si contano oltre 450 ulteriori atti vincolanti di diritto derivato (tra direttive, regolamenti e decisioni), oltre agli accordi con Paesi terzi e organizzazioni internazionali<sup>216</sup>.

L'art. 191 TFUE, come accennato, individua gli obiettivi che l'azione politica dell'Unione si impegna a perseguire in materia ambientale. Essi sono: la salvaguardia, la tutela e il miglioramento della qualità dell'ambiente; la protezione della salute umana; l'utilizzazione accorta delle risorse naturali; la promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici<sup>217</sup>.

Per il perseguimento di tali fini – ed è quello che in questa sede rileva – l'azione dell'Unione si fonda sui principi della precauzione e dell'azione preventiva; sul principio

---

<sup>214</sup> Oltre a quelle che hanno incidenza sull'assetto territoriale; sulla gestione quantitativa delle risorse idriche o aventi rapporto diretto o indiretto con la disponibilità delle stesse; sulla destinazione dei suoli, ad eccezione della gestione dei residui; sulla scelta di uno Stato membro tra diverse fonti di energia e sulla struttura generale dell'approvvigionamento energetico del medesimo. Tutti casi che in questa sede non rilevano se non per ragioni di completezza.

<sup>215</sup> Tale possibile conflitto può assumere una duplice veste. Da un lato, come chiarito in CGUE, 13 settembre 2005, causa C-176/03, *Commission v. Council*, ECLI:EU:C:2005:542, con cui la Corte di Giustizia ha annullato la decisione quadro 2003/80 relativa alla protezione dell'ambiente attraverso il diritto penale, la scelta della base giuridica di un atto comunitario deve basarsi su elementi oggettivi, suscettibili di sindacato giurisdizionale, tra cui in particolare lo scopo e il contenuto dell'atto. Pertanto, se in ragione della finalità e del contenuto le disposizioni hanno ad oggetto principale la protezione dell'ambiente, devono essere adottate sulla base delle procedure previste dagli artt. 191 ss. TFUE. D'altro canto, come chiarito in CGUE, 29 marzo 1990, causa C-62/88, *Hellenic Republic v. Council*, ECLI:EU:C:1990:153, dal momento che ogni misura comunitaria deve comunque rispondere alle esigenze di tutela ambientale, non per questo ogni provvedimento comunitario può rientrare nell'azione in materia di ambiente per il solo fatto che tenga conto di dette esigenze, tenuto conto sia del principio di integrazione sia della possibilità che un atto possa assumere rilievo per diversi settori.

<sup>216</sup> L'art. 191, par. 4, TFUE, prevede infatti che nell'ambito delle rispettive competenze, l'Unione e gli Stati membri collaborano con i Paesi terzi e con le competenti organizzazioni internazionali. Le modalità della cooperazione dell'Unione possono formare oggetto di accordi tra questa e i terzi interessati, senza pregiudicare la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali.

<sup>217</sup> Così al par. 1 dell'art. 191 TFUE.

della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente; sul principio "chi inquina paga".

Quanto al principio di precauzione, questo prende ispirazione dal *Vorsorgeprinzip* dell'ordinamento tedesco, è stato enunciato nella c.d. Dichiarazione di Rio del 1992<sup>218</sup> e da allora ripreso dai successivi trattati comunitari e infine dal c.d. Trattato di Lisbona. Tuttavia, il suo contenuto è rimasto indefinito, in mancanza di una nozione comunemente accettata, dando luogo a interpretazioni non sempre omogenee a livello internazionale e comunitario<sup>219</sup>.

Ciò ha reso necessarie interpretazioni chiarificatrici da parte della Commissione Europea<sup>220</sup> e della Corte di Giustizia<sup>221</sup>. Oggi si fa generalmente riferimento al principio secondo cui le autorità competenti devono adottare misure appropriate per la salvaguardia e la tutela della salute pubblica, della sicurezza e dell'ambiente contro potenziali rischi, antepoendo tali interessi a quelli di natura economica nell'adottare misure<sup>222</sup>.

---

<sup>218</sup> Al principio 15, secondo cui «In order to protect the environment, the precautionary approach shall be widely applied by States according to their capabilities. Where there are threats of serious or irreversible damage, lack of full scientific certainty shall not be used as a reason for postponing cost-effective measures to prevent environmental degradation». In realtà, il principio 15 della c.d. Dichiarazione di Rio riprende in buona parte il contenuto della c.d. Dichiarazione di Bergen (*Bergen Ministerial Declaration on Sustainable Development in the ECE Region*), adottata a seguito della conferenza ivi tenutasi dall'8 al 16 maggio 1990 tra i ministri di 34 Paesi della regione della Commissione economica delle Nazioni Unite per l'Europa e dalla Comunità Europea, al cui principio 7 si legge che «In order to achieve sustainable development, policies must be based on the precautionary principle. Environmental measures must anticipate, prevent and attack the causes of environmental degradation. Where there are threats of serious or irreversible damage, lack of full scientific certainty should not be used as a reason for postponing measures to prevent environmental degradation».

<sup>219</sup> Ad es. non è chiaro quale sia il livello di rischio necessario per integrare il principio in parola. In alcuni casi può essere richiesta la minaccia di danni seri o irreversibili, come avviene nella c.d. Dichiarazione di Rio del 1992. In altri, può essere sufficiente la minaccia di possibili rischi. In altri ancora, come nella c.d. Dichiarazione di Wingspread del 1998, è necessario che i rischi potenziali riguardino la salute umana o l'ambiente, con ciò allargando ancora di più il campo applicativo e sconfinando, forse, in altre materie tutelate da differenti politiche. Con tutta evidenza, questa incertezza può provocare differenze abissali nelle politiche dei vari Stati e organizzazioni. Quanto alle differenti possibili interpretazioni, v. S. GRASSI, *Prime osservazioni sul principio di precauzione nel diritto positivo*, in *Dir. gest. amb.* 2001, 45.

<sup>220</sup> Comunicazione della Commissione sul principio di precauzione, 2 febbraio 2000, COM(2000) 1 final.

<sup>221</sup> Cfr. CGUE, 28 gennaio 2010, causa C-333/08, *Commission v. French Republic*, ECLI:EU:C:2010:44, ai punti 92 e 93 della motivazione, in cui è chiarito che «un'applicazione corretta del principio di precauzione presuppone, in primo luogo, l'individuazione delle conseguenze potenzialmente negative per la salute [...] e, in secondo luogo, una valutazione complessiva del rischio per la salute basata sui dati scientifici disponibili più affidabili e sui risultati più recenti della ricerca internazionale [...] Qualora risulti impossibile determinare con certezza l'esistenza o la portata del rischio asserito a causa della natura insufficiente, non concludente o imprecisa dei risultati degli studi condotti, ma persista la probabilità di un danno reale per la salute nell'ipotesi in cui il rischio si realizzasse, il principio di precauzione giustifica l'adozione di misure restrittive, purché esse siano non discriminatorie e oggettive».

<sup>222</sup> V. anche S. GARBEN, *Article 191 TFUE*, in M. KELLERBAUER-M. KLAMERT-J. TOMKIN (a cura di), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Oxford, Oxford University Press, 2019, 1519-1520. Per una originale disamina dei pro e dei contro di tale principio, si veda C.R. SUNSTEIN, *Laws of Fear. Beyond the Precautionary Principle*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005, trad. it.

Lungi dall'esortazione generica a prendere precauzioni perché l'ambiente sia tutelato, tale principio intende fornire indicazioni più specifiche in merito alle decisioni da prendere nei casi in cui gli effetti sull'ambiente di una determinata attività non siano ancora pienamente conosciuti sul piano scientifico<sup>223</sup>. Ciò implica anche la responsabilità di intervenire per evitare l'esposizione al danno quando siano scientificamente scoperti rischi plausibili nel corso di esami per altre cause sospette<sup>224</sup>.

Strettamente collegato al precedente, è poi il principio di prevenzione, che impone di predisporre le misure idonee a eliminare o ridurre il rischio di cagionare danni all'ambiente. A differenza di quello, l'azione preventiva considera il danno in chiave riparatrice, per cui il costo della riparazione di un danno ecologico già avvenuto risulterebbe molto maggiore rispetto al costo necessario alla realizzazione degli strumenti atti a prevenirlo<sup>225</sup>.

Per via del forte collegamento con il principio di precauzione, alcuni sostengono che il primo non avrebbe valore autonomo senza il secondo, dal momento che prevenire il danno piuttosto che curarlo può essere interpretato come un altro modo per dire che si può agire laddove il rischio di possibili danni (all'ambiente) sia evitato<sup>226</sup>. Di opinione contraria invece chi sostiene che questo prescriva un obbligo di politica proattiva e anticipatoria, non solo per affrontare un problema dopo che ha causato danni, ma piuttosto per evitare detti danni fin dall'inizio.

Di per sé considerato tale principio non lascia intendere se siano necessarie prove che dimostrino che i danni si verificheranno se non si fa nulla. Ed è proprio in ciò che sta la differenza con il principio di precauzione, il quale invece può giustificare misure

---

*Il diritto della paura. Oltre il principio di precauzione*, Bologna, Il Mulino, 2010. Sempre sul punto, cfr. F. DE LEONARDIS, *Il principio di precauzione nell'amministrazione di rischio*, Milano, Giuffrè, 2005; L. BUTTI, *Principio precauzionale, Codice dell'ambiente e giurisprudenza delle corti comunitarie e della corte costituzionale*, in *Riv. giur. ambiente*, 2006, 6, 809; G. MANFREDI, *Cambiamenti climatici e principio di precauzione*, in *Riv. quadr. dir. amb.*, 2011, 1, 28.

<sup>223</sup> T. SCOVAZZI, *Sul principio precauzionale nel diritto internazionale dell'ambiente*, in *Riv. dir. internaz.*, 1992, 3, 699.

<sup>224</sup> A. BAKKER, *Policy Frameworks and International Organization*, in A. BAKKER (a cura di), *Tax and the Environment: A world of possibilities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 9-10. Si veda anche E.G. GARCÍA-M.T. SOLER ROCH, *Environment and Taxation: State Intervention from a Theoretical Point of View*, in P. PISTONE-M. VILLAR EZCURRA (a cura di) *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids. Tracing the Path from Divergence to Convergence*, Amsterdam, IBFD, 2016, 41-42.

<sup>225</sup> V. CGUE, 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, *Lirussi e Bizzarro*, ECLI:EU:C:1999:486, par. 51, dove è chiarito che «spetta alla Comunità e agli Stati membri prevenire, ridurre e, nei limiti del possibile, eliminare sin dall'origine le fonti di inquinamento o di inconvenienti mediante l'azione di provvedimenti atti a sradicare i rischi noti».

<sup>226</sup> Così L. KRÄMER, *EU Environmental Law*, 7ª ed., Mytholmroyd, Sweet & Maxwell, 2012, 24.

restrittive anticipate nel caso di incertezza, incompletezza o imprecisione dei dati scientifici sui possibili danni di un atto, o un prodotto o un servizio<sup>227</sup>.

Quanto al principio di correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati dall'ambiente, anche questo, come i precedenti riflette l'idea che si dovrebbero affrontare i problemi ambientali il prima possibile. Prevede l'anticipazione dell'intervento correttivo alla fonte causale del danno, per impedire ulteriori conseguenze e fermare sul nascere le alterazioni ambientali, la cui rimozione *ex post* non risulta sempre possibile e, comunque, ha generalmente costi molto più elevati.

Da ultimo, il principio "chi inquina paga", forse il più rilevante tra quelli richiamati dall'art. 191 TFUE e comunemente considerato come base giuridica per l'introduzione di strumenti impositivi a salvaguardia dell'ambiente. Esso prevede la regola secondo cui il soggetto inquinante è tenuto a pagare per il danno arrecato all'ambiente.

La prima formulazione normativa di tale enunciato è avvenuta in sede OCSE già nel 1972, in una raccomandazione in cui veniva indicato come un principio fondamentale comune ai Paesi membri, in grado di allocare i costi delle misure di prevenzione e controllo dell'inquinamento in capo ai responsabili dell'inquinamento stesso<sup>228</sup>. Successivamente, è stato incorporato nei trattati comunitari con l'Atto unico europeo.

Il c.d. *polluters-pays principle* prevede che «le persone fisiche e giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili di inquinamento debbono sostenere i costi delle misure necessarie per evitare questo inquinamento o per ridurlo, al fine di rispettare le norme e le misure equivalenti che consentono di raggiungere gli obiettivi di qualità o, qualora non esistano i suddetti obiettivi, le norme e le misure equivalenti fissate dai pubblici poteri»<sup>229</sup>.

---

<sup>227</sup> S. GARBEN, *Article 191 TFUE*, cit., 1520.

<sup>228</sup> OCSE, doc. C(72)128, *Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, 26 maggio 1972. In questo modo il costo delle misure di prevenzione e controllo si riflette sul costo dei beni o dei servizi responsabili dell'inquinamento, così allineando il prezzo di mercato di questi al loro costo effettivo. Sulle origini e sull'affermazione del principio, v. M. MELI, *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 217; ID, *Il principio comunitario «Chi inquina paga»*, Milano, Giuffrè, 1996, 89; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1157 in particolare 1160 ss., ove osserva che già nella legge francese 16 dicembre 1964, n. 1245, sull'istituzione delle *agences financières de bassin*, veniva espressa compiutamente la formula "chi inquina paghi e chi depura viene aiutato".

<sup>229</sup> Secondo la definizione resa nella Raccomandazione del Consiglio del 3 marzo 1975, concernente l'imputazione dei costi e l'intervento dei pubblici poteri in materia di ambiente. Sulla nascita ed evoluzione applicativa di tale principio, si veda anche R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 12.

Imputando direttamente agli inquinatori i costi della lotta contro l'inquinamento dagli stessi causato, viene incentivata la ricerca di prodotti o tecniche lavorative meno inquinanti e maggiormente sostenibili, con una più razionale ed efficiente utilizzazione delle risorse naturali. L'aumento del costo dell'inquinamento rappresenta, in definitiva, un forte stimolo all'innovazione e allo sviluppo.

Tale principio consente, infine, di salvaguardare il libero mercato e la libera concorrenza, in quanto senza un sistema di imputazione diretta in capo ai soggetti inquinanti, i singoli Stati potrebbero farsi carico dei costi ambientali, direttamente o mediante aiuti di Stato, avvantaggiando quindi i prodotti nazionali a scapito di quelli esteri<sup>230</sup>.

L'interpretazione di tale principio ha assunto nel tempo significati differenti<sup>231</sup>. Inizialmente concepito per addossare i costi della lotta all'inquinamento ai soggetti responsabili, il suo significato è stato poi esteso fino a ricomprendere la possibilità di addebitare ai soggetti inquinanti il costo degli atti amministrativi adottati dalle autorità in risposta all'inquinamento<sup>232</sup>.

In generale, sono state individuate due distinte e in apparenza contrapposte chiavi di lettura<sup>233</sup>: da un lato, un inquadramento di tipo prettamente civilistico, tendente a dare risalto alla natura risarcitoria dei prelievi così strutturati; dall'altro, la c.d. teoria pigouviana, che ne ha messo in evidenza la natura economica e la funzione di internalizzazione delle esternalità negative.

È stato osservato che entrambe queste ricostruzioni non coglierebbero appieno «i riflessi che il “principio chi inquina paga” può avere sul piano fiscale»<sup>234</sup>. Concentrandosi ora sui profili risarcitori civilistici, ora sui metodi economici per ricomprendere nel prezzo finale di beni e servizi anche il costo delle diseconomie esterne, infatti, si rischia di non considerare il valore di un elemento che invece emerge in modo evidente dalla definizione

---

<sup>230</sup> In tema di aiuti di Stato, si rinvia a quanto si dirà più avanti.

<sup>231</sup> Sul punto si veda A. BAKKER, *Policy Frameworks and International Organization*, cit., 7-9.

<sup>232</sup> Ad es., l'art. 15 della Direttiva del Consiglio del 15 luglio 1975 relativa ai rifiuti, 75/442/CEE, prevede che il costo di smaltimento dei rifiuti debba essere sostenuto dal detentore dei rifiuti, dai precedenti detentori o dal produttore del prodotto causa del rifiuto. Allo stesso modo, l'art. 9 della Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 ottobre 2000 che istituisce un quadro per l'azione comunitaria in materia di acque, 2000/60/CE, prevede che il recupero dei costi dei servizi idrici avvenga sulla base di tale criterio di riparto.

<sup>233</sup> Il riferimento è a P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, cit., 1161 ss..

<sup>234</sup> P. SELICATO, *op. ult. cit.*, 1161.

normativa: la coattività del precetto, secondo cui chi inquina ha il dovere di concorrere alle spese di protezione ambientale.

È in questo senso che rilevano quindi gli strumenti economici, tra cui anche la leva fiscale, che consentono di riparare o di prevenire fenomeni di deterioramento ambientale, rappresentando una declinazione del principio in parola piuttosto che la sua unica concretizzazione.

Quanto detto è di particolare rilevanza sotto il profilo impositivo perché permetterebbe di legittimare l'assunzione delle condotte inquinanti a fatti-indice di autonoma capacità contributiva, permettendo di definire con maggiore precisione il presupposto dei tributi ambientali.

Del resto, al fine di prevenire e riparare nei limiti del possibile i danni ambientali, secondo gli obiettivi e i principi comunitari fissati nei Trattati, non è sufficiente la sola responsabilità civilistica del soggetto inquinatore. Affinché questa si riveli efficace, sarebbe necessario che vi fossero uno o più inquinatori individuabili, che il danno fosse concreto e quantificabile e che venissero accertati i nessi causali tra il danno e gli inquinatori individuati. Per tutte queste ragioni, che difficilmente possono operare su economie di vasta scala, la responsabilità civile non è uno strumento adatto a trattare l'inquinamento a carattere diffuso e generale, nei casi in cui sia impossibile collegare gli effetti ambientali negativi ad atti o omissioni di taluni singoli soggetti<sup>235</sup>.

Meglio, quindi, una lettura unitaria dell'art. 191 TFUE, per cui «chi esercita attività o assume comportamenti contrari al mantenimento di un adeguato standard ambientale è tenuto non solo a sostenere i costi della rimozione (o della riduzione ad un livello accettabile) degli effetti dell'inquinamento prodotto ma anche a porre in essere le azioni di precauzione e di correzione alla fonte»<sup>236</sup>.

Infine, queste disposizioni sono doppiamente rilevanti, poiché sono tra le poche attinenti al profilo tributario contenute nei Trattati, accanto a quelle relative all'imposizione diretta e indiretta<sup>237</sup>. Al riguardo, è stato osservato che la lettura sistemica degli artt. 191, 192 e 194 TFUE riserva il potere di iniziativa per l'adozione di misure

---

<sup>235</sup> Così la Direttiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, al considerando 13).

<sup>236</sup> P. SELICATO, *op. ult. cit.*, 1165-1166.

<sup>237</sup> Ci si riferisce al Titolo VII, Capitolo 2, rubricato *Disposizioni fiscali* e composto, segnatamente, dagli artt. 110-113, TFUE.

fiscali unicamente al Consiglio, che può agire solo all'unanimità, previa consultazione del Parlamento, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni. Il che appare perfettamente in linea con la politica fiscale dettata dai Trattati, secondo cui ogni questione di rilevanza tributaria, anche la più piccola, deve essere decisa all'unanimità. Se, da un lato, sarebbe stato forse preferibile snellire la procedura in presenza di settori così largamente condivisi come è quello della tutela dell'ambiente e dell'adozione di efficaci misure di salvaguardia, d'altro canto, ciò almeno fornisce una base giuridica certa e specifica per eventuali forme di tassazione ambientale<sup>238</sup>.

Tra i principi comunitari applicabili in tema di fiscalità ambientale, merita di essere menzionato, da ultimo, quello generale del divieto di aiuti di Stato, di cui all'art. 107 TFUE, secondo cui sono incompatibili con il mercato interno, salvo espresse deroghe<sup>239</sup>, gli aiuti concessi dagli Stati mediante risorse statali sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la libera concorrenza<sup>240</sup>. Ciò fa riferimento a tutti quei trasferimenti di risorse pubbliche a favore di imprese o produzioni che, nell'attribuire un vantaggio economico selettivo, falsi o minacci di falsare la concorrenza<sup>241</sup>.

Chiamata a controllare sul regime di aiuti esistenti è la Commissione, che può proporre agli Stati membri le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno<sup>242</sup>.

---

<sup>238</sup> I riferimenti nel testo sono a S. DOUMA-O. MARRES-H. VERMEULEN-D. WEBER (a cura di), *European Tax Law*, I, *General Topics and Direct Taxation*, 8<sup>a</sup> ed., Deventer, Wolters Kluwer, 2022, 17 s. .

<sup>239</sup> Ci si riferisce in particolare a quanto indicato dall'art. 107, par. 2, lett. a)-c), e part. 3, lett. a)-e), TFUE.

<sup>240</sup> In questa sede, il divieto generale di aiuti di Stato viene richiamato solo per la sua rilevanza fiscale, in particolare in relazione ai tributi ambientali. Per ulteriori approfondimenti di carattere generale, si rinvia, tra gli altri, a K. BACON, *European Union Law of state aid*, 3<sup>a</sup> ed., Oxford, Oxford University Press, 2017; J.J. PIERNAS LÓPEZ, *The concept of state aid under EU Law: from internal market to competition and beyond*, Oxford, Oxford University Press, 2015; C. SCHEPISI (a cura di), *La modernizzazione della disciplina di Aiuti di Stato*, Torino, Giappichelli, 2011. Per i profili tributari, v. R. MICELI, *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, Cham, Springer, 2022; M.C. MALAGUTI, *Il divieto di aiuti di stato*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, cit., 71. Sugli aiuti di Stato in riferimento agli strumenti agevolativi, v. G. MARUCCIA, *I principali incentivi per gli investimenti ambientali in Italia*, in A. BONOMO-L. TAFARO-A.F. URICCHIO (a cura di), *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, cit., 367.

<sup>241</sup> M.C. MALAGUTI, *Il divieto di aiuti di stato*, cit., 72.

<sup>242</sup> Osserva sempre M.C. MALAGUTI, *op. cit.*, 73, che ogni proposta di misura statale che preveda la concessione di un potenziale nuovo beneficio deve essere notificata dallo Stato membro alla Commissione, che adotta poi una decisione con cui stabilisce se la misura in questione sia compatibile con il diritto dell'Unione. In caso di decisione negativa, che dichiara la misura incompatibile, questa non può essere adottata o, se l'aiuto è già stato erogato, deve essere recuperato.

Al riguardo, è stato osservato che le disposizioni di cui al TFUE non contengono una definizione di cosa sia un aiuto di Stato, ma solo di cosa sia un aiuto di Stato vietato. Ne consegue che la Commissione non ha potere discrezionale nel valutare le varie misure statali di volta in volta previste, dovendo attenersi ai requisiti *ex art. 107 TFUE*, che devono ricorrere simultaneamente<sup>243</sup>. Tali elementi sono: *a)* l'esistenza di una attività economica; *b)* l'origine statale della misura; *c)* l'elemento di vantaggio; *d)* la selettività della misura introdotta; *e)* l'effetto potenzialmente distorsivo della concorrenza<sup>244</sup>.

Con riguardo ai tributi ambientali, tale divieto rileva soprattutto per le misure agevolative. Quanto ai c.d. aiuti ambientali (*environmental aid*), questi sono considerati permessi, tanto che sulla base delle misure di volta in volta introdotte sono stati sviluppati in una serie di modelli che rappresentano oggi per gli Stati le linee guida da seguire per l'introduzione di nuovi incentivi ambientali<sup>245</sup>.

Del resto, è stata la stessa Commissione Europea ad aver indicato alcune tipologie di aiuti compatibili con il mercato unico e, pertanto, ammesse<sup>246</sup>. Tra queste, ve ne sono anche alcune aventi natura fiscale, non ritenute in contrasto con il mercato interno se conformi alle condizioni date<sup>247</sup>. In particolare, per quanto riguarda i beneficiari degli aiuti fiscali relativi alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, essi devono essere selezionati secondo criteri trasparenti e oggettivi, e gli sgravi possono basarsi su una riduzione delle aliquote applicate, sul pagamento di un importo di compensazione

---

<sup>243</sup> Sul punto, si veda R. MICELI, *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, cit., 25 ss..

<sup>244</sup> Sulla disamina di questi punti si rinvia sempre a R. MICELI, *op. cit.*, in particolare 26 ss.; M.C. MALAGUTI, *op. cit.*, 76 ss..

<sup>245</sup> R. MICELI, *op. cit.*, 193, osserva che «The environment is one of the social values protected under the State aid framework and environmental aid has been classified as permitted aid and is now the subject of a self-standing policy».

<sup>246</sup> In questo senso, si vedano ad esempio Comunicazione della Commissione, 3 febbraio 2001, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, 2001/C 37/03; Regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato (regolamento generale di esenzione per categoria). Più di recente, v. anche la Comunicazione della Commissione, Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore del clima, dell'ambiente e dell'energia 2022, 2022/C 80/01,

<sup>247</sup> V. il Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato, da ultimo modificato dal Regolamento (UE) 2023/1315 della Commissione del 23 giugno 2023. L'intera Sezione 7 del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione (artt. 36 ss.) è infatti dedicata agli aiuti per la tutela dell'ambiente e ammette una serie di investimenti, aiuti compresi, per la riduzione e l'eliminazione delle emissioni di gas serra; per le infrastrutture di ricarica o di rifornimento; per l'acquisto di veicoli puliti o a emissione zero; per la promozione di energia da fonti rinnovabili e via dicendo. Gli aiuti fiscali ammessi sono indicati agli artt. 44 e 44-bis, relativi, rispettivamente, agli aiuti sotto forma di sgravi fiscali in conformità della direttiva 2003/96/CE e agli aiuti sotto forma di sgravi da imposte o prelievi parafiscali ambientali.

fisso o sulla combinazione dei due meccanismi. Per quanto riguarda invece gli sgravi da imposte o prelievi ambientali, essi sono compatibili con il mercato solo se la riduzione concessa consente di conseguire un livello più elevato di tutela dell'ambiente, includendo nel campo di applicazione del tributo anche le imprese che non sarebbero in grado di svolgere le loro attività economiche senza lo sgravio. Tali aiuti, inoltre, possono essere concessi solo alle imprese che non sarebbero in grado di svolgere le loro attività senza lo sgravio, i cui costi di produzione aumenterebbero sostanzialmente a causa del tributo ambientale. Anche in questi casi, infine, la scelta dei beneficiari deve essere effettuata secondo criteri trasparenti, non discriminatori e oggettivi.

In questo senso, gli aiuti di Stato ambientali trovano quindi il riconoscimento quale strumento per perseguire gli obiettivi comunitari e sono stati largamente utilizzati anche nel nostro ordinamento<sup>248</sup>.

---

<sup>248</sup> Cfr. R. MICELI, *op. cit.*, 194-195, laddove richiama ad esempio l'art. 6, commi 13-19, l. 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. Tremonti Ambiente), che ha introdotto un'agevolazione fiscale per incentivare gli investimenti ambientali delle piccole e medie imprese, secondo cui la quota di reddito investito non sarebbe concorso a formare il reddito imponibile o, più di recente, il d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con l. 17 giugno 2020, n. 77 (c.d. Decreto Rilancio), che ha introdotto nel nostro ordinamento il c.d. superbonus, riconoscendo la deducibilità del 110% delle spese sostenute per tutta una serie di lavori volti all'efficientamento energetico di determinate categorie di immobili.

### 3. Alcuni dati sulla fiscalità ambientale in Europa

È uso comune, specie nella materia fiscale, misurare l'ammontare delle entrate tributarie quantificandole in termini percentuali in relazione al Prodotto interno lordo (PIL), per fotografarne l'incidenza e avere dati facilmente comparabili<sup>249</sup>.

Ciò vale anche per i tributi ambientali di cui si è detto sinora. Dopo averne ripercorso l'evoluzione e la progressiva affermazione nell'ordinamento europeo e nei singoli Stati membri e chiarite le principali criticità, si ritiene utile soffermarsi su tali aspetti, al fine di riscontrare con concretezza l'incidenza dei prelievi ambientali nel contesto comunitario.

Il che rende necessarie alcune premesse, dal momento che i dati in parola sono, pur nel loro rigore scientifico, da interpretare con cautela per un duplice motivo.

Sul fronte interno, infatti, essi non rivelano nulla circa l'appropriatezza degli strumenti fiscali nel Paese di riferimento, limitandosi a indicarne l'impatto sul PIL<sup>250</sup>, senza che ad esso corrisponda necessariamente una analoga efficienza delle politiche attuate. In altre parole, si può avere anche un tributo ambientale che incida per il 30% del totale delle entrate, senza che tale dato di per sé elevato dica nulla sulla reale efficacia del tributo stesso nel perseguire gli obiettivi ambientali prefissati. Lo stesso ragionamento può essere fatto all'opposto, per cui a fronte di incidenze percentuali minime possono aversi tributi che producono risultati apprezzabili. In aggiunta, si consideri che il gettito dei tributi ambientali è il risultato di variazioni delle basi imponibili e delle aliquote, per cui a seconda di come un prelievo è disegnato si può avere, ad esempio, un aumento di gettito senza un parallelo cambiamento circa le attività inquinanti oppure un aumento pari a zero quando la base imponibile diminuisce ma aumentano le relative aliquote<sup>251</sup>. Per questo, è possibile che l'impatto ambientale della leva fiscale non sia del tutto ricompreso nei dati a disposizione o che, quand'anche ricompreso, non ne sia misurata l'effettiva portata.

---

<sup>249</sup> Il c.d. *tax revenue to GDP ratio* è il metodo che serve a indicare la percentuale di PIL generata dalle entrate tributarie, per offrire una rappresentazione del grado di incidenza dello Stato nel controllo delle risorse economiche.

<sup>250</sup> Cfr. S. SPECK-J. JILKOVA, *Design of Environmental Tax Reforms in Europe*, in M.S. ANDERSEN-P. EKINS (a cura di), *Carbon-Energy Taxation: Lessons from Europe*, Oxford, Oxford University Press, 2009, 25.

<sup>251</sup> Commissione Europea, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Lussemburgo, 2022, 61.

Sul versante esterno, inoltre, le percentuali indicate esprimono valori che difficilmente consentono comparazioni accurate con riferimento a Paesi differenti, se si tiene conto di quanto detto finora, cioè che il numero di strumenti impositivi considerabili come ambientali dai singoli Stati può variare a seconda dell'ordinamento di riferimento.

Ciò nondimeno, nonostante tali limiti e con tutte le dovute cautele del caso, la quantificazione in termini percentuali del gettito fiscale complessivo e delle singole voci rispetto al PIL ha il pregio di offrire degli ordini di grandezza indicativi dei vari tributi oggetto di studio. Questo risulta particolarmente utile soprattutto nella comparazione tra categorie di tributi. Accostare il percentile delle entrate ambientali con quello generato dalla tradizionale imposizione sul lavoro o sui capitali può consentire, infatti, di individuare la politica fiscale complessiva seguita da un Paese e la direzione in cui si sta muovendo.

Si tenga dunque presente la seguente tabella:

	1995	2000	2005	2010	2015	2020	Totale 2020 (mld €)
<b>Belgio</b>							
<i>Totale</i>	43.8%	45.2%	44.9%	43.6%	45.0%	43.6%	199,417
<i>Lavoro</i>	24.4%	24.2%	23.8%	23.7%	23.7%	22.7%	103,5
<i>Capitale</i>	8.7%	9.5%	9.9%	8.8%	10.5%	10.3%	47
<i>Ambiente</i>	2.3%	2.3%	2.3%	2.4%	2.5%	2.5%	11,6
<b>Danimarca</b>							
<i>Totale</i>	48.8%	49.4%	50.8%	45.0%	46.4%	46.8%	146,278
<i>Lavoro</i>	27.3%	26.6%	24.8%	22.7%	23.7%	24.1%	75,4
<i>Capitale</i>	6.4%	7.2%	10%	7.7%	8.6%	8.9%	27,9
<i>Ambiente</i>	4.5%	5.3%	6%	4.0%	4.0%	3.2%	9,9
<b>Finlandia</b>							
<i>Totale</i>	45.7%	47.2%	43.9%	40.6%	43.5%	42.1%	99,530
<i>Lavoro</i>	26.1%	23.7%	23.2%	21.1%	22.4%	20.9%	49,4
<i>Capitale</i>	5.8%	9.9%	7.1%	6.5%	7.0%	7.2%	16,9
<i>Ambiente</i>	2.9%	3.1%	3.1%	2.7%	2.9%	2.7%	6,5
<b>Francia</b>							
<i>Totale</i>	42.7%	44.1%	43.6%	42.3%	45.7%	45.6%	1.049,753
<i>Lavoro</i>	23%	22.9%	23%	22.2%	24.0%	23.5%	540,7
<i>Capitale</i>	8%	9.9%	9.5%	9.4%	10.4%	10.7%	245,5
<i>Ambiente</i>	2.8%	2.5%	2.2%	1.9%	2.2%	2.2%	50,2
<b>Germania</b>							
<i>Totale</i>	39.8%	41.9%	38.8%	37.3%	38.8%	40.0%	1.348,198
<i>Lavoro</i>	23.9%	24.5%	22.6%	21.0%	21.7%	23.9%	803,2
<i>Capitale</i>	5.6%	6.8%	6%	5.6%	6.6%	6.5%	218,3
<i>Ambiente</i>	2.3%	2.4%	2.5%	2.2%	1.9%	1.7%	57,5
<b>Italia</b>							
<i>Totale</i>	40.1%	41.8%	40.4%	41.2%	42.8%	42.7%	705,972
<i>Lavoro</i>	18.1%	19.9%	20.4%	21.5%	21.1%	22.1%	367,9
<i>Capitale</i>	11.6%	10.9%	10%	9.2%	10.6%	9.8%	161,7
<i>Ambiente</i>	3.6%	3.1%	2.7%	2.8%	3.4%	3.0%	50,2

<b>Paesi Bassi</b>							
<i>Totale</i>	40.2%	39.9%	37.6%	35.9%	36.9%	39.7%	317,442
<i>Lavoro</i>	21.8%	20.4%	18.2%	19.5%	20.0%	20.6%	164,9
<i>Capitale</i>	7.2%	7.8%	7.4%	5.0%	6.0%	7.3%	58,6
<i>Ambiente</i>	3.6%	3.9%	3.9%	3.5%	3.3%	3.2%	25,3
<b>Spagna</b>							
<i>Totale</i>	32.7%	33.9%	35.6%	31.3%	33.9%	36.8%	413,219
<i>Lavoro</i>	16.4%	15.8%	16.2%	16.6%	16.3%	19.8%	222,5
<i>Capitale</i>	7.4%	8.8%	10.1%	6.6%	8.0%	7.9%	88,1
<i>Ambiente</i>	2.2%	2.2%	1.9%	1.6%	1.9%	1.7%	19,6
<b>Svezia</b>							
<i>Totale</i>	47.9%	51.5%	48.9%	42.9%	42.6%	42.8%	203,386
<i>Lavoro</i>	30.7%	30.8%	29.1%	24.2%	24.5%	24.9%	118,6
<i>Capitale</i>	4.9%	8.4%	7.2%	6.1%	6.2%	5.8%	27,4
<i>Ambiente</i>	2.8%	2.8%	2.8%	2.7%	2.2%	2.0%	9,6
<b>Media UE</b>							
<i>Totale</i>	39.4%	40.5%	39.1%	37.9%	39.7%	40.2%	5.380,933
<i>Lavoro</i>	20.9%	20.3%	19.6%	20.0%	20.5%	21.5%	2.878
<i>Capitale</i>	7.6%	8.9%	8.6%	7.1%	8.1%	7.9%	1.059,6
<i>Ambiente</i>	2.8%	2.7%	2.6%	2.4%	2.4%	2.2%	299,9
<b>Norvegia</b>							
<i>Totale</i>	42%	42.6%	43.5%	42.0%	38.6%	38.6%	122,983
<i>Lavoro</i>	18.9%	17.5%	17%	17.3%	18.9%	20.2%	64,2
<i>Capitale</i>	9.2%	12.4%	14.8%	13.2%	8.3%	6.4%	20,4
<i>Ambiente</i>	3.2%	3.4%	3.1%	2.7%	2.3%	2.0%	6,5

Fonte: Commissione Europea, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*.

Dai dati riportati, possono ricavarsi alcune considerazioni.

Ciò che emerge fin da subito è un generale aumento dell'incidenza del gettito fiscale sul PIL, che si attesta a una media europea pari al 40,2%, in relativa crescita in quasi tutti gli Stati europei. Il che significa, in primo luogo, che la concorrenza fiscale non ha determinato la riduzione delle basi imponibili.

Piuttosto, la percentuale di PIL costituita da entrate tributarie ha dimostrato una costante tendenza all'aumento, anche se tale aggravio della tassazione generale è stato solamente marginale rispetto al passato. In questo senso, si può affermare che la concorrenza fiscale ha frenato la tendenza all'aumento delle tasse in Paesi con una imposizione fiscale elevata, accelerandola in Paesi con imposizione fiscale più contenuta. In tal modo ha prodotto una convergenza in seno all'Unione, livellando le differenze tra Stati.

In seconda battuta, emergono con chiarezza due ulteriori elementi: da un lato, il fatto che circa la metà delle entrate tributarie sono rappresentate da prelievi su redditi da lavoro; dall'altro, l'esiguità del gettito da tributi ambientali, nonostante ormai vi sia un

ampio consenso a livello internazionale, comunitario e nazionale sull'utilità di tali strumenti.

Quanto all'incidenza dei redditi da lavoro, questa si attesta oggi attorno a una media europea del 21,5% sul totale delle entrate, con picchi di quasi il 25% in alcuni Paesi<sup>252</sup>. Il che significa che mediamente, in Europa, circa il 53% del gettito fiscale degli Stati membri è rappresentato da tributi sul lavoro.

Questo aiuta a comprendere con maggiore chiarezza l'esigenza di introdurre nuove forme di prelievo in grado di alleggerire la tassazione dei redditi da lavoro. Ridurre il carico fiscale e contenere il costo del lavoro permetterebbe di rilanciare gli investimenti, favorire politiche occupazionali e sostenere i consumi dei privati, specialmente nei periodi di inflazione.

Il che potrebbe anche liberare energie per studiare e sperimentare processi produttivi tecnologicamente all'avanguardia per contenere le esternalità negative ambientali.

Appare in tutta la sua evidenza, però, che di alternative serie e concrete non ve ne siano molte allo stato attuale. In attesa di definire i criteri e le procedure per poter efficacemente sottoporre a tassazione le nuove manifestazioni di ricchezza dei nostri tempi e di disegnare una c.d. "fiscalità 2.0" che sappia intercettare in modo sistemico le manifestazioni di ricchezza generate dalle criptoattività, dall'intelligenza artificiale, dai redditi generati dai colossi mondiali delle Big Tech attraverso l'utilizzo dei dati e, anche, dalle attività ambientalmente nocive, sembra infatti che il reddito da lavoro rimanga quello più facilmente individuabile e tassabile.

Allo stesso tempo, dai dati emerge l'esiguità con cui i prelievi ambientali contribuiscono alle entrate generali. Inoltre, salvo casi isolati<sup>253</sup>, la loro incidenza è andata decrescendo negli ultimi periodi. Con il risultato paradossale che, a fronte del riconoscimento pressoché unanime dell'importanza della fiscalità ambientale, la sua incidenza in termini generali è andata diminuendo anziché aumentare e, comunque, non è ancora tale da assicurare una transizione verso nuove entrate rispetto a quelle tradizionali.

---

<sup>252</sup> Si prenda ad esempio la Svezia, in cui comunque tale percentuale elevata rappresenta un dato in diminuzione, se si considera che era pari al 30,7% nel 1995, registrando quindi un calo del 5,8% dal 1995 a oggi.

<sup>253</sup> Ci si riferisce in particolare al Belgio, in cui nel periodo analizzato i tributi ambientali sono cresciuti di uno 0,2%.

Tale diminuzione è dovuta in parte anche agli effetti della pandemia da Covid-19. A causa delle imponenti limitazioni alla mobilità e alla circolazione, infatti, è notevolmente diminuito il fabbisogno di energia, fintanto che tali restrizioni sono rimaste in vigore. Essendo la maggior parte dei tributi ambientali attualmente in vigore basati sul consumo energetico, questo spiega la contrazione registrata.

Le percentuali sopra riportate aumentano se invece di rapportarle alle entrate generali dei vari Paesi si comparano con il solo gettito fiscale. In questo caso, esse rappresentano circa il 5,5% delle entrate fiscali come media europea, con alcuni Stati al di sotto di tale soglia, come per esempio Francia e Germania, in cui i tributi ambientali rappresentano rispettivamente il 4,8% e il 4,25% circa delle entrate fiscali, e altri con percentuali più elevate, tra cui Italia (7% circa) e Paesi Bassi (8% circa).

Come già detto, tali dati non sono indicativi della efficacia dei tributi ambientali introdotti in ogni ordinamento. In aggiunta, si deve considerare che le cifre di riferimento possono variare, più o meno sensibilmente, a seconda degli studi effettuati e della fonte che ha elaborato i dati. Ciononostante, proprio per la mancanza di politiche fiscali di più ampio respiro e largamente condivise, si è ancora ben lontani dal conseguire gli effetti del c.d. doppio dividendo in precedenza richiamato.

## CAPITOLO III

### I tributi ambientali alla prova di maturità: prospettive per una fiscalità sovranazionale

SOMMARIO: 1. Il concetto di tributi ambientali– 2. Alcune precisazioni terminologiche – 3. Nuove sfide – 3.1. (*Segue*) La prospettiva internazionale – 3.2. (*Segue*) La prospettiva comunitaria

#### 1. Il concetto di tributi ambientali

Nello scenario sin qui descritto, a partire dalla seconda metà degli anni Ottanta, si sviluppa, grazie soprattutto ad alcuni studi dell'OCSE, la consapevolezza che la leva fiscale rappresenti uno strumento particolarmente efficace per la tutela dell'ambiente e, in particolare, di contrasto al danno ambientale<sup>254</sup>.

Quando ci si riferisce alla categoria di tributi ambientali, si ha riguardo solitamente a una più o meno vasta compagine di prelievi coattivi che abbiano un collegamento diretto o indiretto con l'ambiente.

Una prima classificazione dei vari strumenti a carattere economico per contenere l'inquinamento ambientale si deve all'OCSE, che ne individuava cinque categorie<sup>255</sup>:

a) i tributi, aventi funzione disincentivante;

b) i depositi cauzionali, che consistono in sovrapprezzi sui prodotti acquistati, che possono poi essere restituiti in caso di raccolta e riciclaggio<sup>256</sup>;

---

<sup>254</sup> F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, in S. GRASSI-M.A. SANDULLI (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, II, *I procedimenti amministrativi per la tutela dell'ambiente*, Milano, Giuffrè, 2014, 279-280. Evidenzia l'importanza degli studi OCSE anche F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, cit., 31, secondo cui «senza alcun dubbio, nel panorama internazionale, è da parte dell'OECD che i temi concernenti la tutela dell'ambiente e, in questo ambito, della fiscalità ambientale sono stati maggiormente approfonditi. Delle numerose ed accurate analisi realizzate da tale organismo è possibile acquisire una dettagliata informativa sullo stato delle legislazioni dei singoli Stati ad esso aderenti». Sulle varie organizzazioni internazionali che oggi annoverano tra le loro competenze anche tematiche relative alla tutela dell'ambiente, v. A. BAKKER, *Policy Frameworks and International Organizations*, cit., in particolare 26-52.

<sup>255</sup> Il riferimento è in particolare a OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Parigi, 1989.

<sup>256</sup> Si pensi ad esempio al c.d. vuoto a rendere, pensato per ridurre la produzione di rifiuti di imballaggio e favorire il riutilizzo di imballaggi usati, generalmente di vetro o plastica. Il meccanismo prevede il versamento, insieme al prezzo di acquisto del bene imballato, di una somma a titolo di cauzione, che viene restituita una volta che l'acquirente restituisce l'imballaggio vuoto nelle apposite aree di raccolta. In questo modo l'interesse del consumatore alla ripetizione di quanto versato a titolo di caparra assicura una sua partecipazione attiva nel processo di raccolta e riciclaggio di determinati imballaggi in vetro o plastica. Si tratta di uno strumento che trova una notevole diffusione. In Italia, il D.M. 3 luglio 2017, n. 142 ha

c) i sussidi, cioè ogni forma di aiuto finanziario a sostegno di iniziative finalizzate a ridurre l'inquinamento<sup>257</sup>;

d) i permessi negoziabili e altri interventi di mercato, che limitano le produzioni inquinanti e favoriscono l'innovazione e la ricerca di alternative con minore impatto ambientale<sup>258</sup>;

e) le penalità, applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti<sup>259</sup>.

La leva fiscale, in questo caso, era posta sullo stesso piano con gli altri strumenti a carattere economico, e ad essa era riservato «solo il ruolo di [...] reperimento di risorse finanziarie per l'ambiente o di tributo disincentivante, concorrente con gli altri strumenti economici ad indirizzare le scelte dei consumatori»<sup>260</sup>.

In altre parole, in questo iniziale contesto, i tributi erano uno degli strumenti per internalizzare le esternalità negative al fine di indirizzare le scelte dei consumatori. L'unica differenza stava nella coattività del prelievo fiscale, a fronte della corrispettività degli altri, in cui era sempre prevista, in caso di una obbligazione pecuniaria, una controprestazione.

Non deve stupire, quindi, che il significato di tributo ambientale accolto in sede internazionale prescindesse da qualsiasi nozione propria dei singoli Stati, così come «risultava irrilevante il criterio a fondamento della giustificazione e distribuzione del prelievo utilizzato dai diversi sistemi fiscali dei singoli Stati membri, oscillante tra l'applicazione del principio di capacità contributiva o del beneficio»<sup>261</sup>. Si trattava di

---

introdotta il Regolamento recante la sperimentazione di un sistema di restituzione di specifiche tipologie di imballaggi destinati all'uso alimentare, ai sensi dell'art. 219-*bis* del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, che disciplina le modalità di attuazione, i valori cauzionali per ogni categoria di imballaggio riutilizzabile, le forme di incentivazione e le rispettive modalità di applicazione.

<sup>257</sup> L'art. 68 della l. 28 dicembre 2015, n. 221, recante disposizioni materia ambientale per promuovere misure di *green economy* e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali, ha incaricato il Ministero dell'Ambiente di predisporre con cadenza annuale un catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (c.d. SAD) e favorevoli (c.d. SAF). Ai fini classificatori, sono considerati sussidi, tra gli altri, incentivi, agevolazioni, finanziamenti agevolati ed esenzioni. Secondo il catalogo del 2022, relativo all'anno 2021, erano previsti dal nostro ordinamento 168 sussidi ambientali, per un valore complessivo di 52,5 miliardi di euro circa. Di questi, solo 77 erano ambientalmente favorevoli (pari a 18,6 miliardi di euro), al fianco di 58 sussidi dannosi (per importi pari a 22,4 miliardi di euro) e altri 33 di natura incerta (che ammontavano a 11,5 miliardi di euro). Dal 2016, il peso sulle casse dello Stato dei sussidi dannosi, pur rimasti pressoché invariati nel numero, è passato da 18,2 a 22,4 miliardi di euro. Questo punto sarà ulteriormente ripreso e sviluppato nelle conclusioni.

<sup>258</sup> L'esempio classico di questi strumenti è rappresentato dall'*Emission Trade System* (ETS).

<sup>259</sup> Quali ad esempio fideiussioni o *performance bond*.

<sup>260</sup> F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 281.

<sup>261</sup> R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 20.

tributi tradizionali, il cui fine ambientale rimaneva estraneo alla fattispecie e al presupposto impositivo, quale obiettivo extrafiscale, di natura politico-sociale.

Concepito secondo il modello del tributo di scopo<sup>262</sup>, questo ha trovato un'applicazione limitata, dovuta, in parte, anche dalla disomogeneità con cui è stato utilizzato in ambito OCSE<sup>263</sup>. Una tale disomogeneità applicativa, come è stato osservato, potrebbe essere imputabile a una generale sfiducia nella funzione ambientale intrinsecamente attribuibile alla leva fiscale, cui riconoscere solamente un ruolo politico-sociale, quale dichiarazione di principio rivolta all'opinione pubblica, poi nella sostanza scarsamente efficace<sup>264</sup>.

Ciò per via, anche, dell'allora incerta qualificazione di tributo ambientale<sup>265</sup>. Annoverato, al pari di altri, tra gli strumenti a carattere economico cui fare ricorso nell'attuazione di politiche ambientali, i tributi sono stati in questa fase considerati più sotto il profilo economico che giuridico.

Quale meccanismo per internalizzare le esternalità negative nel prezzo finale di beni, attività o servizi nocivi per l'ambiente, questa categoria di tributi è stata analizzata prevalentemente in chiave economica e, per questo, alcuni aspetti non sono stati sufficientemente presi in considerazione. Per questo motivo si sono avute definizioni non sempre univoche o concordanti, contribuendo in tal modo ad alimentare le incertezze cui si è fatto cenno.

---

<sup>262</sup> Sul punto, v. F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 537-538, secondo cui in questo periodo storico si aveva considerazione esclusivamente per le finalità del tributo, senza analizzarne il presupposto impositivo, destinando il gettito così ricavato a specifiche attività di disinquinamento.

<sup>263</sup> F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, cit., 36, notano che, per via del limitato ambito di applicazione, «le imposte ambientali forniscono un gettito molto contenuto rispetto alle altre imposte introdotte nei Paesi OECD».

<sup>264</sup> Sul punto, cfr. ancora R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 20; F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 115, anche in S. GRASSI-M. CECCHETTI-A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, II, Firenze, Olschki, 1999, 359. Osserva F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 277, che talvolta si assiste a mere dichiarazioni di intento, la cui finalità è solo quella di “colorare” di finalità ambientali un nuovo prelievo o l'aumento di un prelievo esistente per renderlo più accetto all'opinione pubblica.

<sup>265</sup> Riguardo alle incertezze che avvolgono i tributi ambientali in questo periodo storico, osservano F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, cit., 34, che anche in ambito OCSE era allora radicato il convincimento che tali imposte dovessero rispettare comunque i principi fondamentali del sistema tributario in cui vengono inserite e cioè neutralità, equità ed efficienza amministrativa (in tal senso v. ad es. OECD, *Taxation and environment. Complementary policies*, Parigi, 1992). Questo, continuano gli Autori, cozzava non poco con il fatto che i tributi ambientali venivano introdotti, nella generalità dei casi, proprio per correggere comportamenti diseconomici dei consumatori, al fine di perseguire il risparmio di quel bene collettivo che è l'ambiente.

Lo scenario muta parzialmente grazie anche al contributo fornito dalle istituzioni europee, in particolare dalla Commissione. A partire dalla seconda metà degli anni Novanta, infatti, con il dichiarato scopo di creare consenso attorno alle definizioni e classificazioni degli strumenti più incerti, la Commissione e l'OCSE hanno cercato di chiarire il significato di tributo ambientale.

In particolare, l'attenzione è stata posta sui requisiti necessari per una simile classificazione. I possibili indicatori sono stati identificati:

- a) nella base imponibile, per cui il prelievo deve essere determinato su una attività che abbia un impatto negativo sull'ambiente scientificamente dimostrabile;
- b) nell'azione incentivante che questo potrebbe avere;
- c) nello scopo dichiarato, cioè l'obiettivo per cui questo è stato introdotto dal legislatore.

Tra questi possibili indicatori, solo quello *sub a)* è stato ritenuto idoneo a qualificare un tributo come ambientale; gli altri due, in quanto fattori esterni, attengono maggiormente ad aspettative o giudizi soggettivi e, per questo, possono tutt'al più concorrere con il primo nell'identificazione dei tratti del prelievo.

Alla luce di ciò, è stato definito come ambientale quel tributo la cui base imponibile sia una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente, quando è usato o rilasciato<sup>266</sup>. Questo perché la base imponibile è stata ritenuta l'unico elemento in grado di fornire elementi oggettivi a sostegno della classificazione.

Per quanto più oggettiva e rigorosa, sottratta ad approssimazioni o valutazioni soggettive, questa definizione presenta comunque alcuni margini di incertezza, soprattutto per quanto riguarda il concetto di tributo e l'impatto negativo dimostrabile sull'ambiente<sup>267</sup>. Quanto al primo aspetto, esso sarà oggetto di più approfondita trattazione nel prosieguo, allorché si cercherà di delineare cosa si intenda per *tax* e a quali specifici strumenti tributari ci si riferisca.

---

<sup>266</sup> Secondo la Commissione Europea, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 1996, 3, si è in presenza di un tributo ambientale allorché la «tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment, when used or released».

<sup>267</sup> Sul punto cfr. F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, in L. SALVINI-G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 2014, 774.

Per ciò che invece attiene all’impatto negativo sull’ambiente, scientificamente dimostrabile, questo sta a significare qualsiasi «deterioramento di beni ambientali finora liberi, oppure, una riduzione della offerta di tali beni»<sup>268</sup>, dovuto all’immissione di unità fisiche quali una «unità di sostanza emessa, oppure una unità sostitutiva o consequenziale per emissioni, oppure una unità di specifiche risorse naturali»<sup>269</sup>.

Va specificato inoltre che il deterioramento deve essere tollerabile da parte dell’ecosistema, nel senso che non deve tradursi in pregiudizi irreparabili. In quest’ultimo caso, infatti, l’obbligazione pecuniaria che ne deriverebbe non avrebbe natura fiscale, quanto piuttosto carattere risarcitorio, ripristinatorio o sanzionatorio, a seconda dei casi<sup>270</sup>.

Questa definizione, fatta propria anche dall’OCSE, ha influenzato gli studi successivi, che hanno progressivamente riconosciuto che la leva fiscale svolge un ruolo chiave all’interno dello strumentario per la protezione dell’ambiente<sup>271</sup>. Anche attraverso analisi empiriche e *case studies* sono stati sottolineati gli importanti vantaggi che tali imposte offrono, in termini di effettività dei risultati conseguiti, di efficienza economica, di capacità di reperire gettito e di trasparenza.

In particolare, è stato osservato che la tassazione ambientale presenterebbe profili di efficienza sia “statica”, in quanto verrebbero adottate per prime le misure di abbattimento dei costi individuali più bassi, con ciò raggiungendo gli obiettivi ambientali con il minor impatto economico per la società, che “dinamica”, nel senso che l’incentivo alla riduzione dell’impatto ambientale – e quindi dei costi sostenuti – permane anche dopo che siano stati raggiunti anche notevoli progressi<sup>272</sup>.

Se ben articolati, i tributi assicurano inoltre una elevata chiarezza in termini di costi e coperture, rendendo chiaro cosa è sottoposto a tassazione, chi ne sia eventualmente escluso, quali siano le aliquote associate alle singole unità delle varie forme di inquinamento.

---

<sup>268</sup> V. al riguardo sempre F. PITRONE, *op. ult. cit.*, 774, ove fa riferimento alla «deterioration of hitherto free environmental goods or a reduction of the supply of such goods».

<sup>269</sup> Si veda al riguardo F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 284.

<sup>270</sup> Anche su questo punto si rinvia *infra*, allorché si tenterà di individuare cosa debba intendersi per tributo. Sul punto v. A.E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, 4, 1326.

<sup>271</sup> Si vedano da ultimo, in particolare, OCSE, *Taxation, Innovation and Environment*, 2010 e ID, *Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers*, 2011.

<sup>272</sup> V. OCSE, *Taxation, Innovation and Environment*, cit., 137.

Tutto questo si traduce nella promozione e nello sviluppo dell'innovazione, al fine di trovare alternative ambientalmente compatibili che consentano un risparmio di imposta. Al contrario di altre misure, come ad esempio anche i regolamenti o i sussidi, infatti, i tributi lasciano ai consumatori e agli operatori economici piena flessibilità e potere di scelta sul decidere come cambiare i rispettivi comportamenti e ridurre le attività dannose<sup>273</sup>. In questo senso, quindi, è rimessa a ciascuno la possibilità di scegliere la via più conveniente per ridurre gli impatti ambientali della propria attività, operando all'interno del libero mercato.

Questo approccio più concreto ha avuto il pregio di identificare nel danno ambientale non più una mera finalità extra-fiscale del tributo, ma il presupposto impositivo dello stesso. Secondo questa ricostruzione, quindi, tanto è onerosa l'imposta, quanto più la misura è efficace e maggiore è la spinta all'innovazione<sup>274</sup>.

È quindi necessario che vi sia una correlazione causale tra unità fisica responsabile del danno (reversibile) all'ambiente e presupposto del tributo. Il che consente di ritenere configurabili tributi ambientali in senso proprio nel caso in cui il presupposto «sia costituito da un'emissione inquinante o da una risorsa, un bene od un prodotto che determinino un danno ambientale»<sup>275</sup>. Secondo parte della dottrina, un limite rappresentato da questa ricostruzione è che una nozione di tributo così strutturata, se da un lato rappresenta un progresso rispetto al punto di partenza, dall'altro è ancora troppo condizionata dal danno ambientale che una condotta deve causare quale base imponibile, mentre non è prestata sufficiente attenzione all'ambiente in sé, da tutelare a prescindere da qualunque danno l'attività umana possa determinare<sup>276</sup>.

Una volta rimarcata la centralità della leva tributaria nella tutela dell'ambiente, chiarito cosa debba intendersi per tributo ambientale o *environmental tax* ed evidenziato il nesso di causalità tra base imponibile e deterioramento ambientale, l'ulteriore punto

---

<sup>273</sup> Questo ha come conseguenza, secondo quanto riportato in OCSE, *Taxation, Innovation and Environment*, cit., 23, che le innovazioni possono assumere una indefinita varietà di declinazioni, potendo spaziare dall'azienda che calibra in modo differente i macchinari industriali in modo da emettere meno sostanze inquinanti fino allo sviluppo di fonti di energia alternative. L'ampia libertà e discrezionalità riconosciute ai singoli consumatori e alle imprese, quale conseguenza dell'operare all'interno di un mercato concorrenziale, consente a ognuno di valutare quale possa essere la soluzione migliore per il proprio caso concreto.

<sup>274</sup> Lo studio OCSE, *Taxation, Innovation and Environment*, cit., si riferisce in particolar modo alla tassazione delle emissioni inquinanti, ma i ragionamenti di principio ivi svolti possono essere applicati allo strumento impositivo in genere.

<sup>275</sup> Cfr. F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 284-285.

<sup>276</sup> V. ancora F. MARCHETTI, *ult. op. cit.*, 282.

che merita di essere approfondito è cosa si intenda per danno ambientale, definito da alcuni economisti come «il costo incrementale che la popolazione di un paese, e di conseguenza la sua economia, deve sostenere, in conseguenza dell'inquinamento, o meglio di un inquinamento eccessivo, non assorbibile dall'ambiente»<sup>277</sup>.

A tale riguardo, il Parlamento Europeo ha chiarito che costituisce un danno all'ambiente qualsiasi mutamento negativo misurabile di una risorsa naturale o un deterioramento misurabile di un servizio di una risorsa naturale, che può prodursi direttamente o indirettamente<sup>278</sup>. In questo senso, come osservato, costituisce danno ambientale non solo il pregiudizio arrecato alla salute umana, ma anche quello causato direttamente all'ambiente senza conseguenza alcuna nei confronti dell'uomo<sup>279</sup>.

Quanto poi ai criteri per misurare l'entità del danno, essi sono generalmente difficili, specialmente laddove si sia in presenza di elementi che sono privi di specifici valori di mercato, come ad esempio la biodiversità o la qualità dell'aria. Cionondimeno, la valutazione economica del danno ambientale risulta un passaggio di fondamentale importanza per più finalità: oltre a consentire, sul versante privatistico, la quantificazione di risarcimenti sia giudiziali che stragiudiziali, permette infatti la stima di possibili danni conseguenti alla realizzazione e gestione di infrastrutture e di strutture produttive o commerciali, oltre all'individuazione delle misure di prevenzione e di ripristino dell'ambiente<sup>280</sup>.

---

<sup>277</sup> Cfr. M. DI PACE, *La valutazione del danno ambientale*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 84.

<sup>278</sup> Così la Direttiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale. La direttiva distingue poi tra tre possibili tipologie di danno ambientale. La prima è rappresentata dal danno alle specie e agli habitat naturali protetti, vale a dire qualsiasi danno che produca significativi effetti negativi sul raggiungimento o il mantenimento di uno stato di conservazione favorevole di tali specie e habitat. L'entità di tali effetti è da valutare in riferimento alle condizioni originarie. Il secondo tipo di danni è quello alle acque, vale a dire qualsiasi danno che incida in modo significativamente negativo sullo stato ecologico, chimico e/o quantitativo e/o sul potenziale ecologico delle acque interessate. L'ultima categoria è rappresentata dai danni al terreno, vale a dire qualsiasi contaminazione del terreno che crei un rischio significativo di effetti negativi sulla salute umana a seguito dell'introduzione diretta o indiretta nel suolo, sul suolo o nel sottosuolo di sostanze, preparati, organismi o microrganismi nel suolo. In Italia tale direttiva è stata recepita con il d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152, che all'art. 300 definisce danno ambientale come «qualsiasi deterioramento significativo e misurabile, diretto o indiretto, di una risorsa naturale o dell'utilità assicurata da quest'ultima».

<sup>279</sup> Cfr. F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 775, secondo cui «it seems that the environmental damage includes not only a damage that creates a negative impact on human health, but also an objective damage to the environment without any consequence on human health».

<sup>280</sup> Si veda al riguardo M. DI PACE, *La valutazione del danno ambientale*, cit., 85 ss., cui si rimanda anche per l'illustrazione delle diverse modalità di quantificazione economica del danno ambientale, che in questa sede è giusto il caso di citare.

Questa operazione di misurazione consente, in altre parole, di avere valori di riferimento più o meno certi da tenere in considerazione nella determinazione delle aliquote dei tributi ambientali. Come detto, però, può risultare molto complesso determinare o monitorare direttamente tali indici: si pensi ad esempio al caso in cui l'unità fisica responsabile del danno ambientale sia costituita da emissioni o addirittura da elementi responsabili dell'emissione<sup>281</sup>. In questi casi, per praticità, la base imponibile dell'eventuale tributo può essere determinata sull'elemento responsabile dell'emissione, generalmente la risorsa che causa poi l'inquinamento<sup>282</sup>.

Il danno deve avere inoltre un impatto negativo scientificamente dimostrabile che, secondo l'Unione Europea e l'OCSE, si verifica quando concorrono tre fattori: uno di natura tecnica, uno di natura tecnico-economica e uno di natura sociale<sup>283</sup>. In primo luogo, deve esservi una sufficiente evidenza scientifica sulla nocività ambientale dell'unità fisica di riferimento; in secondo luogo, il deterioramento ambientale così determinato deve essere superiore a quello normalmente provocato dallo svolgimento delle altre attività economiche; infine, tale impatto deve essere inquadrato come significativo anche a livello politico<sup>284</sup>.

In questo senso, seppure con alcune incertezze terminologiche di cui si dirà più avanti – che ancora non consentono di individuare con la necessaria chiarezza gli strumenti tributari di riferimento – si sono registrati notevoli passi in avanti verso la definizione di un modello di *environmental tax* a livello sovranazionale. Tuttavia, come è stato osservato, tale definizione può essere interpretata come se facesse riferimento a tributi che rispondono a scopi ambientali piuttosto che fiscali<sup>285</sup>.

È per questo che in sede OCSE è stata elaborata anche la definizione di *environmentally related taxes*, che corrispondono ai c.d. tributi con finalità ambientali,

---

<sup>281</sup> Come ad es. il combustibile che consente il funzionamento di un motore, a questo punto responsabile delle emissioni di anidride carbonica.

<sup>282</sup> V. ancora F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 776. Per tornare all'esempio di cui alla precedente nota, quindi, la base imponibile del tributo non sarà la quantità di emissioni generate a causa di un litro di combustibile, in quanto difficilmente misurabile in via generale, quanto piuttosto il litro di combustibile in sé, quale fonte dell'inquinamento poi prodotto per via della combustione del motore.

<sup>283</sup> Commissione Europea, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, cit., 4.

<sup>284</sup> Osserva infatti F. PITRONE, *op. ult. cit.*, 776, che «first of all, there must be sufficient scientific evidence that the physical unit is noxious for the environment (technical knowledge). Secondly, the environmental deterioration must be well above the average negative impact of all economic activities (techno-economic knowledge). Thirdly, the impact must be politically determined as significant (social acceptance)».

<sup>285</sup> F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 777.

definiti come qualsiasi pagamento obbligatorio e senza controprestazione, effettuato agli apparati centrali, determinato su basi imponibili che abbiano una particolare rilevanza dal punto di vista ambientale e dovuto dal soggetto inquinatore per prevenire, ridurre o eliminare l'inquinamento<sup>286</sup> o in relazione allo sfruttamento di materie prime, quali ad esempio il suolo o le risorse idriche<sup>287</sup>.

L'assenza di controprestazione starebbe proprio a indicare che gli eventuali benefici derivanti ai contribuenti dalle politiche centrali non rappresentano una proporzione dei pagamenti sostenuti. Le controprestazioni ai pagamenti obbligatori effettuati alle amministrazioni fiscali, determinati in modo più o meno proporzionale al servizio offerto, sono infatti etichettabili come tasse, *fees* o *charges*<sup>288</sup>.

A ben vedere, questa seconda definizione appare più ampia della precedente. Invece di fare riferimento a quei tributi la cui base imponibile sia una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente, quando è usato o rilasciato, in questa seconda accezione la base imponibile deve avere una "particolare rilevanza" dal punto di vista ambientale. Il che rende necessaria una serie di precisazioni<sup>289</sup>.

In primo luogo, scompare infatti il riferimento alle unità fisiche o ai relativi sostituti o derivati. La base imponibile ricomprende comunque prodotti energetici, veicoli a motore, rifiuti, emissioni (siano esse effettivamente accertate o semplicemente stimate), risorse naturali ecc.<sup>290</sup>. In seconda battuta, il collegamento tra la base imponibile e la sua rilevanza ambientale appare sbiadito, quasi edulcorato, rispetto all'impatto negativo scientificamente dimostrabile richiesto invece nell'altro caso. Infine, le c.d.

---

<sup>286</sup> V. in tal senso R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 19. Osserva lo stesso anche F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 771 ss..

<sup>287</sup> Sul fatto che le c.d. *green taxes* siano declinabili in imposte sull'inquinamento e sullo sfruttamento di materie prime, v. Y. XU, *Environmental taxation in China: the case of transport fuel taxation*, in R. CULLEN-J. VANDERWOLK-Y. XU (a cura di), *Green Taxation in East Asia*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2011, 31, secondo cui «the term "green tax" is an umbrella concept for two kind of tax, a pollution tax and a resource tax. The broadest definition of green taxes encompass all the taxes that are related to the environment and natural resources».

<sup>288</sup> Tale definizione è riportata in OCSE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, 2001, 26, box 2.1.; poi ripresa anche in ID, *Taxation, Innovation and Environment*, cit., 33, box 2.1., secondo cui si considerano «environmentally related taxes as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax bases deemed to be of particular environmental relevance».

<sup>289</sup> Tratte da F. PITRONE, *op. ult. cit.*, 778-779.

<sup>290</sup> V. ancora OCSE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, cit., 26, box 2.1..

*environmentally related taxes* si riferiscono anche a tributi che hanno un impatto positivo sull'ambiente, non solo a quelli ad effetto negativo<sup>291</sup>.

Per tali motivi, questa seconda definizione appare più ampia rispetto alla prima e, proprio in quanto meno restrittiva, viene talvolta preferita per la sua capacità di ricomprendere differenti tipologie di tributi, senza circoscrivere in modo eccessivo il perimetro, in tal modo rispondendo più efficacemente ai principi di diritto internazionale. Sebbene possa apparire scontato, infatti, occorre sempre tenere a mente che l'ordinamento internazionale non è dotato di una struttura istituzionale gerarchica ben definita, come invece accade nei singoli Stati.

In ogni caso, è ben radicata la consapevolezza che, singolarmente considerati, gli strumenti fiscali, siano essi intesi come *environmental taxes* o *environmentally related taxes* nei termini di cui sopra, non costituiscono, da soli, la panacea di tutti i mali, per quanto sistematicamente strutturati possano essere. Essi devono piuttosto essere combinati con gli altri strumenti a disposizione per il perseguimento degli obiettivi prefissati<sup>292</sup>. Infatti, se da un lato i tributi possono influire in modo efficace sulla quantità di utilizzo di un dato prodotto, o sulla scelta tra questo e altri prodotti simili, non altrettanto efficacemente possono determinare come, quando o dove detto prodotto viene utilizzato<sup>293</sup>. Per questi limiti, che dipendono dalla natura stessa e dalla funzione della leva fiscale, altri strumenti di regolazione si rendono necessari.

Eppure, non per questo risulta meno importante cercare di addivenire, nei limiti del possibile, a posizioni comuni e largamente condivise sulle caratteristiche che i tributi ambientali dovrebbero avere, in modo da assicurare una diffusione di tali strumenti su vasta scala, dal momento che un sistema di prelievi ben confezionato può ottenere risultati tanto maggiori quanto più estesa è la platea dei soggetti coinvolti.

Per contro, una fiscalità ambientale a macchia di leopardo, che differisca da Stato a Stato, oltre a non ottenere i risultati sperati in termini di tutela effettiva, rischia di alterare il mercato con ricadute finali sulla competitività internazionale degli operatori, favorendo fenomeni elusivi ed evasivi e disincentivando l'adozione di comportamenti sostenibili.

Ecco perché, per perseguire al meglio le ambiziose politiche ambientali e gli obiettivi di volta in volta fissati, una delle grandi sfide future è rappresentata dalla

---

<sup>291</sup> Sul punto, v. T. KULCSÁR, *International Tax Aspects of Climate Change*, IFA, 2011, in particolare 9-13.

<sup>292</sup> OCSE, *Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers*, cit., 11-12.

<sup>293</sup> Come osservato in OCSE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, 2006, 22.

creazione e dalla implementazione di imposte ambientali, sia a livello internazionale<sup>294</sup>, che comunitario.

Se, quindi, un approccio coordinato a livello sovranazionale è ciò che, da un lato, consentirebbe di ottenere risultati efficaci in termini di tutela ambientale senza che, dall'altro, si abbiano squilibri sulla competitività delle imprese, è di fondamentale importanza avere una nozione il più largamente possibile condivisa di tributo ambientale. Senza questo, infatti, si rischia di introdurre strumenti che, anziché rispondere alle finalità sopra riportate, producano effetti diametralmente opposti.

A tale proposito, nonostante i progressi registrati circa le caratteristiche che il tributo dovrebbe avere, termini come *environmental taxes*, *green taxes*, *ecological taxes*, *eco-taxes*, *pollution taxes* sono tuttora utilizzati in modo quasi interscambiabile, come se indicassero concetti tra loro sovrapponibili<sup>295</sup>. Proprio per il fatto che si riuniscono sotto un'unica, generica e omnicomprensiva categoria strumenti impositivi molto differenti tra loro, manca una definizione di imposta ambientale in senso tecnico.

Il che significa, come si dirà, che con tale termine ci si può riferire, nei fatti, a una varietà di strumenti impositivi quali tasse, imposte, canoni o tariffe, a prescindere dalla distinzione propria di qualsiasi ordinamento nazionale. Non solo, ma come già sottolineato, più la definizione di tributo ambientale è ampia, maggiori sono i consensi che questa raccoglie a livello internazionale, proprio per la possibilità di farvi rientrare un numero più o meno ampio di prelievi senza un particolare sforzo interpretativo o di adeguamento dell'ordinamento interno.

Questo rappresenta, evidentemente, un grande limite all'adozione di misure che possano essere largamente condivise, proprio perché non vi è univocità nei contenuti che queste debbano eventualmente avere. Lungi dall'aver rilevanza meramente teorica, questa incertezza definitoria ha dei risvolti pratici ben definiti. Si deve infatti tenere a mente che i vari tipi di tributi differiscono tra loro per costruzione, funzionamento, applicazione e forme di tutela dei contribuenti.

---

<sup>294</sup> Cfr. F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 767. V. anche M. SCHOFIELD – H. MANISTY, *Time arrives for coordination on green taxes*, in *International Tax Review*, 2009, 5, 21. Dello stesso tenore anche M. MONTI, *A new strategy for the single market. At the service of Europe's economy and society*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 2010, in particolare 79-82.

<sup>295</sup> Sul punto si veda K. MÄÄTTÄ, *Environmental Taxes: An Introductory Analysis*, Cheltenham, Edward Elgar, 2006, 15.

Ecco perché una maggiore chiarezza può contribuire in modo rilevante a favorire una più ampia diffusione di strumenti fiscali condivisi a livello sovranazionale, essenziale, come detto, sia per avere una omogenea applicazione di medesimi standard qualitativi, così favorendo un più efficace perseguimento degli obiettivi di tutela, sia per evitare fenomeni distorsivi della competitività internazionale degli operatori economici<sup>296</sup>.

---

<sup>296</sup> Sui benefici di un maggior coordinamento nella fiscalità ambientale, cfr. M. MONTI, *A new strategy for the single market. At the service of Europe's economy and society*, cit.; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. dir., Annali*, I, 2007, 394.

## 2. Alcune precisazioni terminologiche

In primo luogo, è bene evidenziare che, tanto al livello internazionale quanto europeo, ci si riferisce a *environmental tax* (letteralmente “tassa ambientale”), in modo atecnico, facendo spesso riferimento, come già accennato, a qualsiasi strumento fiscale che riporti una connessione, più o meno diretta, con l’ambiente. In questo caso, il termine *tax* assume quindi una valenza omnicomprensiva, riferendosi a tutti gli interventi di politica fiscale adottati, senza prendere in considerazione le varie distinzioni proprie dei singoli ordinamenti, ma riferendosi piuttosto a qualsiasi forma di contribuzione fiscale obbligatoria<sup>297</sup>.

Questo pone già alcuni possibili profili di disomogeneità tra legislazioni. Basti considerare che spesso la nozione di *tax* differisce da Paese a Paese, avendo ciascuno le proprie caratteristiche. Tale differenza è avvertita soprattutto tra Paesi di *civil law* e Paesi di *common law*. Mentre i primi tendono ad essere più sistematici nella classificazione, nei secondi tale esigenza non è avvertita come fondamentale, in mancanza di testi costituzionali scritti<sup>298</sup>; accanto al sostantivo *tax* diffuso generalmente nei Paesi anglosassoni, si ha così ad esempio l’*abgabe* tedesco o il tributo italiano e spagnolo.

È in questa accezione generale che va quindi interpretato il termine *tax*, ad indicare l’insieme degli strumenti tributari, all’interno del quale sono ricomprese le varie imposte, tasse, accise, ecc.<sup>299</sup>.

Questo consente, innanzi tutto, di circoscrivere la portata della nozione, escludendo tutti quei pagamenti quali ad esempio sanzioni o multe per la violazione di limiti legali. Anche se pagamenti obbligatori, infatti, questi non possono essere considerati misure fiscali ma piuttosto strumenti punitivi, collegati a specifici divieti posti in tema di ambiente<sup>300</sup>, la cui violazione comporta l’insorgere di obbligazioni pecuniarie.

---

<sup>297</sup> V. al riguardo F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, cit., 766, ove osserva che «the concept of environmental tax is becoming very broad referring to many different fiscal measures that are, firstly, not always taxes per se and secondly, not always strictly related with the environment. It goes without saying that this leads to its lack of clarity».

<sup>298</sup> Al riguardo cfr. V. THURONYL-K. BROOKS-B. KOLOZS, *Comparative tax law*, 2ª ed., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2016.

<sup>299</sup> W.B. BARKER, *The relevance of a concept of tax*, in B. PEETERS-W.B. BAKER-P.M. HERRERA-K. VAN RAAD (a cura di), *The concept of tax, EATLP Congress, Naples, 27-29 May 2005*, IBFD, 2005, 21.

<sup>300</sup> Sulla differenza tra tributi e sanzioni, entrambi di carattere ambientale, cfr. K. MÄÄTTÄ-K. HÄKKINEN, *Environmental Taxes compared with environmental penalties*, in A. CAVALIERE-J. MILNE-K. DEKETELAERE-H. ASHIABOR (a cura di), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives*, vol. III, Oxford, Oxford University Press, 2006, 661 ss..

Allo stesso tempo, non si riferisce nemmeno alle obbligazioni pecuniarie aventi natura risarcitoria, né ai sistemi di rimborso del deposito (c.d. *deposit-refund systems*), che non assumono i connotati di misura fiscale in quanto la maggiorazione del prezzo richiesto per determinati prodotti o materiali viene poi rimborsata una volta che il prodotto è restituito o correttamente smaltito<sup>301</sup>.

L'obbligazione tributaria riguarda, quindi, quei pagamenti sorti e dovuti in relazione allo svolgimento di attività che non sono vietate dal legislatore, ma che anzi il più delle volte trovano un pieno riconoscimento legale<sup>302</sup>.

Quanto alla nozione di imposta, essa assume geometrie variabili a seconda dell'ordinamento di riferimento. In assenza di una definizione generale a livello comunitario, si riportano per sommi capi i tratti distintivi dei principali Paesi europei, per cercare di individuare se vi siano degli elementi comuni a tutti<sup>303</sup>. Quanto al nostro ordinamento, questo sarà oggetto di trattazione più approfondita più avanti.

In Germania, la definizione è contenuta nella Legge tributaria generale della Repubblica Federale Tedesca (c.d. *Abgabenordnung*), secondo cui questa si concretizza in una prestazione patrimoniale, unilateralmente imposta dall'ente pubblico, a fronte della quale il contribuente non riceve alcuna controprestazione e che ha la funzione di reperire gettito<sup>304</sup>.

In Francia, la Costituzione prevede che la legge definisca le norme concernenti la base imponibile, l'aliquota e le modalità di riscossione delle imposte di ogni tipo. Tuttavia, a differenza dell'ordinamento tedesco, manca una definizione della c.d. *impot*, che è ricavata, come per l'ordinamento italiano, in via interpretativa dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Il Consiglio costituzionale francese ha infatti chiarito in negativo che le imposte sono obbligazioni pecuniarie differenti rispetto ai contributi sociali e versamenti

---

<sup>301</sup> In tal senso v. S.E. GAINES-R.A. WESTIN, *Introduction and Overview*, in S.E. GAINES-R.A. WESTIN (a cura di), *Taxation for Environmental Protection. A Multinational Legal Study*, Westport, Quorum Books, 1991, 6 ss.. L'esempio classico è in questo caso il c.d. vuoto a rendere, di cui si è già brevemente detto alla precedente nota 124.

<sup>302</sup> Il riferimento è a F. PITRONE, *ult. op. cit.*, 770 ss..

<sup>303</sup> Gli elementi essenziali delle imposte nei vari ordinamenti sono ripresi da M. BARASSI-L. DEL FEDERICO, *The notion of tax and the different types of taxes*, in B. PEETERS-W.B. BAKER-P.M. HERRERA-K. VAN RAAD (a cura di), *The concept of tax, EATLP Congress, Naples, 27-29 May 2005*, IBFD, 2005, 61-63, cui si rimanda per una trattazione più approfondita e dettagliata.

<sup>304</sup> Secondo l'*Abgabenordnung* (§ 3), le imposte sono pagamenti monetari che non rappresentano il corrispettivo di un servizio specifico e sono imposti da un ente pubblico, per generare reddito, a chiunque sia soggetto alle circostanze alle quali la legge attribuisce l'obbligo di pagare; generare reddito può essere uno scopo secondario.

non fiscali (c.d. *redevances*), dal momento che non riguardano corrispettivi per servizi pubblici<sup>305</sup>. In dottrina, invece, sono state definite come obbligazioni pecuniarie ottenute da un ente pubblico il cui principale scopo è concorrere alle spese pubbliche, ripartendole tra i contribuenti secondo la loro capacità contributiva<sup>306</sup>. Pertanto, gli elementi caratterizzanti sono la loro doverosità, lo scopo principale di reperire gettito e la commisurazione del versamento alla capacità contributiva dei contribuenti.

Quanto all'ordinamento belga, la Corte di cassazione le ha definite come quei versamenti obbligatori, ottenuti dallo Stato, dalle province o municipalità, effettuati da persone ivi residenti o che vi hanno i loro interessi, destinati a servizi di pubblico interesse<sup>307</sup>. Secondo la dottrina, si è invece in presenza di obbligazioni pecuniarie dovute dai contribuenti al fine di concorrere alle pubbliche spese. In ogni caso, le caratteristiche fondamentali sono la coattività, la finalità di gettito e l'assenza di una controprestazione per i contribuenti.

In Spagna, la nozione di imposta (c.d. *impuesto*) è simile a quella italiana ma, a differenza del nostro ordinamento, trova definizione nella *Ley General Tributaria*, il cui art. 2 la definisce come pagamento senza corrispettivo, il cui presupposto è rappresentato da contratti, atti e fatti che manifestino la capacità contributiva del contribuente. Secondo la dottrina, proprio l'assenza di ogni attività pubblica da parte dell'amministrazione rappresenta il tratto distintivo di questo tipo di tributo<sup>308</sup>.

Da quanto sopra brevemente tratteggiato, è quindi possibile individuare un nocciolo essenziale, che appare comunemente condiviso dagli ordinamenti illustrati, e che ruota attorno ai seguenti elementi: l'obbligatorietà, la finalità di gettito, l'autoritatività, l'assenza di controprestazioni.

In ognuno dei Paesi sopra richiamati, infatti, l'imposta si caratterizza per essere:

a) obbligatoria, per cui la prestazione patrimoniale sorge in capo al contribuente al verificarsi del presupposto impositivo individuato dalla legge;

---

<sup>305</sup> Sul punto, v. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>a</sup> ed., Parigi, Lgdj-Lextenso, 2020, 15 ss.; J.J. BIENVENU-T. LAMBERT-L. VAPAILLE, *Droit fiscal*, 5<sup>a</sup> ed., Parigi, Presses Universitaires de France, 2021, 30 ss..

<sup>306</sup> Così P.M. GAUDEMET-J. MOLINIER, *Finances publiques*, II, 4<sup>a</sup> ed., Parigi, Montchrestien, 1988, 92.

<sup>307</sup> Così Cour de cassation, 30 novembre 1950, Pas., 1955, 106; di recente anche 20 marzo 2003, F.J.F., n. 2003/181, J.L.M.B., 2003, 118.

<sup>308</sup> Cfr. J.M. QUERALT-C.L. SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G.C. OLLERO-G.O. MORATAL, *Curso de derecho financiero y tributario*, 32<sup>a</sup> ed., Madrid, Tecnos, 2021.

b) finalizzata principalmente a reperire gettito per finanziare la spesa pubblica, anche se questo non rappresenta più l'unico fine, ben potendo allo stesso tempo coesistere finalità politiche, sociali o economiche;

c) istituita e introdotta nell'ordinamento a seguito dell'esercizio del potere di imperio riconosciuto allo Stato;

d) versata senza che, a fronte di tale pagamento, il contribuente maturi un diritto ad alcuna controprestazione.

In alcuni ordinamenti, inoltre, tale contribuzione alle pubbliche entrate deve essere commisurata alla capacità contributiva dei soggetti passivi dell'obbligazione, vale a dire alla loro attitudine a concorrere alle spese misurata secondo presupposti e indicatori individuati dal legislatore.

Nell'ordinamento tedesco, tale principio non è espressamente codificato e trova fondamento nell'art. 3, par. 1, della Costituzione (*Grundgesetz*), che afferma il principio di uguaglianza quale norma fondamentale di equità dello Stato. Valorizzandone la portata quale divieto di trattamenti arbitrari, è stata riconosciuta dalla Corte costituzionale tedesca l'esigenza fondamentale che l'imposizione sia commisurata alla capacità contributiva dei soggetti passivi, in modo da rispettare l'equo riparto delle spese pubbliche<sup>309</sup>.

Quanto all'ordinamento francese, tale principio affonda le proprie radici nell'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino e, anche in questo caso, è inteso quale corollario del principio di uguaglianza.

In Spagna è espressamente riconosciuto dall'art. 31 della Carta fondamentale<sup>310</sup>, quale declinazione tributaria del generale principio di uguaglianza. Secondo la giurisprudenza costituzionale, i tributi devono colpire manifestazioni di ricchezza reali o potenziali, purché non meramente virtuali o fittizie, secondo valutazioni che tengano conto della generalità dei presupposti colpiti dai singoli tributi<sup>311</sup>. In questo senso, la capacità contributiva esprime quindi il fondamento e il limite massimo del potere impositivo dello Stato.

---

<sup>309</sup> Il riferimento è alla sentenza 3 novembre 1982, *BverfGE* 61, 319, citata anche in M. BARASSI, *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., 173, in particolare 178.

<sup>310</sup> Secondo cui tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa.

<sup>311</sup> V. ancora M. BARASSI, *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, cit., 183, per i riferimenti giurisprudenziali.

Ne deriva che, laddove previsto, implicitamente o esplicitamente nei testi costituzionali, il principio di capacità contributiva è declinato sempre quale espressione di eguaglianza tributaria, idoneo a determinare i criteri per quantificare il carico impositivo dei consociati secondo le rispettive possibilità nel rispetto dei valori di solidarietà ed equità.

Vi è poi, come accennato, un ulteriore insieme di prelievi fiscali, generalmente denominati *fees*<sup>312</sup>, che sono accumulati dall'avere natura para-commutativa. Questi, definiti nel nostro ordinamento come tasse, rappresentano il corrispettivo che il soggetto passivo deve versare a fronte di una controprestazione effettuata nei suoi confronti dall'amministrazione pubblica, resa per prestazioni divisibili. Si tratta di pagamenti effettuati dai contribuenti in favore dello Stato o di altri enti pubblici a fronte dell'ottenimento di un pubblico servizio, senza che tali importi rappresentino effettivamente il costo del servizio. Quanto all'effettivo godimento dell'attività svolta dall'ente pubblico, questo non rileva ai fini dell'obbligazione, ben potendo essere anche solamente potenziale<sup>313</sup>.

Anche questi versamenti si caratterizzano per essere obbligatoriamente previsti dalla legge, ma si differenziano dalle imposte in quanto l'obbligo contributivo sorge a fronte dell'attività svolta da un ente pubblico, che ne rappresenta quindi il presupposto. Con riferimento a questo secondo tipo di entrate, il quadro si fa più articolato tra i singoli Paesi. In particolare, mentre le imposte sono assoggettate al principio di capacità contributiva, secondo quanto detto sopra, per le tasse vi sono differenti presupposti.

Così, ad esempio, in Germania le tasse (c.d. *Gebühren*) sono di competenza dei Länder e si dividono tra prelievi a fronte di attività della pubblica amministrazione (c.d. *Verwaltungsgebühr*) o per la fruizione di pubblici servizi (c.d. *Benutzungsgebühr*). Elemento comune a questi tributi è che l'ente pubblico sostiene dei costi per svolgere un'attività o prestare un servizio a favore di un determinato contribuente, con conseguente imputazione di questi a suo carico. Quanto al principio di capacità contributiva, si ritiene che non si applichi anche alle tasse, bensì solo alle imposte.

---

<sup>312</sup> Si rinvia sempre a M. BARASSI-L. DEL FEDERICO, *The notion of tax and the different types of taxes*, cit., 64-65 per una breve disamina.

<sup>313</sup> M. BARASSI-L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, 67 e note ivi citate per riferimenti bibliografici sui vari Paesi indicati.

In Francia sono previsti vari prelievi fiscali in aggiunta alle imposte, quali *taxes, redevances, taxes parafiscales* e *cotisations sociales*. Circostrivendo la disamina alle prime, queste sono definite come prestazioni patrimoniali obbligatorie sorte a fronte di posizioni di vantaggio individuali, derivanti dalla prestazione di servizi da parte di enti pubblici. Per questo, le tasse si caratterizzano per l'esistenza di un servizio o un'attività pubblica e sorgono al momento in questi vengono effettuati. Secondo la dottrina, anche questi tributi sono soggetti al principio di capacità contributiva.

La Costituzione belga fa riferimento a differenti categorie di tributi quali *impôt, charge, rétribution*. Secondo parte della dottrina, è quest'ultimo termine che sta a indicare la categoria paragonabile alle tasse, indicando cioè quel prelievo raccolto dallo Stato a fronte di un servizio direttamente e specificamente prestato a beneficio di un contribuente (c.d. *rétribution-redevance, vergoedingsretributie*). Per contro, altra parte della dottrina pone l'accento sul fatto che i servizi pubblici in questione sarebbero effettuati dallo Stato in condizioni monopolistiche, motivo per il quale il corrispettivo versato dal beneficiario non sarebbe etichettabile come tassa ma come prezzo. In aggiunta, la dottrina e la giurisprudenza hanno elaborato la categoria delle tasse, intese come corrispettivo per specifiche attività pubbliche (c.d. *taxes rémunératoires, verhaalbelastingen*). Così, mentre le c.d. *taxes rémunératoires* sono dovute obbligatoriamente a prescindere dall'effettivo utilizzo del servizio pubblico prestato, le c.d. *rétribution-redevance*, sono dovute in quanto tale servizio è effettivamente fruito dal beneficiario.

In Spagna, anche la c.d. *tasa* trova definizione nella *Ley General Tributaria* e consiste in tributo la cui base imponibile è rappresentata dall'uso privato o speciale di beni pubblici, dalla prestazione di servizi o dall'esercizio di attività pubbliche che si riferiscono, incidono o avvantaggiano in modo particolare il contribuente, nei casi in cui detti servizi o attività non siano richiesti o ricevuti volontariamente dai contribuenti o non siano forniti o svolti dal settore privato. Anche in questo caso, si ha quindi un'attività pubblica che fa sorgere l'obbligazione pecuniaria in capo al beneficiario soggetto passivo, secondo quanto stabilito dalla legge.

Ferme restando le peculiarità proprie dei singoli ordinamenti, balza subito all'occhio come questi tributi siano accomunati da un elemento condiviso, rappresentato dall'attività esercitata o dal servizio prestato dall'autorità pubblica, che costituisce il presupposto che fa sorgere, in capo al singolo destinatario l'onere contributivo. Al di là

di questo, gli altri elementi sopra richiamati per sommi capi possono differire, a cominciare dalla qualificazione del tributo, ora corrispettivo del costo del servizio, ora espressione anch'esso del principio di capacità contributiva.

### 3. Nuove sfide

Da più parti si sono moltiplicate le iniziative e le proposte volte a rivedere gli attuali assetti fiscali, in modo da adeguarli alle numerose sfide rappresentate, a vario titolo, dalla lotta al surriscaldamento globale e all'inquinamento; dalla tassazione delle nuove manifestazioni di ricchezza proprie degli attuali assetti di mercato, sempre più complessi e sempre più condizionati da concentrazioni di monopolio od oligopolio a livello globale<sup>314</sup>; dall'aumento delle diseguaglianze tra le fasce più ricche e quelle più povere, seppure in quadro di complessivo miglioramento delle condizioni di vita per fette crescenti della popolazione mondiale; dall'instabilità geopolitica internazionale dovuta all'insorgere dei conflitti armati tra Russia e Ucraina e tra Palestina e Israele, che, oltre alla crisi umanitaria ed economica, rischiano di provocare pericolose *escalation* in vaste aree del globo.

Per tentare di porre rimedio a questi fenomeni, a livello istituzionale e scientifico si è proposto da più parti di prendere in considerazione nuove soluzioni, a carattere locale e sovranazionale. All'importanza crescente riconosciuta all'esigenza di riformare l'attuale scenario normativo alla luce di una maggiore efficienza, razionalità e cooperazione, non ha però fatto seguito l'effettiva adozione di innovazioni.

La ragione di tale scarsità di risultati andrebbe ricercata, secondo la dottrina, nelle caratteristiche strutturali degli istituti della fiscalità: ogni proposta innovativa evidenzia infatti interessi di classi, categorie, gruppi e loro enti esponenziali pregiudicati dal cambiamento e attiva obiezioni, critiche, opposizioni che finiscono per ostacolare l'innovazione<sup>315</sup>. Ciò è tanto più vero se si considerano, come vedremo, gli attuali meccanismi europei per l'introduzione di nuovi tributi che di fatto attribuiscono il potere di veto a ciascuno dei Paesi membri.

---

<sup>314</sup> Come osserva A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 18, l'impetuosa evoluzione della globalizzazione è segnata anche dall'emersione di operatori economici globali «in grado di organizzare le proprie attività senza stabilire i tradizionali contatti territoriali che giustificano l'operatività dei sistemi tributari con aliquote più elevate dell'imposta sui redditi». Sulle difficoltà che un'economia globalizzata e sempre più digitalizzata e dematerializzata può causare in termini (anche) di minori entrate, stante una amplissima letteratura, ci si limita a citare uno dei primi contributi della dottrina, sempre di grande attualità, quale F. GALGANO-S. CASSESE-G. TREMONTI-T. TREU, *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazioni*, Bologna, Il Mulino, 1993.

<sup>315</sup> A. FEDELE, *ult. op. cit.*, 20.

Al di là delle difficoltà tecniche e procedurali, devono poi sommarsi i problemi legati alla sostanziale incertezza circa la natura giuridica e la collocazione sistematica delle innovazioni prospettate, il loro rapporto con i principi costituzionali e comunitari, le esigenze di coordinamento che inevitabilmente si accompagnano a ordinamenti caratterizzati per una pluralità di fonti. Nel prosieguo ci soffermeremo su questi ultimi aspetti, fornendo alcuni spunti in merito alla possibilità di prevedere tributi su scala internazionale o europea.

### 3.1. (Segue) La prospettiva internazionale

Quanto detto finora dovrebbe aver evidenziato che è andata progressivamente affermandosi l'idea che il tributo (inteso in senso lato), oltre a procurare gettito da destinare al finanziamento delle politiche pubbliche, consente anche, se ben formulato, di impattare sulle scelte dei consumatori<sup>316</sup>, così incidendo sui fenomeni produttivi inquinanti e imponendo costi che potrebbero essere evitati con comportamenti più sostenibili.

A questo, si è accompagnata l'ulteriore presa di consapevolezza per cui una tassazione omogenea consente l'abbattimento alla fonte dell'attività inquinante, contribuendo a perseguire gli obiettivi di tutela ambientale al minor costo sociale.

In questi termini, il diritto tributario internazionale può giocare un ruolo di primo piano nella promozione delle politiche ambientali e, allo stesso tempo, avere un impatto positivo a cascata a livello domestico e regionale<sup>317</sup>, permettendo ai singoli governi e alle varie organizzazioni sovranazionali di lavorare a stretto contatto l'uno con l'altro, stabilendo approcci condivisi e coordinati, in modo da sfruttare appieno il potenziale della leva fiscale per promuovere la tutela dell'ambiente e la conversione dell'economia verso modelli di produzione sostenibili. Il tutto, però, senza compromettere la competitività delle imprese di fronte alla concorrenza di economie emergenti ma meno sensibili alle esigenze di protezione ambientale.

Tuttavia, nessun tributo ambientale è mai stato adottato a livello globale, il che rende impossibile stabilire se gli effetti di simili iniziative possano essere positivi o meno. Sul piano teorico, comunque, non sono mancati studi volti a evidenziarne i benefici<sup>318</sup>.

I principali argomenti a favore dell'introduzione di strumenti impositivi su scala globale possono essere così riassunti.

In primo luogo, se, come più volte detto, i tributi ambientali consentono di internalizzare nel prezzo di beni o servizi inquinanti le relative esternalità negative, si può

---

<sup>316</sup> Sul punto si rinvia a quanto detto in precedenza nel capitolo I.

<sup>317</sup> In questa sede ci si riferisce al diritto tributario internazionale con accezione ampia e omnicomprensiva, sulla quale si rinvia ad A. PIRLOT, *International taxation and environmental protection*, cit., 259, secondo cui devono ritenersi compresi anche i «double tax treaties, the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, the U.N. Model Double Taxation Convention between developed and developing countries as well as tax-related provisions in non-tax-specific international agreements, such as the WTO law agreements».

<sup>318</sup> Cfr. A. PIRLOT, *International taxation and environmental protection*, in Y. BRAUNER (a cura di), *Research Handbook in International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, 260 ss..

ritenere che l'adozione di un tributo ambientale globale possa avere effetti positivi per l'ambiente, scoraggiando le attività inquinanti e incoraggiando, per contro, gli investimenti in tecnologie c.d. "verdi", intese come maggiormente compatibili con le esigenze di tutela e salvaguardia dell'ambiente. In questo senso, quindi, i tributi globali consentirebbero di affrontare più efficacemente problemi anch'essi di portata globale, permettendo di internalizzare le esternalità ambientali su vasta scala, così producendo effetti in un numero molto elevato di Paesi.

Questa considerazione muove dalla presa di coscienza, per certi versi apparentemente semplice, per cui, nel momento in cui gli strumenti di mercato cercano di apportare le necessarie correzioni al mercato concorrenziale senza alterarne il funzionamento o gli equilibri, maggiore è l'ambito applicativo degli strumenti adottati, maggiore sarà anche l'impatto sugli obiettivi prefissati.

È stato infatti sostenuto che la portata territorialmente più circoscritta degli interventi locali, nazionali e regionali, oltre a rendere difficile affrontare in modo efficiente fenomeni di inquinamento transfrontaliero o problemi globali, può presentare dei rischi sia per quanto riguarda gli scambi che per le prospettive impositive<sup>319</sup>.

Questo perché, secondo tale dottrina, le politiche ambientali domestiche o regionali possono inficiare la competitività del luogo in cui vengono introdotte, spingendo le imprese locali a delocalizzare le attività più inquinanti verso Paesi con sistemi legislativi favorevoli e standard di tutela ambientale più bassi. Il che può portare, paradossalmente, ad un complessivo innalzamento dei livelli di inquinamento globale, anziché a una loro riduzione, con la conseguenza che le iniziative adottate unilateralmente da singoli Stati, senza un largo consenso, verosimilmente prediligeranno tutti gli altri, che tali misure non hanno introdotto, così disincentivandoli a seguire l'esempio.

Inoltre, le disomogeneità riguardo alla nozione di tributo ambientale possono causare dei vuoti normativi, così favorendo fenomeni di concorrenza fiscale scorretta tra Paesi e di pianificazione fiscale aggressiva da parte degli operatori economici, i quali, sfruttando a loro favore le lacune esistenti tra diversi sistemi fiscali, saranno incentivati a dislocare le attività produttive inquinanti in Paesi con legislazioni favorevoli, con la conseguente vanificazione dell'efficacia delle misure introdotte, le quali non sono più in

---

<sup>319</sup> Queste considerazioni vengono svolte da A. PIRLOT, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2017, in particolare 92 ss., poi riprese anche in ID, *International taxation and environmental protection*, cit., 261 ss..

grado di operare efficientemente quelle alterazioni dei prezzi necessarie a correggere gli errori di mercato<sup>320</sup>.

Questo disallineamento tra sistemi fiscali può dare luogo a casi di doppia imposizione, di doppia non imposizione o di doppia deduzione, con conseguenti perdite di gettito risultanti dal dislocamento delle attività produttive o dal trasferimento degli utili. Ecco come un problema apparentemente di natura meramente accademica si concretizza, nei fatti, in possibili lacune normative e incertezze applicative capaci di provocare una riduzione di entrate tributarie, necessarie a finanziare i vari investimenti pubblici sulla base di un'equa ripartizione degli oneri.

Quanto detto è tanto più vero in presenza di ordinamenti con precise classificazioni degli strumenti tributari, in cui ciascuno di essi è corredato da uno specifico bagaglio di limiti e garanzie, che ne impedisce un uso interscambiabile.

Per superare questa difficoltà, si renderebbe necessario adeguato e accurato sistema di scambio di informazioni tra Stati, in modo da garantire quel coordinamento necessario ad assicurare che le misure introdotte in ordine sparso non provochino tra loro cortocircuiti che ne circoscrivano notevolmente la portata.

La complessità di disegnare adeguati tributi a livello nazionale, che si inseriscano efficacemente nell'ordinamento di riferimento senza comunque alterare gli equilibri economici globali, rappresenta il principale elemento di scetticismo verso politiche statali. Azioni coordinate a livello internazionale, invece, consentirebbero di riallineare in via generale e largamente condivisa il prezzo dei prodotti o dei servizi inquinanti al loro costo effettivo, in questo modo riducendo drasticamente i rischi connessi a eventuali perdite di competitività da parte delle imprese di una determinata nazione o regione<sup>321</sup>.

---

<sup>320</sup> Sui problemi di iniziative non coordinate, v. anche ONU, Committee of Experts in International Cooperation in Tax Matters, *Report on the seventeenth session (16-19 October 2018)*, Economic and Social Council, E/2019/45-E/C.18/2019/12. Cfr. sempre A. PIRLOT, *International taxation and environmental protection*, cit., 261-262, per un esempio sulla difficoltà di introdurre adeguati tributi ambientali a livello nazionale. Si assuma il caso in cui un Paese A adotti una *carbon tax* sul consumo delle fonti di energia, strutturata in modo tale che il carico fiscale rifletta effettivamente l'intensità di emissioni di gas serra di ogni fonte energetica, tale per cui i prodotti con maggiore impatto sono soggetti a un prelievo più elevato. Si immagini poi un Paese B, esportatore di fonti energetiche ivi estratte, in cui viga un tributo sull'energia che si applica solo al gas nel Paese di estrazione. In assenza di idonei meccanismi per rilevare le fonti importate, vi è quindi il rischio che il gas estratto nel Paese B e importato nel Paese A sia sottoposto a doppia imposizione, con conseguente alterazione dei segnali di prezzo e, in definitiva, una distorsione che può rendere inefficienti i tributi dei Paesi coinvolti.

<sup>321</sup> Di questo avviso, anche FMI, *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*, Fondo Monetario Internazionale, 2019.

Accanto all'introduzione di tributi ambientali di portata globale, sono stati ipotizzati altri rimedi, di natura fiscale, per combattere il cambiamento climatico, tra cui una “*global climate wealth tax*”, letteralmente corrispondente a un'imposta patrimoniale ambientale su scala internazionale<sup>322</sup>. Questa proposta muove da alcune considerazioni: il livello di emissioni di anidride carbonica non è mai stato così alto nella storia della Terra; circa la metà delle emissioni dalla Rivoluzione Industriale ad oggi sono state prodotte dal 1990 in poi<sup>323</sup>; la causa di queste emissioni è in larga parte riconducibile all'utilizzo di combustibili fossili.

L'impennata di emissioni di anidride carbonica è coincisa con la crescita delle “diseguaglianze ambientali”, intese come una differente esposizione ai cataclismi e un diverso contributo alle emissioni inquinanti, con un rapporto che in entrambi i casi vede in posizione svantaggiata i Paesi o le fasce di popolazione più povere, mentre le nazioni o le persone più ricche, pur contribuendo in modo maggiore alle emissioni inquinanti, risultano quelle meno colpite dalle conseguenze dannose<sup>324</sup>.

Per via di questa differente capacità di inquinamento, è stata ipotizzata l'introduzione di un prelievo patrimoniale a livello globale sulle “emissioni da investimento” o *investment emissions*<sup>325</sup>, per tali intendendo il possesso di azioni di compagnie che producono emissioni inquinanti di gas serra<sup>326</sup>, con cui finanziare la

---

<sup>322</sup> Ci si riferisce, in particolare, al contributo di V. FETTER, *A global climate wealth tax to fund a worldwide, just transition*, in A. COMELLI-M- ALLENA (a cura di), *Ecological Transition and Environmental Taxation*, Milano, Giuffrè, 2023, 27.

<sup>323</sup> Secondo L. CHANCEL-T. PIKETTY-E. SAEZ-G. ZUCMAN (a cura di), *World Inequality Report 2022*, World Inequality Lab, 2022, 117, le emissioni globali sono aumentate costantemente dalla Rivoluzione Industriale; «in 1850, one billion tonnes of carbon dioxide equivalents were emitted overall. By 1900, the number had risen to 4.2 billion tonnes, it reached 11 billion tonnes by 1950, 35 billion tonnes in 2000, and about 50 billion today. Close to half of all emissions since the industrial revolution have been produced since 1990, the year of the first report from the Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC)».

<sup>324</sup> Cfr. L. CHANCEL-T. PIKETTY, *Carbon and inequality: from Kyoto to Paris. Trends in the global inequality of carbon emissions (1998-2013) & prospects for an equitable adaptation fund*, Paris School of Economics, 2015, 12, secondo cui si possono avere differenti tipi di “diseguaglianze ambientali” (*environmental inequalities*) a seconda che si intendano come esposizione al deterioramento dell'ambiente o come contributo all'inquinamento. Quanto alla prima forma, questa avviene tra Paesi (in generale i Paesi tropicali sono più esposti ai cambiamenti climatici rispetto alle zone più temperate), ma anche all'interno dello stesso Stato, tra gruppi sociali. Il secondo tipo di diseguaglianze si riferisce al contributo all'inquinamento, inteso come il differente impatto di individui e gruppi sociali sulle emissioni inquinanti. Riporta V. FETTER, *A global climate wealth tax to fund a worldwide, just transition*, cit., 27, che tra il 1990 e il 2019 la quota pro capite di emissioni dello 0,01% più abbiente della popolazione mondiale è cresciuta dell'81%, a fronte di un incremento del 4% di emissioni del 40% della classe media mondiale.

<sup>325</sup> Come ad es. yacht, elicotteri, aerei privati e automobili sopra una certa cilindrata.

<sup>326</sup> Cfr. D. KENNER, *Carbon inequality: The Role of the Richest in Climate Change*, Londra, Routledge, 2021.

decarbonizzazione dei Paesi in via di sviluppo, nell'ottica del principio di responsabilità comuni ma differenziate cui si è fatto cenno in precedenza.

È evidente l'influenza politica di una simile teoria, che poggia sull'assunto che i Paesi più poveri, pur essendo quelli che hanno contribuito in modo minore all'inquinamento globale, sono quelli che ne pagano le conseguenze più elevate, mentre l'1% più ricco della popolazione, detenendo la maggior parte degli asset finanziari e produttivi, incide in modo rilevante sul fabbisogno energetico globale.

Per questo, simili prelievi patrimoniali sulla fascia più abbiente possono servire come compensazione per le passate e le presenti emissioni, in modo che i proventi possano essere poi redistribuiti ai Paesi in via di sviluppo per finanziare gli interventi necessari a favorirne la crescita economica e allo stesso tempo l'adozione di politiche sostenibili<sup>327</sup>. Secondo i fautori di tale teoria, questo avrebbe il merito di ridurre annualmente la ricchezza detenuta dalle compagnie carbon-fossili, avviando un processo di tassazione globale della ricchezza detenuta, così riparando ai danni arrecati ai Paesi in via di sviluppo da parte delle nazioni e degli individui più abbienti.

Una simile ricostruzione, che risente anche di ideologie politiche oltre che di fondamenti scientifici, non convince per una serie di motivi, a cominciare dalla difficoltà realizzativa. In assenza di istituzioni globali dotate di autonomo potere impositivo, infatti, si renderebbe necessario un accordo internazionale ratificato da tutti i Paesi, o quanto meno dalla grande maggioranza di essi, circostanza che appare, di fatto, a dir poco utopistica, sia per la divisività del tema, sia, soprattutto, considerato l'attuale scenario geopolitico.

Inoltre, quandanche un siffatto tributo dovesse essere introdotto, poche sono le evidenze sul fatto che questo possa conseguire risultati efficaci, al di là della funzione meramente compensatoria nei confronti dei Paesi meno sviluppati. Per quanto permanga ancora un notevolissimo divario tra gli Stati più avanzati e molti Paesi in via di sviluppo,

---

<sup>327</sup> Quanto alla struttura che un simile tributo dovrebbe avere, v. V. FETTER, *op. cit.*, 36 ss.: la base imponibile dovrebbe essere calcolata moltiplicando il numero delle azioni di compagnie di carburanti fossili possedute dai contribuenti, moltiplicate per il valore di mercato di tali azioni alla fine dell'anno. I contribuenti interessati sarebbero tutti coloro che possiedono direttamente o indirettamente le azioni e la cui fortuna al netto dei debiti ammonta ad almeno 10 milioni di dollari. Quanto all'aliquota, è ipotizzata nella misura del 5% di quanto ecceda la soglia minima dei 10 milioni di dollari richiesti; bassa a sufficienza da consentire ai contribuenti a corto di liquidità di cedere sul mercato le azioni detenute per pagare quanto dovuto. Infine, il controllo e l'amministrazione del procedimento di riscossione di questo prelievo dovrebbe dipendere da ciascun Paese.

è nel frattempo mutato il quadro complessivo rispetto all'elaborazione delle teorie sul Nuovo Ordine Economico Internazionale già richiamato.

Come dimostrato anche di recente dalla ultima Cop 28, infatti, i Paesi in via di sviluppo sono spesso i primi ad aver beneficiato, negli ultimi periodi, dello sfruttamento dei combustibili fossili. In questo scenario, quindi, si rischierebbe paradossalmente di drenare risorse da Paesi più attenti alle istanze di tutela verso altri che adottano atteggiamenti non sempre lineari e che, inoltre, si caratterizzano spesso per una scarsa democraticità e una minore tutela dei diritti umani.

Nonostante i potenziali benefici in termini di risultati conseguibili, l'adozione di strumenti di portata globale sembra oggi più che mai di difficile realizzazione, a maggior ragione in questo scenario geopolitico, caratterizzato dal riaccendersi di conflitti bellici e segnato da forti tensioni politiche, con una sempre più polarizzata divisione tra movimenti populistici, nazionalisti e moderati. I negoziati che l'introduzione di simili strumenti richiederebbero presentano difficoltà evidenti e postulerebbero compromessi tali da vanificare, nei fatti, le aspettative che ne accompagnerebbero l'introduzione.

Sarebbe necessario, infatti, raggiungere un consenso generale se tassare la produzione o il consumo (o entrambi) di fonti inquinanti, individuare aliquote comuni, definire meccanismi per neutralizzare potenziali effetti negativi dei tributi, fissare il livello di armonizzazione, oltre a prevedere soggetti dotati di poteri di accertamento e sanzioni in caso di mancata osservanza delle obbligazioni impositive.

Si tratta, in altre parole, di temi di per sé estremamente divisivi, per i quali le forti tensioni che agitano lo scenario internazionale e l'assenza di interlocutori in grado di intavolare seriamente un proficuo confronto rappresentano, almeno al momento, ostacoli difficilmente sormontabili.

Più in generale, infine, è stato osservato che gli attuali problemi connessi al surriscaldamento e all'inquinamento globale non possono essere efficacemente risolti solamente attraverso l'introduzione di un unico tributo ambientale – sia esso di natura patrimoniale o collegato alla produzione o al consumo di prodotti inquinanti – dal momento che un simile approccio non potrebbe tenere conto delle numerose differenze che esistono a livello locale, nazionale e regionale, sia a livello di ordinamenti giuridici che di strumenti fiscali già introdotti. Per non frustrare gli obiettivi o raggiungerli solo in misura molto parziale, infatti, i principi ispiratori della tassazione ambientale, *in primis*

quello per cui “chi inquina paga”, devono essere visti come un punto di partenza, con il fine ultimo di orientare non solo una cerchia più o meno ristretta di tributi, ma il sistema tributario per intero, alla lotta al cambiamento climatico<sup>328</sup>, tenendo conto delle circostanze locali per decidere come meglio riparare il danno<sup>329</sup>.

In definitiva, a livello internazionale sarebbe più opportuno favorire la diffusione di prassi e standard industriali atti a prevenire l'inquinamento, piuttosto che prevedere l'introduzione di tributi universali, che rischierebbero di non centrare l'obiettivo, se non in modo del tutto parziale e, quindi, insoddisfacente<sup>330</sup>.

Questo diverso obiettivo, incentrato sull'efficientamento del mercato e sul progresso dei fattori produttivi, appare più concretamente realizzabile, in luogo di tributi internazionali che, se non adeguatamente disegnati, rischiano di provocare effetti controproducenti.

---

<sup>328</sup> In tal senso A. COMELLI, *Foreword: Is Tax Law an Effective Tool to Improve Ecological Transition?*, in A. COMELLI-M- ALLENA (a cura di), *Ecological Transition and Environmental Taxation*, cit., IX-X.

<sup>329</sup> Sul punto, v. la già citata Direttiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, considerando 1).

<sup>330</sup> Così ancora A. COMELLI, *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2266.

### **3.2. (Segue) La prospettiva comunitaria**

I profili problematici della dimensione internazionale mutano sensibilmente con riferimento alla prospettiva comunitaria. Sebbene il tema dell'istituzione di nuove risorse proprie e l'introduzione di nuovi tributi a favore dell'Unione non sia affatto recente, è soprattutto negli ultimi anni che esso è tornato in auge con rinnovata attenzione.

Si può dire che il dibattito su quante e quali risorse mettere a disposizione delle istituzioni comunitarie per finanziarne le relative politiche abbia proceduto di pari passo con l'istituzione dell'Unione Europea stessa.

Fino a non molto tempo fa, i fautori dell'aumento delle risorse proprie dell'UE venivano spesso visti con scetticismo, promotori di spinte federalistiche ritenute minatorie per la sovranità nazionale e non direttamente necessarie allo sviluppo del mercato unico.

Nonostante negli ultimi decenni le aree di competenza dell'UE e la relativa politica fiscale siano cresciuti enormemente, gli strumenti per reperire gettito sono rimasti invariati, così come l'atteggiamento protezionistico dei singoli Stati al riguardo, preoccupati nel difendere uno degli ultimi baluardi di piena sovranità loro rimasta a fronte di concessioni di poteri sempre più ampie verso le istituzioni comunitarie.

Numerosi i fattori che, in questi ultimi anni, hanno evidenziato come valori, diritti e principi che tendono sovente ad essere considerati ormai definitivamente acquisiti in effetti non lo siano, mettendo sotto forte pressione le istituzioni comunitarie e, di conseguenza, degli Stati membri.

Senza dilungarsi troppo in temi che qui rilevano solo indirettamente, si considerino le ricadute provocate, a vario titolo, da assestamenti geopolitici come la c.d. *Brexit*, dagli effetti della pandemia da Covid-19, che hanno profondamente mutato il modo di intendere i rapporti sociali ed economici, imponendo ripensamenti radicali, o, ancora, dalla conseguente grave crisi economica che ne è seguita. A ciò si aggiunga inoltre il crescente ricorso all'uso della forza armata internazionale, culminata con l'invasione russa in Ucraina nel 2022 e, più di recente, con la guerra israelo-palestinese, che hanno riaperto il dibattito sull'esigenza di un'intesa sulla difesa comune, alla luce dell'impotenza di una risposta comunitaria concreta ed efficace.

Per ciò che invece attiene al profilo dei rapporti economico-politici tra potenze mondiali, si deve considerare che la transizione energetica verso fonti rinnovabili deve avvenire sì in tempi brevi, ma comunque attraverso passaggi graduali, necessari a fisiologici processi di assorbimento e metabolizzazione da parte del mercato.

Non è mancato chi ha osservato che, talvolta, l'estremismo ambientalista in voga in Occidente, che predica «tutto e subito, o l'Apocalisse dietro l'angolo», possa essere scambiato per avversione verso la crescita economica, che risulta inaccettabile per quei Paesi che si trovano ancora agli stadi iniziali dello sviluppo<sup>331</sup>. Su questo punto, infatti, il tema della transizione energetica vede in sintonia più o meno tutte le economie emergenti, siano esse ricche (come, ad esempio, Arabia o Emirati Arabi), di medio reddito (come Cina, India e Sud-Est asiatico) o a basso reddito (Africa e America Latina), che sottolineano come il loro contributo alle emissioni rappresenti una frazione minima se comparato a quello dei Paesi occidentali<sup>332</sup>.

La riduzione dei consumi di energie fossili, infatti, avverrà in modo graduale<sup>333</sup>: imporre transizioni repentine – per quanto necessarie – senza un'adeguata capacità di

---

<sup>331</sup> Ci si riferisce a quanto riportato da F. RAMPINI, *Nel confronto con Cina e Russia l'Occidente sembra già stanco*, in *Corriere della Sera*, 8 dicembre 2023, 36.

<sup>332</sup> Il fronte unito mostra poi i segni di cedimento quando, una volta riconosciuta in capo all'Occidente la responsabilità maggiore, si tratta di decidere come affrontare il problema, dal momento che i Paesi più poveri e vulnerabili richiedono interventi urgenti, mentre quelli più grandi come la Cina o i Paesi arabi tendono invece a temporeggiare sulle riduzioni di anidride carbonica.

<sup>333</sup> Si pensi anche solo al maggiore fabbisogno di cibo dovuto alla crescita della popolazione mondiale, che rende necessario l'utilizzo di fertilizzanti sintetici e forme di agricoltura intensiva e che difficilmente può essere soddisfatto con il ricorso alle pratiche biologiche. Secondo alcune stime e proiezioni pubblicate dall'ONU, *World Population Prospects 2022*, già richiamate nell'introduzione, si è passati dai 2,5 miliardi di individui nel 1950 agli 8 miliardi nel 2022; stando agli attuali indici di crescita, la popolazione mondiale potrebbe crescere fino a 8,5 miliardi circa entro il 2030, raggiungere i 9,7 miliardi nel 2050 fino al picco di circa 10,4 miliardi nel 2080, stabilizzandosi a 10,5 miliardi circa fino alla fine del secolo. I maggiori tassi di crescita si registreranno nel continente africano, nel Sud-est asiatico e nei Paesi arabi, oltre all'India e alla Cina. Parimenti, si registrerà un progressivo aumento dell'aspettativa di vita, che dai 72,8 anni del 2019 dovrebbe raggiungere i 77,2 anni nel 2050 (pur rimanendo grandi disparità tra i vari Paesi). Per allora, si stima che il numero di persone con età pari o superiore a 65 anni sarà più del doppio del numero di bambini sotto i 5 anni e allo stesso modo pari al numero degli *under 12*. Stando a queste proiezioni, in termini di politiche sociali: si renderà necessario assicurare un'istruzione alle nuove generazioni, in modo che la popolazione in età lavorativa contribuisca a stimolare la crescita economica *pro capite* (ciò è vero particolarmente nei Paesi dell'Africa sub-sahariana, in alcune zone dell'Asia, dell'America Latina e dei Caraibi, in cui la quota di popolazione in età lavorativa è in aumento); allo stesso tempo, il progressivo invecchiamento della popolazione mondiale richiederà maggiori assistenze medico-sanitarie, oltre ad un aumento del peso dei sistemi pensionistici. Il surriscaldamento globale, inoltre, se non contrastato efficacemente, provocherà fenomeni migratori sempre crescenti per via della progressiva desertificazione di intere aree, che, tra l'altro, spesso e volentieri sono quelle in cui si registreranno i maggiori tassi di crescita della popolazione mondiale. Accanto a tutto ciò, vi è poi la necessità di assicurare adeguate fonti di sostentamento in grado di soddisfare il crescente fabbisogno di cibo, acqua potabile, energia in aree sempre più estese del globo. Il quadro qui brevemente tratteggiato, che è nei fatti molto articolato e

soddisfare le nuove domande significa infatti far dipendere il proprio fabbisogno energetico da Paesi autoritari, con le evidenti incertezze che questo comporterebbe dal punto di vista politico ed economico<sup>334</sup>.

In altre parole, dopo periodi di sicurezza e pace, seppur segnati da gravi crisi economiche e finanziarie, gli stessi valori fondanti dell'Unione sono stati messi sotto forti pressioni dalle congiunture degli ultimi anni. Tutto questo ha richiesto, come mai prima nella storia dell'Unione Europea, risposte condivise, azioni rapide e, soprattutto, ingenti risorse per cercare di contenere, nei limiti del possibile, i danni e studiare misure adeguate per il futuro.

Nell'impossibilità evidente dei singoli Stati membri di fronteggiare efficacemente la portata devastante degli eventi è stato pressoché unanime l'appello alle istituzioni europee. Il che, se da un lato ha evidenziato l'importanza che l'Unione riveste, non più e non solo nella creazione di un mercato unico, dall'altro ne ha palesato gli odierni limiti strutturali. È in questo contesto che si è assistito a una accelerazione del processo di trasformazione del sistema di risorse proprie comunitarie<sup>335</sup>.

I modi con cui le organizzazioni internazionali reperiscono finanziamenti con cui sovvenzionare le proprie politiche sono di due tipi: da un lato, mediante l'istituzione di tributi o entrate coattive proprie negli ambiti di competenza, dall'altro mediante contribuzione da parte degli Stati appartenenti all'organismo sovranazionale. In quest'ultimo caso le istituzioni internazionali sono sprovviste di un autonomo potere impositivo e il loro finanziamento può avvenire mediante contribuzione volontaria<sup>336</sup> o

---

complesso, richiede quindi profondi interventi per garantire la sostenibilità delle future esigenze. Tali dati sono tratti dal *2022 Revision of World Population Prospects*, a cura dell'ONU.

<sup>334</sup> È il caso delle energie rinnovabili in cui è fortemente marcato il monopolio cinese sulla produzione di batterie, pannelli solari, pale eoliche, auto elettriche e via discorrendo.

<sup>335</sup> Si veda al riguardo F. GALLO, *È il tempo di un sistema fiscale europeo?*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 1, 8, secondo cui l'approvazione del c.d. *Recovery Plan* incentrato sul c.d. *Next Generation EU* ha aperto la strada «per avviare progressivamente un aumento delle «risorse proprie» dell'UE che abbia il fine specifico di concorrere a garantire entro il 2024, non solo il pagamento degli interessi, ma anche, a partire dal 2028, il rimborso dei fondi presi a prestito dalla Commissione sul mercato. Il finanziamento del bilancio dell'Unione con nuove risorse proprie fiscali è, perciò, divenuto la questione di fondo da risolvere per uscire dall'attuale situazione di stallo ed avviare il processo destinato a rappresentare il secondo pilastro, insieme all'unione monetaria, di un assetto federale dell'Unione».

<sup>336</sup> È il caso, ad esempio, dell'UNICEF, le cui risorse di bilancio provengono interamente da contributi volontari, di natura pubblica o privata. La maggior parte delle risorse a disposizione deriva infatti da stanziamenti discrezionali dei Paesi ONU o delle organizzazioni internazionali.

mediante trasferimento di quote di tributi nazionali o di PIL predeterminate da parte degli Stati membri<sup>337</sup>.

Per quanto riguarda il finanziamento dell'Unione Europea, la disciplina è dettata dagli artt. 310 ss. TFUE<sup>338</sup>. È così previsto che tutte le entrate e le spese dell'Unione siano oggetto di previsioni per ciascun esercizio finanziario e che siano iscritte a bilancio; inoltre, è prevista la regola della parità di bilancio tra entrate e uscite, in conformità con il principio di sana gestione finanziaria.

Per conseguire i suoi obiettivi e portare a compimento le sue politiche, l'Unione si dota dei mezzi necessari e, fatte salve le altre entrate, il bilancio è finanziato integralmente tramite risorse proprie<sup>339</sup>.

Il sistema delle risorse proprie è disciplinato da un'apposita decisione del Consiglio, che regola tale finanziamento per ogni periodo di programmazione finanziaria – generalmente sette anni – secondo quanto previsto dal TFUE<sup>340</sup>. Vengono stabiliti, in altre parole, i mezzi finanziari con cui ciascuno Stato membro contribuisce al bilancio europeo.

Nel quadro del bilancio a lungo termine 2021-2027, le principali fonti di entrate sono rappresentate dai dazi doganali, dai contributi IVA riscossi dagli Stati membri, dai contributi diretti di ciascuno Stato – che incidono per la maggior parte sul bilancio complessivo – e da altre entrate<sup>341</sup>.

I dazi doganali sulle importazioni provenienti da Paesi terzi sono stati introdotti nel 1970<sup>342</sup> e sono considerati risorse proprie tradizionali in quanto sempre esistiti come fonte diretta di entrate. Si tratta di dazi sulle importazioni di prodotti da Paesi non appartenenti all'Unione Europea, imposti secondo aliquote determinate a livello comunitario. Gli Stati membri sono responsabili per la relativa riscossione e devono, a tal fine, disporre adeguate

---

<sup>337</sup> Si veda al riguardo G. TESAURO, *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, Jovene, 1969, 301.

<sup>338</sup> Contenuti nel Titolo II, rubricato *Disposizioni finanziarie*. Per una panoramica storica sull'evoluzione del finanziamento del bilancio europeo dalle origini a oggi, v. C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, Cacucci Editore, 2021, in particolare 9 ss..

<sup>339</sup> Così l'art. 311 TFUE.

<sup>340</sup> Sempre secondo l'art. 311, comma 3, TFUE, il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento Europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali. Cfr. ancora C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 41 ss..

<sup>341</sup> Questa categoria generica ricomprende i contributi di Paesi extra UE a taluni programmi, interessi di mora e ammende, eventuali eccedenze dell'esercizio di bilancio precedente.

<sup>342</sup> Con la decisione del Consiglio, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (70/243/CECA, CEE, Euratom).

infrastrutture di controllo. Per questo è previsto che essi trattengano una quota di quanto riscosso, oggi pari al 25%, a coprire le spese di riscossione e per incentivare a garantire una riscossione diligente degli importi dovuti.

I contributi sull'IVA riscossa dai singoli Stati si determinano in base a una percentuale applicata alle basi IVA dei Paesi, calcolata conformemente alle norme comunitarie. Per il periodo 2021-2027 è stata prevista una procedura di calcolo semplificata, per ridurre gli oneri amministrativi a carico sia dell'Unione che dei singoli Stati membri<sup>343</sup>.

Quanto ai contributi nazionali, essi rappresentano da sempre la principale voce del bilancio UE, incidendo oggi per oltre il 70% delle entrate complessive. Questa contribuzione si caratterizza per avere carattere residuale, svolge la funzione di equilibrio di bilancio e il suo importo varia di anno in anno. Il relativo ammontare viene determinato in via residuale, una volta quantificate le entrate complessive necessarie a coprire le spese per un determinato anno a cui vengono sottratti gli importi provenienti dalle altre voci di bilancio. Il differenziale rappresenta quindi l'ammontare dei contributi nazionali da versare e assicura che tutte le spese preventivate trovino copertura nella fase di adozione del bilancio. Il contributo effettivo che ciascuno Stato membro versa è poi determinato

---

<sup>343</sup> In precedenza, il metodo di calcolo era definito dal regolamento del Consiglio, CEE, Euratom, n. 1553/89, del 29 maggio 1989, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto. La base IVA su cui applicare l'aliquota di prelievo per calcolare il contributo che ciascuno Stato doveva versare per un determinato anno era armonizzata. Lo Stato membro doveva quindi dividere il totale netto delle entrate IVA riscosse a livello nazionale nell'anno in questione per l'aliquota alla quale l'IVA era stata riscossa nello stesso Stato nel medesimo anno. Nel caso di più aliquote IVA applicabili, il totale delle entrate nette veniva diviso per la media ponderata dell'IVA. Oggi invece è prevista la correzione della base IVA solo a portata territoriale nei pochi casi previsti per le violazioni della direttiva IVA, oltre all'applicazione in ciascuno Stato membro dell'aliquota IVA media ponderata del 2016 per tutto il periodo 2021-2027. Le basi IVA sono quindi livellate al 50% della base del reddito nazionale lordo (RNL) di ciascun Paese e a dette basi si applica un'aliquota uniforme di prelievo dello 0,3%. Pertanto, alla base imponibile IVA armonizzata di ogni Paese si applica l'aliquota dello 0,3%, limitatamente al 50% del RNL del Paese di riferimento.

applicando al reddito nazionale lordo (RNL)<sup>344</sup> di ogni Paese un'aliquota uniforme di prelievo<sup>345</sup>.

In definitiva, le entrate da devolvere all'UE vengono riscosse direttamente dagli Stati membri – che conservano il potere impositivo in capo alle rispettive autorità amministrative nazionali – e hanno carattere prevalentemente contributivo<sup>346</sup>.

Il motivo per cui il quadro attuale risulta ormai inadatto a finanziare adeguatamente le politiche europee è, come detto, dovuto all'evoluzione assunta dall'Unione Europea, ormai non più (solamente) intesa come luogo di libero mercato basato sulla circolazione di beni, servizi, persone e capitali, ma sempre più «un autonomo centro di imputazione di rapporti soggettivi, dotato di propri valori e interessi, diritti sociali e libertà fondamentali compatibili con quelli degli Stati ed avente capacità di effettuare scelte politiche»<sup>347</sup>.

Uno dei modi per far fronte a tali crescenti esigenze – che abbracciano i temi più disparati quali flussi migratori, ricerca e sviluppo, economia circolare, tutela dei consumatori, fino al problema della difesa comune – e all'aumento delle risorse da destinarvi è proprio rappresentato dalla possibilità di istituire e riscuotere tributi propri comunitari. Come osservato, «per il funzionamento dell'eurozona la prima riforma sarebbe quella di una politica fiscale comune. La libera circolazione dei capitali e delle merci, in assenza di armonizzazione fiscale, riduce infatti la possibilità di una tassazione

---

<sup>344</sup> Per reddito nazionale lordo (RNL) si intende il totale dei redditi primari percepibili dalle unità istituzionali residenti, quali ad esempio: retribuzioni dei dipendenti, imposte sulla produzione e importazioni meno le sovvenzioni, redditi da capitali, utile lordo di gestione e reddito misto lordo. L'ammontare è il risultato della somma del PIL al reddito primario da parte di unità istituzionali residenti dal resto del mondo, a cui si sottraggono i redditi primari da pagare al resto del mondo. La disciplina di riferimento è contenuta nell'allegato A del Regolamento UE, 21 maggio 2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, n. 549/2013, c.d. SEC 2010, che ha sostituito il precedente Regolamento CE, 25 giugno 1996, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità (c.d. SEC 95).

<sup>345</sup> Per il periodo 2021-2027, tale aliquota è pari all'1,40% dell'RNL di ciascuno Stato membro. Cfr. al riguardo la decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea e che abroga la decisione 2014/335/UE, Euratom.

<sup>346</sup> F. AMATUCCI, *L'evoluzione del sistema delle risorse proprie e dei prelievi tributari dell'UE*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 2, 55. Sul carattere contributivo di tali entrate, cfr. A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, IV ed., Torino, Utet, 2013, 146, secondo cui non possono essere considerate come tributi le varie figure di contributi finanziari che gli Stati sono tenuti a versare all'UE per permettere il raggiungimento di alcune finalità. L'obbligatorietà degli stessi discende piuttosto dalla libera adesione all'organismo sovranazionale.

<sup>347</sup> F. AMATUCCI, *L'evoluzione del sistema delle risorse proprie e dei prelievi tributari dell'UE*, cit., 66.

redistributiva con conseguenti livelli di diseguaglianza al netto delle imposte e anche in termini di reddito di mercato»<sup>348</sup>.

A tal fine, occorre considerare che, tralasciando gli ordinamenti degli Stati federali, solo quello dell'Unione Europea, tra i vari organismi di diritto internazionale pattizio oggi esistenti, attribuisce alle sue istituzioni il potere di emettere atti vincolanti per gli Stati membri e, in alcuni casi, per i loro cittadini, seppure con procedure e tempistiche differenti a seconda dei vari casi<sup>349</sup>. In altre parole, seppur non prevista una competenza fiscale europea, «non è escluso espressamente dal TFUE il trasferimento o il riconoscimento di una sovranità fiscale che resta prevalentemente nazionale e che può essere concepita solo come parzialmente condivisa»<sup>350</sup>.

Sebbene astrattamente possibile, ad oggi l'introduzione di tributi comunitari risulta, di fatto, impraticabile.

In materia di ambiente, il TFUE prevede attualmente differenti procedure e basi giuridiche a seconda del tipo di atto da adottare. Così, per l'adozione di misure legate all'ambiente, che perseguano gli obiettivi di cui all'art. 191 TFUE, l'art. 192, par. 1, TFUE, riconosce l'iniziativa sia al Parlamento che al Consiglio, prevedendo che essi deliberino a maggioranza<sup>351</sup>.

Nel caso di misure aventi principalmente natura fiscale, l'iniziativa spetta invece solo al Consiglio, che delibera all'unanimità, previa consultazione del Parlamento<sup>352</sup>.

Quanto al potere di introdurre nuove categorie di risorse proprie, infine, anche questo è riconosciuto solo al Consiglio, che nuovamente delibera all'unanimità, previa consultazione del Parlamento. La decisione così adottata entra poi in vigore solamente

---

<sup>348</sup> J. STIGLITZ, *L'euro, come una moneta comune minaccia il futuro dell'Europa*, Torino, Einaudi, 2019, 267. L'Autore osserva che la moneta unica e il mercato unico europeo hanno portato in taluni casi all'adozione di politiche di concorrenza fiscale dannosa, mediante una corsa al ribasso dell'imposizione fiscale su persone fisiche o giuridiche al fine di attrarne i capitali

<sup>349</sup> Cfr. P. SELICATO, *Il diritto tributario comparato: evoluzioni recenti e prospettive di autonomia*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, 95.

<sup>350</sup> V. ancora F. AMATUCCI, *L'evoluzione del sistema delle risorse proprie e dei prelievi tributari dell'UE*, cit., 55.

<sup>351</sup> «Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, decidono in merito alle azioni che devono essere intraprese dall'Unione per realizzare gli obiettivi dell'articolo 191».

<sup>352</sup> L'art. 192, comma 2, lett. a) stabilisce infatti che «In deroga alla procedura decisionale di cui al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, adotta: disposizioni aventi principalmente natura fiscale».

dopo essere stata approvata dai singoli Stati membri, essendo così richiesto un doppio scrutinio sulla normativa da introdurre<sup>353</sup>.

In questo quadro, balza immediatamente agli occhi che più gli atti da adottare si fanno incisivi, in termini di bilanciamento tra competenze comunitarie e sovranità dei singoli Stati membri, e più diminuisce il peso specifico riconosciuto al Parlamento Europeo in fase di approvazione degli stessi. Al di là dell'iniziativa riconosciutagli per l'introduzione di misure ambientali, infatti, il suo ruolo è notevolmente circoscritto per l'adozione di misure fiscali, essendo previsto un suo coinvolgimento solo in fase di consultazione da parte del Consiglio.

Questo rappresenta indubbiamente un grande limite democratico, da sempre criticato alle istituzioni europee, e spiega anche, in parte, lo scetticismo dei singoli ordinamenti a rinunciare alla potestà impositiva, giustificato dall'antico motto "*no taxation without representation*". Neanche il Trattato di Lisbona, seppur inteso ad accrescere il coinvolgimento del Parlamento nel processo legislativo comunitario, ha comunque consentito di colmare il divario di competenze con il Consiglio, né tantomeno di poterne equiparare il ruolo con quello che i Parlamenti degli Stati membri hanno in campo legislativo.

Qualsiasi cambiamento di rotta verso un sistema fiscale europeo non può che partire, quindi, dalla revisione di questi equilibri, aumentando il peso specifico del Parlamento e facendone un organo effettivamente rappresentativo. Solo a queste condizioni, si ritiene, sarà possibile rivedere infine la regola dell'unanimità in materia fiscale e di risorse proprie, che di fatto si traduce nel potere di veto di ciascun Paese membro, in favore di maggioranze – semplici o qualificate che siano – come avviene in ogni ordinamento democratico.

Diversamente, appare improbabile immaginare cessioni dirette alle istituzioni comunitarie di parte della sovranità fiscale da parte degli ordinamenti nazionali. Non si deve infatti dimenticare che simili conferimenti si accompagnano, inevitabilmente, a flessioni e ricadute sul gettito nazionale.

---

<sup>353</sup> L'art. 311 prevede che «Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali».

Non solo: anche ammettendo che vi sia la volontà dei singoli Stati di trasferire parte delle proprie competenze in capo all'Unione per introdurre tributi ambientali comunitari, tale devoluzione di competenze dovrebbe essere congeniata in modo che la potestà impositiva europea non interferisca né tantomeno si sovrapponga a quella dei singoli Paesi membri. Il moltiplicarsi di fonti normative nei medesimi settori potrebbe provocare incertezze, sia sulle competenze e sui ruoli delle varie istituzioni coinvolte, sia sulla normativa di volta in volta applicabile.

Sebbene la via verso l'introduzione di autonomi tributi comunitari sia così complessa e fortemente osteggiata, ciò nondimeno andrebbe comunque percorsa con rigore e condivisione di intenti, quale ulteriore passo del percorso di forte integrazione raggiunto in seno all'Unione, che di fatto ha registrato un primato a livello mondiale, rappresentato dalla capacità di regolare i mercati e le aziende con lo scopo di proteggere i cittadini, senza frenare l'innovazione, in modo da affiancare al primato delle leggi e della regolamentazione anche la competitività delle imprese, così in grado di competere con le industrie americana e cinese *in primis*, oltre ai vari Paesi emergenti.

Spesso fraintesa per «voglia burocratica di legiferare»<sup>354</sup>, la produzione normativa comunitaria nasce dalla responsabilità di essere il mercato unico più aperto e grande al mondo, maggiore anche di Stati Uniti e Cina, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo: spesso e volentieri è anche il mercato che fa scuola, per gli standard di tutela dei lavoratori e di qualità dei prodotti scambiati. Per questo motivo, i regolamenti approvati vengono studiati e analizzati nel resto del mondo.

Ecco perché le sfide che attendono l'Europa dovrebbero fungere da sprone per portare ad un nuovo e più maturo stadio il percorso di progressiva unificazione iniziato oltre mezzo secolo fa<sup>355</sup>, abbandonando logiche meramente nazionali e abbracciando invece una visione che, almeno su temi largamente condivisi come la tutela dell'ambiente, dimostri ancora una volta quanto l'Unione Europea sia e debba continuare a essere un

---

<sup>354</sup> D. MANCA, *La Ue e l'«AI Act», tra regole e futuro*, in *Corriere della Sera*, 8 dicembre 2023, 6.

<sup>355</sup> Osserva A. PANEBIANCO, *Le minacce al nostro mondo*, in *Corriere della Sera*, 9 dicembre 2023, 40, che le unificazioni politiche avvengono quasi sempre «a fronte di un rischio esistenziale, perché si deve rispondere, aggregandosi, a una minaccia: ci si unifica contro un nemico da cui sarebbe impossibile difendersi in ordine sparso». Può dirsi ormai tramontata, infatti, l'idea che una integrazione politica avrebbe fatto seguito all'integrazione economica.

attore di livello mondiale, in grado, con il proprio ordinamento e grazie al proprio mercato, di influenzare le altre principali economie internazionali<sup>356</sup>.

Tutto questo richiede istituzioni effettivamente rappresentative, che siano espressione di una volontà politica forte e largamente condivisa, in grado di adottare politiche pragmatiche ed efficaci che tutelino sia il bagaglio di diritti e valori comuni che la competitività delle aziende europee rispetto alle altre grandi potenze mondiali.

Circoscrivendo l'attenzione al solo campo fiscale, che in questa sede rileva, per fare questo occorre che la potestà impositiva europea sia fondata, sul versante esterno, sui principi fondamentali recepiti nei trattati internazionali ed europei, mentre, dal punto di vista interno, risulti compatibile con i principi fondamentali propri degli ordinamenti tributari dei Paesi membri.

Le attuali forme di finanziamento e di contribuzione da parte dei singoli Stati, infatti, non consentono una chiara ripartizione di competenze tra di essi e le istituzioni europee in materia tributaria. Il rischio è che ciò possa generare interferenze nelle politiche nazionali per assicurare la regolarità degli adempimenti, causando problemi di legittimità costituzionale interni.

Si pensi, per esempio, a quanto accaduto con l'adozione del c.d. *Fiscal compact*, contenente alcune regole di finanza pubblica e procedure per il coordinamento delle politiche economiche nel quadro della nuova *governance* economica europea<sup>357</sup>. A seguito della crisi economica e finanziaria del 2008, per far fronte al rischio default di alcuni Paesi europei, che avrebbe provocato una catastrofica reazione a catena sugli altri e sulle sorti dell'euro, gli Stati hanno acconsentito alla cessione di parte della propria sovranità per stabilire vincoli economici e fiscali comuni, impegnandosi a introdurre e applicare, con norme costituzionali o di equivalente rango, il principio del c.d. pareggio

---

<sup>356</sup> Il che richiede pragmatismo e condivisione di intenti all'interno di istituzioni realmente rappresentative ed efficienti, in grado di adottare politiche di lungo respiro.

<sup>357</sup> Il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria (c.d. *Fiscal compact*), siglato il 2 marzo 2012, rientra nell'ambito del c.d. Patto di stabilità e di crescita (PSC) dell'Unione economica e monetaria, che ha l'obiettivo di garantire che la disciplina di bilancio degli Stati membri continui dopo l'introduzione della moneta unica. A seguito della crisi economica e finanziaria del 2008 e dei gravi squilibri di bilancio di alcuni Stati membri, le regole di governance economica sono state rafforzate per mezzo di otto regolamenti comunitari (ci si riferisce al c.d. *Six pack*, che ha introdotto un sistema per monitorare le politiche economiche in maniera più estesa, in modo da rilevare problemi come le bolle immobiliari o la perdita di competitività a uno stadio precoce, e al c.d. *Two pack*, che introduce un nuovo ciclo di monitoraggio per l'area euro, mediante la presentazione periodica di documenti programmatici di bilancio alla Commissione) e un trattato internazionale (il c.d. *Fiscal compact*).

di bilancio<sup>358</sup>. Questo ha provocato non pochi problemi di legittimità costituzionale, che hanno evidenziato la preoccupazione e la reticenza degli Stati di fronte a eccessive erosioni dell'autonomia finanziaria e fiscale nazionale, in un quadro, quale quello europeo, condizionato dalla crisi di rappresentatività e dal deficit democratico<sup>359</sup>.

Ciò spiega perché il riconoscimento della potestà impositiva in capo all'Unione Europea dovrebbe essere fondato «in alcuni contesti fortemente integrati, sulla piena conformità ai principi fondamentali costituzionali che fondano i sistemi giuridici degli Stati aderenti (*i.e.* eguaglianza, capacità contributiva, legalità), sulla sussidiarietà e su criteri di contribuzione alle spese in base alla eguaglianza e alla solidarietà condivisi preliminarmente da parte dei singoli Stati»<sup>360</sup>.

Quanto al fatto che la tutela dell'ambiente rappresenti un punto fermo e unanimemente condiviso a livello europeo, questo è fuori dubbio. Più volte si è detto, infatti, che la progressiva attenzione riservata a tali tematiche da parte dell'Unione ne hanno fatto uno degli interlocutori oggi più attivi a livello internazionale.

Più problematica appare la piena conformità ai principi fondamentali costituzionali dei vari Stati membri. Si è visto infatti che sia in ambito internazionale che comunitario per tributo ambientale o *environmental tax* si intende un vasto insieme di prelievi fiscali, più o meno direttamente collegati con l'ambiente, che possono essere strutturati ora come imposte, ora come tasse, ora come accise e via dicendo.

Sotto questo profilo, pertanto, andrebbero compiuti degli ulteriori sforzi per poter addivenire a una nozione di tributo unitaria e condivisa che tenga conto dei limiti più stringenti previsti da alcuni ordinamenti, fermo restando che, anche da parte degli Stati membri, si rende necessario un salto di qualità complessivo, in grado di assecondare la spinta evolutiva derivante dalla dimensione europea.

Il fatto che termini quali *environmental taxes*, *green taxes*, *eco-taxes*, siano utilizzati in modo interscambiabile, pur potendo fare riferimento in realtà a strumenti impositivi di differente natura, non sembra costituire un ostacolo insormontabile, una volta pervenuti a una nozione condivisa di tributo ambientale dal contenuto minimo condiviso, che tenga

---

<sup>358</sup> In Italia questo è avvenuto con la l. cost., 17 aprile 2012, n. 1, con cui sono stati modificati gli artt. 81, 98, 117 e 119 Cost.. Tale disciplina prevede, tra le altre cose, che, se il rapporto tra debito pubblico e PIL supera il 60%, lo Stato contraente si impegna a ridurlo mediamente di 1/20 all'anno per la parte eccedente tale misura.

<sup>359</sup> F. AMATUCCI, *ult. op. cit.*, 57, in particolare nota 17.

<sup>360</sup> F. AMATUCCI, *ult. op. cit.*, 58.

conto dei principi fondamentali dei singoli ordinamenti, tra cui quelli di eguaglianza, capacità contributiva, legalità e sussidiarietà.

La molteplicità di denominazioni utilizzate dagli Stati membri non rappresenta un particolare impedimento per un duplice motivo. In primo luogo, si deve considerare che il diritto comunitario è un diritto multilingue. Al fine di agevolare le relazioni tra i singoli Stati membri e assicurare il rispetto delle identità culturali dei cittadini europei, infatti, è riconosciuto il valore di lingua ufficiale dell'Unione a tutte le lingue ufficiali dei Paesi che ne fanno parte<sup>361</sup>.

Sul punto, anche la Corte di Giustizia ha ribadito che, nell'interpretazione della normativa comunitaria, non è possibile considerare una sola lingua del testo. L'ordinamento giuridico comunitario non intende definire le sue nozioni ispirandosi a uno o più ordinamenti giuridici nazionali, a meno che ciò non sia espressamente statuito<sup>362</sup>. Il che non significa che possano esistere tante norme quante sono le lingue ufficiali alla luce di cui interpretare le singole disposizioni. Piuttosto, le varie versioni linguistiche di una disposizione comunitaria vanno interpretate in modo uniforme e, in caso di difformità, la disposizione deve essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte<sup>363</sup>.

Addivenendo quindi ad un concetto di tributo ambientale unitario, in quanto conforme ai principi costituzionali dei singoli Stati membri, sarebbe possibile superare le eventuali discrepanze tra i termini con cui tali prelievi siano chiamati e accogliere il significato che «concili tutte le versioni linguistiche sulla base di un criterio comune che deve guidare il recepimento uniforme in ciascuno Stato membro»<sup>364</sup>.

In seconda battuta, inoltre, «l'applicazione delle norme comunitarie ai tributi ambientali deve avvenire non sulla base delle denominazioni nazionali, ma secondo le caratteristiche e gli effetti degli stessi. In tale ottica, riveste scarsa importanza la classificazione di un tributo come “tassa” o “imposta” e tanto meno avrà rilevanza la

---

<sup>361</sup> Si veda al riguardo la comunicazione della Commissione UE, 18 settembre 2008, *Multilingualism: an asset for Europe and a shared commitment*, COM(2008) 566 def., secondo cui la coesistenza armoniosa di molte lingue in Europa è un simbolo forte dell'aspirazione dell'Unione Europea a essere unita nella diversità, uno dei fondamenti del progetto europeo. Sul punto cfr. P. SELICATO, *Il diritto tributario comparato: evoluzioni recenti e prospettive di autonomia*, cit., 107.

<sup>362</sup> CGUE, 22 maggio 2003, causa C-103/01, *Commission v. Germany*, ECLI:EU:C:2003:301, in particolare par. 36 ss..

<sup>363</sup> CGUE, 13 aprile 2000, causa C-420/98, *Raad van State v. Netherlands*, ECLI:EU:C:2000:209, par. 21 e giurisprudenza ivi richiamata.

<sup>364</sup> P. SELICATO, *Il diritto tributario comparato: evoluzioni recenti e prospettive di autonomia*, cit., 108.

distinzione tra tributi ecologici in senso stretto e misure fiscali aventi finalità ecologica»<sup>365</sup>.

Il che non fa che rimarcare l'importanza che una nozione largamente definita di tributo ambientale avrebbe: un prelievo coattivo, dovuto dal soggetto che produce un bene o fornisce un servizio che ha un impatto negativo sull'ambiente economicamente misurabile, imperniato non solo sul principio "chi inquina paga" ma anche sugli altri principi comunitari delineati all'art. 191 TFUE, conforme ai principi di legalità, proporzionalità, equità e capacità contributiva propri dei singoli ordinamenti nazionali, consentirebbe di individuare, accanto ai vari tributi di scopo e agli altri strumenti di natura economica, una categoria di tributi ambientali in senso stretto che potrebbero essere introdotti quali autonome fonti di finanziamento a livello europeo.

Nel rispetto del principio di sussidiarietà, inoltre, tali tributi riguarderebbero solo fenomeni di portata globale, che possono essere più efficacemente combattuti con azioni congiunte su vasta scala, con ciò assicurando anche un adeguato consenso da parte dei singoli Stati membri attorno al prelievo.

Peraltro, il conferimento alle istituzioni europee del potere necessario all'introduzione di simili tributi, per quanto possa rappresentare comunque una cessione importante di sovranità, non priverebbe i Paesi del potere di legiferare in materia: fatti salvi i casi in cui è necessario un intervento comunitario, infatti, spetterà sempre ai singoli Stati introdurre le normative che essi ritengano più opportune, a integrazione del quadro normativo europeo e nel rispetto dei principi in esso fissati.

In questo modo, si preserverebbe infine anche quella articolazione territoriale su più livelli (regionale, nazionale ed eventualmente locale) che si ritiene sia fondamentale per un intervento capillare e puntuale, purché integrato in un quadro unitario. A differenza di un unico tipo di prelievo di portata internazionale, universalmente valido a prescindere dalle possibili variabili del caso concreto, si verrebbe a delineare così un sistema composito, ma organico, di tributi che consentirebbero, con maggiore flessibilità, di essere modulati a seconda del contesto.

---

<sup>365</sup> L. AGO, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 130. Sul punto, cfr. anche la Comunicazione della Commissione, *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*, Burxelles, 26 marzo 1997, COM(97) 9 def., 3 ss., secondo cui in materia di fiscalità ambientale, spesso gli stessi termini si riferiscono nei vari Stati membri a diversi concetti. Pertanto, la valutazione di un provvedimento a norma del diritto comunitario avviene sulla base delle caratteristiche e degli effetti di questo, e non della denominazione nazionale.

Questo potrebbe rappresentare un notevole valore aggiunto, soprattutto in presenza di un mercato unico come quello europeo che, se da un lato presenta notevoli elementi comuni e condivisi, dall'altro è comunque formato dall'unione di differenti economie nazionali, ognuna delle quali con le proprie caratteristiche e i propri settori più o meno strutturati. È in questo caso che, fermo restando un intervento proprio dell'Unione in presenza di forme di inquinamento che interessano tutti allo stesso modo, ogni Stato mantiene comunque la facoltà di adattare i propri strumenti impositivi al panorama industriale di riferimento.

Perché tutto ciò funzioni in modo efficiente, però, occorre tenere a mente alcuni punti fermi: da un lato, la contemporanea presenza di tributi comunitari e tributi nazionali potrebbe determinare l'insorgere di fenomeni di doppia imposizione o doppia non imposizione, per cui si renderà necessaria una accorta interazione tra ordinamenti. Inoltre, ogni intervento dovrebbe essere mosso dall'intento di non appesantire nei limiti del possibile i contribuenti con oneri burocratici o di rendicontazione eccessivi, in modo da creare consenso attorno ai prelievi e non fornire ulteriori elementi che possano indurre a evadere quanto dovuto. Infine, come già detto, in tanto questi tributi hanno la capacità di orientare le scelte dei consumatori in quanto essi non si aggiungono ai vari tributi già esistenti, ma si accompagnano a una progressiva revisione dei carichi impositivi che sia volta anche ad alleggerire il peso sulle tradizionali fonti di prelievo.

Per quanto questi ostacoli non siano certo di poco conto, essi non appaiono comunque insormontabili, se supportati da una chiara e precisa volontà politica degli Stati membri. Una volta riviste le disposizioni dei Trattati relative alle procedure per l'introduzione di misure aventi principalmente natura fiscale (art. 192, comma 2, TFUE) e di nuove categorie di risorse proprie (art. 311 TFUE), vi sarebbe poi il problema di definire, nel caso di introduzione di tributi ambientali comunitari, i criteri di contribuzione alle spese secondo eguaglianza e solidarietà. È verosimile ritenere che il raggiungimento di un accordo politico in merito rappresenti un punto molto delicato.

Ciò nonostante, un percorso evolutivo nel senso sopra descritto avrebbe il pregio di riallineare la politica fiscale europea con le risorse che questa ha a disposizione, per perseguire, accanto alla promozione del libero mercato interno, una serie ulteriore di finalità, quali la crescita, lo sviluppo sostenibile e la tutela ambientale, che oggi fanno già comunque parte delle competenze comunitarie. Detti obiettivi, per altro, risultano

strettamente interconnessi tra loro, per cui l'efficace perseguimento dell'uno non può avvenire senza gli altri.

Affinché siano adottate misure idonee in grado di ottenere risultati concreti, anziché mere dichiarazioni di principio, si rendono necessari ingenti investimenti a medio e lungo termine che consentano di rimodulare gli attuali equilibri di mercato senza incidere negativamente sulla competitività delle imprese<sup>366</sup>. Ci si riferisce a investimenti strutturali, che ripensino infrastrutture strategiche e filiere a beneficio della collettività, per favorire lo sviluppo e la crescita dell'economia e del territorio. Trattandosi di investimenti pubblici, il ricorso a forme autonome di finanziamento da parte dell'UE avrebbe il beneficio di fornire l'apporto di adeguati capitali per favorire tale transizione, da sommarsi agli altri già oggi esistenti.

Ciò offrirebbe altresì una base giuridica solida per garantire maggiore consenso attorno all'imposizione. In questo senso sembrano andare la c.d. *Plastic tax* europea, introdotta con il c.d. *Recovery Plan*<sup>367</sup>, che rappresenta un contributo parametrato al volume di plastica utilizzata sul suolo nazionale e che serve a finanziare il nuovo debito, e le misure di riduzione delle emissioni di gas serra, in particolare il c.d. *Emission Trading System (ETS)*<sup>368</sup> e il c.d. *Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*<sup>369</sup>.

---

<sup>366</sup> M. MONTI, *A new strategy for the single market. At the service of Europe's economy and society*, cit., in particolare 47-50.

<sup>367</sup>

<sup>368</sup> Il meccanismo ETS prevede la fissazione di un limite massimo alla quantità totale di gas serra che possono essere emessi dagli operatori comunitari, espresso in quote di emissione. Tale massimale viene annualmente ridotto per perseguire gli obiettivi previsti dal pacchetto c.d. *Fit for 55*. Ogni quota assicura il diritto a immettere nell'atmosfera una tonnellata di CO<sub>2</sub> e tali quote sono acquistabili e commerciabili da parte degli operatori economici nell'apposito mercato comunitario. Sul punto, v. P. BARABINO, *I certificati CO<sub>2</sub> tra tutela ambientale e fiscalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, 1018.

<sup>369</sup> Introdotta con il Regolamento (UE) 2023/956 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 maggio 2023, il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere rappresenta un completamento del sistema ETS di cui alla nota precedente. Se quest'ultimo ha ad oggetto le emissioni europee, il CBAM è finalizzato a far sì che gli sforzi interni non siano vanificati da un contestuale aumento delle emissioni extra-UE. Per tale ragione, è previsto un prezzo per le emissioni incorporate nei prodotti di alcune tipologie di industrie, che ricalca quello sostenuto dai produttori sul suolo comunitario.

## CAPITOLO IV

### **La giustificazione dei tributi ambientali nell'ordinamento interno alla luce del principio di capacità contributiva**

SOMMARIO: 1. Lo scenario interno tra principi costituzionali e tributi sovranazionali – 2. L'importanza della classificazione come imposta o come tassa – 3. Imposte ambientali in senso stretto e principio di capacità contributiva – 3.1. (*Segue*) L'interpretazione tradizionale – 3.2. (*Segue*) L'interpretazione innovativa – 3.3. (*Segue*) Alcune osservazioni critiche sulle teorie illustrate – 4 Una possibile sintesi delle teorie esaminate

#### **1. Lo scenario interno tra principi costituzionali e tributi sovranazionali**

Secondo autorevole dottrina, l'approccio che il giurista deve avere nei confronti dell'ambiente deve essere costituzionalmente orientato<sup>370</sup>. Per lungo tempo, questo ha richiesto un'operazione interpretativa da parte di giurisprudenza e dottrina, in assenza di specifiche norme costituzionali; oggi, a seguito della già ricordata l. cost. n. 1/2022, lo scenario sembra essere cambiato.

Come osservato, «l'espressa previsione del nuovo testo può ritenersi espressione di una «decisione costituzionale positiva», risolvendo o permettendo di chiarire molti dei dubbi e delle incertezze interpretative precedenti a partire dal «peso» attribuito ai beni protetti»<sup>371</sup>. Qualsiasi riflessione sulla tutela dell'ambiente deve quindi muovere dalla novella degli artt. 9 e 41 Cost..

Il fatto che l'ambiente sia oggi espressamente menzionato nella carta fondamentale e che rappresenti un bene da salvaguardare e un limite alla libera iniziativa economica non risolve però le criticità che l'introduzione di tributi ambientali pone sia sotto il profilo della legittimità costituzionale di tali prelievi che della sistematicità dell'ordinamento fiscale.

Si è detto che, sia in ambito internazionale che comunitario, la categoria dei tributi ambientali è intesa in senso lato, omnicomprensiva di tutte quelle forme di prelievo coattivo – differenti da sanzioni o indennizzi – che presentino un collegamento più o meno diretto con l'ambiente.

---

<sup>370</sup> Cfr. B. CARAVITA, *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1990.

<sup>371</sup> A. MORRONE, *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, cit., 98.

In questo modo, il novero di prelievi riconducibili a tale categoria risulta molto ampia, con le relative criticità che ne conseguono nel caso in cui si cerchi di individuare un nucleo di caratteristiche comuni, che consentano di gettare le basi per tributi ambientali largamente condivisi e diffusi.

Il problema assume particolare rilevanza ogniqualvolta si tenti di introdurre prelievi di carattere sovranazionale, posto che ogni ordinamento presenta caratteristiche differenti: è molto difficile ipotizzare tributi sovranazionali se non si riesce a trovare un minimo comune denominatore nella relativa struttura che tenga conto dei principi fondamentali tutelati dai vari ordinamenti nazionali interessati.

Si è riferito inoltre dei risultati positivi che l'introduzione di tributi sovranazionali, in particolare comunitari, può avere, per una efficace lotta all'inquinamento ambientale, per la tutela della competitività delle imprese interessate, per il recepimento di autonome risorse in capo all'Unione e per la possibilità di alleggerire il carico fiscale sulle fonti di prelievo "classiche". Si è anche evidenziato che tali risultati presuppongono che i tributi introdotti a livello sovranazionale siano strutturati in modo tale da garantire il rispetto dei principi costituzionali fondamentali dei Paesi coinvolti.

Questo rappresenta un punto fondamentale per una effettiva previsione di simili tributi. Gli importanti obiettivi che si intendono conseguire attraverso l'introduzione di prelievi ambientali, infatti, non possono giustificare l'elusione dei principi di diritto e dei limiti costituzionali vigenti nei vari Stati<sup>372</sup>. Ciò a maggior ragione con riferimento a una materia, quale quella fiscale, gelosamente custodita a livello nazionale.

Ipotizzare cessioni di sovranità da parte dei singoli Paesi a favore di istituzioni sovranazionali per l'introduzione di autonomi prelievi senza che questi debbano rispettare i vari principi fondamentali dei rispettivi ordinamenti risulta, infatti, irrealistico.

Una possibile soluzione a questi aspetti critici richiede un cambio di approccio: per poter concretamente introdurre misure efficaci e applicabili su vasta scala, è necessario uno sforzo maggiore da parte degli ordinamenti coinvolti.

Da un lato, a livello sovranazionale in generale e comunitario in particolare, occorrerebbe cercare di definire il contenuto minimo dei tributi ambientali in senso

---

<sup>372</sup> F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 540, secondo cui «etichettare un tributo quale ambientale non è sufficiente né a renderlo tale, né a dare ai legislatori carta bianca per introdurre tributi che, seppure indirettamente connessi all'ambiente, sono esclusivamente volti a reperire nuove risorse economiche per lo Stato e a contribuire alla spesa pubblica».

proprio anche alla luce dei vari principi costituzionali fondamentali dei Paesi interessati, in modo da assicurare un maggiore consenso attorno al prelievo. Sul versante interno, invece, un maggiore sforzo dovrebbe essere compiuto nell'interpretare il quadro normativo alla luce dell'attuale assetto valoriale, pur nel pieno rispetto del dettato costituzionale.

Per quanto attiene l'ordinamento italiano, il principale problema risiede nel poter giustificare un'imposizione ambientale in senso proprio, attuabile anche per mezzo di imposte e non solo di tasse o accise, in grado di conciliare la manifestazione di forza economica costituzionalmente rilevante ai sensi dell'art. 53 Cost. con il presupposto impositivo del prelievo, rappresentato dall'inquinamento.

Nel prosieguo ci si soffermerà su questi aspetti, cercando di chiarire, *in primis*, perché sia importante prevedere, nel nostro ordinamento, anche imposte ambientali in senso proprio e, in seconda battuta, come queste possano trovare una giustificazione secondo il principio di capacità contributiva.

## 2. L'importanza della classificazione come imposta o come tassa

Si è in precedenza precisato che spesso e volentieri gli ordinamenti nazionali, anziché riferirsi al complesso di strumenti impositivi con termini generici quali *taxes* o tributi, hanno una classificazione delle entrate pubbliche tendenzialmente puntuale e decisamente articolata.

Ciò è tanto più vero in presenza di costituzioni rigide, che affermano il principio di riserva di legge (assoluta o relativa che sia) in materia fiscale. Non a caso, l'uso generico del termine *tax* è proprio di ordinamenti giuridici di *common law* o sovranazionali, dotati di previsioni costituzionali meno stringenti.

Per questo, gli ordinamenti di *civil law*, strutturalmente inquadrati in costituzioni rigide che ne disciplinano organizzazione, funzionamento e amministrazione, sono meno propensi all'utilizzo di termini e definizioni interscambiabili, preferendo classificazioni più o meno complesse che consentano un inquadramento sistematico all'interno della cornice costituzionale.

Con riferimento al nostro ordinamento e al principio di riserva di legge in materia fiscale di cui all'art. 23 Cost.<sup>373</sup>, è stato osservato che gli sforzi classificatori compiuti dalla dottrina e dalla giurisprudenza, volti alla progressiva elencazione dei differenti tipi di tributi e di entrate dello Stato, sono dovuti anche alla «riaffermazione del principio costituzionale [di riserva di legge] da parte di una costituzione rigida», che «ha ridato slancio e rilevanza positiva alla questione della classificazione delle entrate degli enti pubblici»<sup>374</sup>.

Ciò ha permesso di superare le varie classificazioni economiche e giuridiche precedentemente elaborate in relazione alle entrate pubbliche<sup>375</sup>, pervenendo alla nozione

---

<sup>373</sup> Secondo cui «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

<sup>374</sup> In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1991, 18.

<sup>375</sup> Cfr. ancora A. FANTOZZI, *op. cit.*, 16 ss., secondo cui le entrate fiscali possono derivare, secondo le prevalenti classificazioni, dalla concessione in godimento a terzi di beni del patrimonio pubblico o dalla loro alienazione; dai proventi di attività produttive di beni o servizi esplicate direttamente dall'ente pubblico ovvero attraverso imprese esercitate da enti pubblici o da soggetti privati posseduti dall'ente pubblico; dal denaro prestato dai singoli; da una serie di prestazioni coattive imposte ai privati, che vanno dall'obbligo di utilizzare servizi resi dall'ente pubblico in condizioni di monopolio, all'obbligo di corrispondere prestazioni di denaro al verificarsi di determinati fatti previsti dalla legge, all'obbligo infine di corrispondere somme di denaro a titolo di sanzione per fatti illeciti commessi. La classificazione economica di tali entrate teneva conto di una serie di fattori quali la natura individualizzabile o indivisibile delle prestazioni dell'ente; il rapporto tra i costi sopportati dall'ente e i prezzi pagati dai singoli utenti dei servizi offerti o dalla collettività nel suo insieme; la possibilità che tali prezzi fossero trasferiti da chi li aveva pagati

di prestazioni imposte – collegata alla riserva (relativa) di legge di cui art. 23 Cost. – da cui è stato a sua volta ricavato il concetto di tributo, che della prima costituisce la figura più importante<sup>376</sup>.

In ogni caso, non è contenuta, nel nostro ordinamento, alcuna definizione di prestazioni imposte o di tributi.

La nozione di prestazioni imposte è sostanzialmente frutto dell’elaborazione della Corte costituzionale e del rapporto tra intervento legislativo e mercato secondo gli economisti classici.

Si riteneva, infatti, che l’intervento del legislatore «fosse necessario ogni volta che l’ingresso dello Stato nell’economia di mercato fosse suscettibile di turbare l’equilibrio altrimenti raggiungibile attraverso la libera determinazione delle parti contraenti»<sup>377</sup>, al fine di proteggere la sfera di libertà patrimoniale del privato.

---

a carico di soggetti diversi. Le differenti classificazioni ricavabili da questa serie di fattori non erano intese come alternative le une dalle altre; piuttosto, esse rappresentavano differenti aspetti di medesimi fenomeni impositivi, ben potendo quindi combinarsi e coesistere tra loro. Per l’origine di queste tradizionali classificazioni si vedano, tra gli altri, V. TANGORRA, *Trattato di scienza delle finanze*, I, Milano, Società Editrice Libreria, 1915; A. GRAZIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 1929; E. D’ALBERGO, *Economia della finanza pubblica*, vol. I, Bologna, Società tipografica editrice bolognese, 1952; L. EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, Einaudi, 1956; L. GANGEMI, *Finanza pubblica*, vol. I, Napoli, Liguori, 1961; C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, 8<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 1977. Ulteriori classificazioni economiche distinguevano tra entrate che provengono dalla gestione diretta delle risorse degli enti pubblici ed entrate che non derivano dalla gestione diretta; oppure a seconda della provenienza del finanziamento dei servizi pubblici indivisibili. Accanto a queste, si è poi progressivamente affiancata la c.d. classificazione giuridica delle entrate pubbliche, che teneva conto della natura del rapporto tra Stato e cittadini. Secondo questa ricostruzione, costituivano entrate pubbliche tutte quelle coattivamente imposte, mentre erano entrate di diritto privato quelle che derivavano da rapporti contrattuali. Sul punto, cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, 56 ss.; ID, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, I, 7; G. TESORO, *Classificazione giuridica delle entrate dello Stato*, in *Riv. pol. ec.*, 1937, 126; B. GRIZIOTTI, *Classificazione delle pubbliche entrate*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1949, I, 223 ss.. Osserva B. COCIVERA, *Contributo allo studio del concetto giuridico di tassa*, in *Foro it.*, 1948, 4, 39 ss., che l’esigenza di una classificazione differente rispetto a quelle di tipo economico è stata avvertita per poter spiegare la struttura giuridica del fenomeno finanziario. In quanto la struttura giuridica differisce da quella economica, perché il fenomeno finanziario giuridico non è il fenomeno finanziario economico, anche la classificazione delle entrate non può che divergere da quest’ultima. Si tratta, in altre parole, di un’esigenza fisiologica e naturale, dovuta ai differenti metodi di studio dei fenomeni finanziari. Come notato anche da F. CARNELUTTI, *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1932, I, 107 ss., il fenomeno finanziario si caratterizza per essere allo stesso tempo politico, economico e giuridico e che andrebbe studiato secondo le proprie tendenze e i propri metodi di studio, per cui «gli studiosi dei diversi campi debbono rinunciare ad assurde pretese di monopolio e riconoscersi benevolmente a vicenda non soltanto il diritto quanto il dovere della collaborazione a scopo comune».

<sup>376</sup> Il fatto che la nozione di prestazione imposta sia più ampia di quella di tributo è stato più volte rimarcato dalla Corte costituzionale, dal momento che ha ricondotto all’interno della prima anche prestazioni coattive non tributarie (v. ad es. Corte cost., 21 maggio 1975, n. 112; 30 gennaio 2003, n. 22; 14 giugno 2007, n. 190) od obbligazioni contrattuali (per riferimenti giurisprudenziali si rinvia a quanto indicato nella successiva nota n. 317).

<sup>377</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 19.

Quanto alle prestazioni da assoggettare o meno a tale riserva di legge, il *discrimen* era rappresentato dal fatto che attraverso l'intervento pubblico si realizzasse o meno un assetto economico diverso da quello che si sarebbe verificato secondo il libero mercato<sup>378</sup>.

Pertanto, la coercizione coincideva, secondo questa ricostruzione, con l'alterazione delle regole del libero mercato, che poteva sussistere solo nel caso in cui lo Stato operasse nell'esercizio dei propri poteri di supremazia.

La categoria delle prestazioni imposte, in questa prospettiva, ricomprendeva tutti i rapporti personali o patrimoniali in cui la prestazione del privato è dovuta non in base a una sua manifestazione di volontà ma in forza di una previsione legislativa<sup>379</sup>.

Questa, del resto, è anche l'interpretazione resa dalla Corte costituzionale, secondo cui l'art. 23 Cost., in forza del quale le prestazioni personali o patrimoniali possono essere imposte solo in base alla legge, vuole tutelare la libertà e la proprietà individuale, determinando «a quali condizioni una prestazione, personale o patrimoniale, può essere legittimamente “imposta” cioè può essere stabilita come obbligatoria a carico di una persona senza la che la volontà di questa vi abbia concorso. Quando si ha una prestazione che sia “imposta” nel senso ora indicato, essa cade nella sfera di applicazione dell'art. 23 della Costituzione. La denominazione della prestazione non è rilevante a tale effetto, poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23 della Costituzione è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto d'autorità»<sup>380</sup>.

Tale disposizione fa riferimento a prestazioni di natura personale o patrimoniale: con le prime si intendono le limitazioni alla libertà personale e alla facoltà di scelta in ordine alla destinazione delle proprie energie fisiche o mentali, indipendentemente dall'esistenza di retribuzioni o indennità finalizzate a neutralizzare l'incidenza della prestazione sul patrimonio del privato<sup>381</sup>.

Le seconde, invece, consistono in un sacrificio patrimoniale coattivamente imposto, rappresentato alternativamente dal versamento di una somma di denaro o dalla riduzione

---

<sup>378</sup> Sul punto si veda il contributo di F. CAMMEO, *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. it.*, 1899, IV, 207, ristampa Whitefish, Kessinger Publishing, 2010.

<sup>379</sup> Si vedano anche le posizioni di A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1952; A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1978; ID, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991.

<sup>380</sup> Così Corte cost., 16 gennaio 1957, n. 4. In termini analoghi, si vedano anche Corte cost., 23 gennaio 1957, n. 30; 8 marzo 1957, n. 47; 4 luglio 1957, n. 122; 16 giugno 1959, n. 36; 6 dicembre 1960, n. 70; 27 aprile 1963, n. 55.

<sup>381</sup> Sul punto, v. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, Giappichelli, 2020, 20.

di una parte degli utili altrimenti spettanti<sup>382</sup>. Perché si possa parlare di prestazione patrimoniale imposta, detta ablazione deve consistere nella funzione della disciplina legislativa, in tal modo escludendo tutte le ipotesi in cui la legge sia invece ordinata a scopi diversi dalla decurtazione del patrimonio dei privati<sup>383</sup>.

I tributi sono tradizionalmente ritenuti come la categoria più importante delle prestazioni imposte<sup>384</sup>.

Anche in questo caso, fondamentale per l'individuazione della nozione è stata l'elaborazione della Corte costituzionale, secondo cui i tributi sono obbligazioni che hanno a oggetto una prestazione patrimoniale coattiva, originata da un presupposto economicamente rilevante individuato dalla legge e collegata a una spesa pubblica<sup>385</sup>.

La giurisprudenza costituzionale ha così individuato due elementi essenziali: «da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; dall'altro, la destinazione del gettito scaturente da tale ablazione al fine di integrare la finanza pubblica, e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire spese pubbliche»<sup>386</sup>.

In dottrina, il tributo è stato definito in termini sostanzialmente analoghi, per tale intendendo una «prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese», per cui «si risolve sempre in una

---

<sup>382</sup> Si veda in tal senso Corte cost., n. 70/1960, in tema di sconti sul prezzo dei medicinali imposto a produttori e farmacisti a favore degli enti mutualistici.

<sup>383</sup> A. FANTOZZI, *op. cit.*, 27.

<sup>384</sup> Per la ricostruzione dell'evoluzione dottrinale del concetto di tributo, che in questa sede è giusto il caso di richiamare, si vedano i fondamentali contributi di A. FEDELE, *La tassa*, Siena, Tipografia senese, 1974; ID, *Commento all'art. 23 Cost.*, cit., 23 ss.. Ricostruisce F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, Utet, 1987, 3 ss., che la nozione giuridica di tributo per come sviluppata in Italia è frutto di una duplice influenza. Da un lato quella dell'economia finanziaria di stampo liberale, secondo cui il tributo assumerebbe la connotazione di remunerazione dei sudditi per le prestazioni fornite dallo Stato. Dall'altro quella della pubblicistica tedesca, per cui il tributo è invece espressione della sovranità dello Stato. L'affermarsi della seconda sulla prima è dipeso anche dall'esigenza metodologica di espungere dall'elaborazione giuridica ogni riferimento a dati extragiuridici. Per questo, per la dottrina italiana, il tributo «si identifica con una prestazione imposta in quanto assunta a contenuto di un'obbligazione nascente dalla legge e non riconducibile in alcun modo alla volontà del contribuente» (così A. FEDELE, *La tassa*, cit., 27).

<sup>385</sup> In tal senso anche la ormai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, tra le cui sentenze si segnalano 8 febbraio 1982, n. 26 (secondo cui gli elementi basilari indispensabili sono l'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico, nonché la loro destinazione allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore); 2 febbraio 1990, n. 63 (secondo cui sia imposte che tasse impongono un sacrificio economico individuale che, seppure con differenti presupposti e natura giuridica, concorre a integrare la finanza pubblica); 12 gennaio 1995, n. 2; 12 gennaio 1995, n. 11; 10 febbraio 1997, n. 37; 11 febbraio 2005, n. 73; 19 ottobre 2006, n. 334; 19 marzo 2008, n. 64; 15 ottobre 2008, n. 335; 13 maggio 2009, n. 141; 16 luglio 2009, n. 238.

<sup>386</sup> Così Corte cost., n. 2/1995, al punto 2 della motivazione.

obbligazione nascente dalla legge la quale ricollega sempre autoritativamente la prestazione di dare una somma di denaro a fatti rispetto ai quali il diverso combinarsi della volontà del privato e dell'agire della pubblica amministrazione risulti idoneo a manifestarne la capacità contributiva»<sup>387</sup>.

Anche in questo caso, emergono come tratti distintivi la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, e il collegamento di questa alla spesa pubblica, in riferimento a un presupposto economicamente rilevante.

A ben vedere, alcuni di questi aspetti ricalcano in parte quelli già illustrati con riferimento alle prestazioni imposte, proprio in quanto i tributi ne rappresentano un sottoinsieme. È il caso della coattività del prelievo: anche per i tributi rilevano solo quelle prestazioni dovute in forza di atti autoritativi, con ciò escludendo tutte quelle dovute «in base ad un congegno di tipo contrattuale, sebbene qualche aspetto di tale congegno non sia liberamente determinato dalle parti, ma regolato imperativamente»<sup>388</sup>.

Il fatto che il rapporto tributario sia fonte di una vera e propria obbligazione per il contribuente consente poi di distinguere il tributo da altri istituti, anch'essi negativamente incidenti sul patrimonio dei cittadini, quali ad esempio espropriazioni, prestiti forzosi, limitazioni al godimento di certi beni. Inoltre, il fatto assunto dal legislatore quale fattispecie impositiva permette di differenziare il tributo dalle sanzioni pecuniarie, che, per quanto prestazioni imposte, hanno come presupposto il compimento di un fatto illecito.

Il maggiore tratto distintivo del tributo rispetto alle prestazioni imposte sta nel suo collegamento alla spesa pubblica, in riferimento a presupposti economicamente rilevanti.

---

<sup>387</sup> A. FANTOZZI, *op. cit.*, 44.

<sup>388</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 5, e, in termini, E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 1978, 14. Per completezza, si deve precisare che non tutti i tributi sono basati sul modello della coattività: in particolare, ci si riferisce all'ipotesi in cui il sostituto d'imposta adempia spontaneamente in luogo del contribuente. Circa la possibilità di una traslazione convenzionale dell'onere tributario, suscettibile di avvenire in vario modo e cioè omettendo una rivalsa, rinunciandovi, pattuendone il non esercizio o accollandosi il debito altrui, la dottrina è divisa. Una parte è contraria a che questo possa realizzarsi: v. per tutti in tal senso E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, II, 464-465, secondo cui se una delle parti si accollasse l'imposta ne risulterebbe violata la neutralità fiscale dell'art. 53 Cost. con riferimento a quei soggetti che per un certo reddito non pagherebbero nessuna imposta, facendosi pagare da altri, dal momento che «nel vigente sistema costituzionale non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione verso il fisco ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempiuta dal soggetto tenuto a corrisponderla». Per contro, altra dottrina reputa invece legittimi i patti e i comportamenti intesi a trasferire l'onere del tributo, sul rilievo che, mentre l'art. 53 Cost. pone le imposte a carico di chi manifesta la correlata capacità contributiva, non vieta di pagare i debiti altrui, siano essi tributari o meno (così F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 349 e riferimenti bibliografici indicati in nota n. 28).

Questo pone l'accento sul connotato "finalistico" del tributo, costituito dal concorso alla spesa pubblica<sup>389</sup>.

All'interno di questa macrocategoria sono state storicamente ricondotte le imposte, le tasse, i contributi e i monopoli fiscali. In questa sede ci si soffermerà sulle prime due forme di prelievo, cercando di evidenziarne peculiarità e differenze, al fine di chiarire se, effettivamente, sia rilevante o meno inquadrare nelle une o nelle altre i tributi ambientali<sup>390</sup>.

Secondo risalente e autorevole dottrina, l'imposta è una «prestazione pecuniaria che un ente pubblico ha diritto di esigere in virtù della sua potestà di imperio, originaria o derivata, nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge, allo scopo di conseguire un'entrata»<sup>391</sup>.

Tale definizione, tuttavia, non convince per un duplice motivo: come già accennato, sia il potere d'imperio che lo scopo sono elementi comuni a tutti i tributi, non potendo pertanto caratterizzarne una categoria di essi in particolare<sup>392</sup>.

---

<sup>389</sup> Sul punto v. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 19, secondo cui il fatto che lo scopo del tributo – consistente nella finalità di procurare entrate allo Stato – concorra a definirne il concetto appare, oggi, un retaggio della c.d. "finanza neutrale", non più adatto a descrivere un contesto caratterizzato invece dal raggiungimento degli obiettivi fissati dalla Costituzione. Esistono così tributi con finalità c.d. extrafiscali per indirizzare certi comportamenti (quali ad es. quelli che mirano a disincentivare la produzione o il consumo di beni dannosi per l'ambiente), oppure per agevolare determinati soggetti o attività; o anche tributi di scopo, caratterizzati da una destinazione *ex ante* del relativo gettito al finanziamento di determinate attività od opere.

<sup>390</sup> Per completezza, è giusto il caso di precisare che i contributi si ricollegano o a un particolare vantaggio economico conseguito dal contribuente a seguito di un'attività pubblica o a una maggiore spesa provocata dal contribuente all'ente pubblico (così A. FANTOZZI, *op. cit.*, 59). Per via dell'equivocità delle sue caratteristiche, dovuta anche alla derivazione dalle scienze economiche, questa forma di prelievo si collocherebbe a livello intermedio tra imposte e tasse, ricollegandosi, come queste ultime, allo svolgimento di un servizio da parte dell'ente pubblico (consistente in una determinata attività o nella realizzazione un'opera), tenendo però conto, come le imposte, della capacità contributiva connessa all'incremento di ricchezza derivatone per il contribuente per la quantificazione del contributo; cfr. al riguardo G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 37. Per una panoramica storica, si vedano A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 41 ss.; I. MANZONI, *Profili generali dei contributi di miglioria*, Torino, Utet, 1970, 95 ss.. Quanto ai monopoli fiscali, essi consentono allo Stato di fissare il prezzo del bene o del servizio monopolizzato, in misura superiore rispetto a quanto avverrebbe in condizioni di libera concorrenza, in questo modo ricavando entrate destinate a far fronte ai carichi pubblici; v. A. FANTOZZI, *op. cit.*, 59; E. DE SENA, *Monopoli fiscali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, 1994, 52; L. SAMBUCCI, *Monopoli di Stato*, in *Dig. disc. pubbl.*, *Aggiornamento*, 2005, 475. Senza dilungarsi ulteriormente, si segnala infine che sia con riferimento ai contributi che ai monopoli fiscali, che in dottrina è controversa la loro natura giuridica.

<sup>391</sup> A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 56, secondo cui l'unico fondamento giuridico dell'imposta è il potere d'imperio dello Stato.

<sup>392</sup> Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 7, secondo cui la ricostruzione di Giannini risente anche della dottrina di diritto pubblico tedesca, per la quale le imposte sono prestazioni in denaro, istantanee o periodiche, che non rappresentano una controprestazione per una speciale prestazione e che un ente pubblico impone, per conseguire delle entrate, a tutti quelli presso i quali si verifica il presupposto, cui la legge collega il dovere della prestazione.

Piuttosto, il tratto distintivo è stato ricercato nel c.d. “presupposto di fatto”, al verificarsi del quale la legge fa sorgere l’obbligazione tributaria in capo al contribuente<sup>393</sup>. Per questo l’imposta si caratterizza per «essere dovuta dal soggetto passivo al verificarsi di un determinato presupposto ad esso riferibile che non presenta alcuna specifica relazione con una determinata attività dell’ente pubblico resa nei confronti dell’obbligato»<sup>394</sup>. In tal modo, il presupposto dell’imposta è da ricercare all’interno della sfera giuridica del soggetto passivo. Per poter essere fiscalmente rilevante, questo presupposto deve manifestare l’attitudine del suo titolare alla contribuzione; deve, in altre parole, esprimere la sua capacità a concorrere alle spese pubbliche.

Tale presupposto, di volta in volta individuato dalla legge, consiste di regola in un fatto o atto realizzato dal soggetto passivo, senza alcuna relazione con l’attività dell’ente pubblico. È sufficiente che questo fatto o atto si realizzi, e che, realizzandosi, manifesti capacità contributiva, perché sorga, in capo al contribuente, l’obbligazione tributaria. Per questo motivo, l’imposta è stata definita come il tributo “acausale” per eccellenza e manifestazione più ampia del potere di supremazia spettante allo Stato, che trova i propri limiti solo nelle disposizioni costituzionali di cui agli artt. 23 e 53.

In questi termini, l’imposta rappresenta inoltre un prelievo neutro e generico, in quanto non necessariamente riferito a specifiche attività o a categorie di persone o a programmi definiti<sup>395</sup>. Il che non esclude che questa genericità, che si traduce in estrema flessibilità di impiego, venga poi usata dal legislatore per le proprie esigenze politiche e sociali; nonostante che il gettito ricavato non sia destinato a finalità predeterminate, anche in forza del principio costituzionale di unità di bilancio, le imposte concretamente introdotte possono comunque essere finalizzate al raggiungimento di altri obiettivi rispetto a quello contributivo, anch’essi di rilevanza costituzionale<sup>396</sup>.

---

<sup>393</sup> Osserva G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 7ª ed., Torino, Utet, 1987, 17, che diversi sono i presupposti al cui verificarsi la legge ordinaria stabilisce il sorgere di un dovere di concorrere con il tributo alle spese della collettività organizzata. Diverse sono pertanto le figure di tributi conosciute nel nostro ordinamento. Sulla base di questo, l’imposta è caratterizzata dal fatto che il suo presupposto non presenta alcuna relazione specifica con una particolare attività dell’ente pubblico. Secondo A. FANTOZZI, *op. cit.*, 45-46, questa presa di coscienza da parte della dottrina ha comportato la progressiva negazione dell’importanza delle classificazioni, sulla base del fatto che tutti i tributi condividono la comune natura di obbligazioni derivanti da un fatto previsto dalla legge, per cui oggi la classificazione di questi si risolverebbe in una classificazione dei rispettivi presupposti.

<sup>394</sup> G. MELIS, *op. cit.*, 29.

<sup>395</sup> Così C. BAFILE, *Imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, 2.4..

<sup>396</sup> A. FANTOZZI, *op. cit.*, 46.

Quanto alla tassa, questa presenta tradizionalmente le maggiori difficoltà di definizione, dal momento che gli studi sul tema sono stati condotti con particolare commistione di criteri economici e giuridici<sup>397</sup>.

Oggi la dottrina concorda sul fatto che il presupposto della tassa sia costituito dallo svolgimento di un'attività da parte della pubblica amministrazione nei confronti di uno specifico contribuente<sup>398</sup>; la prestazione patrimoniale cui è tenuto l'obbligato è dovuta a fronte dell'esercizio di una prestazione, anche non richiesta, nei suoi confronti.

Il fatto che l'obbligazione tributaria sorga in capo al contribuente in relazione ad un'attività pubblica a lui specificamente riconducibile ha portato la dottrina più risalente a focalizzare l'attenzione sulla corrispettività del costo tra servizio ricevuto e vantaggio conseguito, nonché sulla componente volontaristica della tassa, con la conseguente esclusione di questa dalle prestazioni imposte<sup>399</sup> e, in taluni casi, persino dal novero dei tributi<sup>400</sup>.

Tale ricostruzione è stata superata rilevando che la richiesta del servizio da parte del contribuente rappresenta un fatto obbligante, a prescindere poi dal suo effettivo godimento, purché questo sia anche solo astrattamente possibile<sup>401</sup>. Al riguardo, è stato

---

<sup>397</sup> Tanto che A.D. Giannini si è riferito a questo intreccio come a un vizio di origine. Osserva A. FANTOZZI, *op. cit.*, 54, che queste difficoltà definitorie sono dovute al passaggio dall'impostazione commutativa propria della lettura economica classica (per cui la tassa rappresenterebbe il corrispettivo di una controprestazione) alla rilettura attraverso la lente della manifestazione di sovranità pubblica del metodo giuridico. Pertanto «si combinano dunque nello studio della tassa da un lato i ricorrenti riferimenti alle prestazioni pubbliche divisibili alle quali il prelievo era direttamente collegato e dall'altro i riferimenti alla coattività della prestazione imposta desunti ora dalla sua attitudine ad alterare il libero esplicarsi delle regole del mercato, ora dall'impegno dello strumento giuridico della obbligazione *ex lege*». Quanto ai riferimenti bibliografici per il metodo economico o giuridico si rinvia a quanto ivi indicato alla nota n. 125.

<sup>398</sup> Tale attività, chiarisce G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 30, può consistere nell'emanazione di un determinato atto o provvedimento amministrativo (come ad es. la tassa di concessione governativa per il rilascio del passaporto), o giurisdizionale (come il contributo unificato per le spese di giustizia) o di un servizio pubblico (quale la raccolta dei rifiuti urbani).

<sup>399</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 110.

<sup>400</sup> In tal senso v. ad es. E. CASETTA, *Entrate tributarie e canoni di concessioni sui beni demaniali*, in *TemI trib.*, 1959, 487 ss..

<sup>401</sup> È sufficiente, infatti, che il servizio sia anche solo astrattamente fruibile. Ne è un esempio la tassa sui rifiuti (TARI) che, secondo ormai pacifica giurisprudenza, è ritenuta dovuta per la sola esistenza all'interno del comune di residenza del servizio di raccolta rifiuti, indipendentemente dall'effettiva fruizione o meno di detto servizio. Nel caso in cui il servizio non sia invece nemmeno astrattamente fruibile, la giurisprudenza ha affermato che si è in presenza di imposte, e non di tasse, al fine di salvaguardare la debenza del tributo. Un esempio in quest'ultimo senso è rappresentato dal c.d. canone Rai, richiesto anche con riguardo alle zone oscurate. Al riguardo, v. Corte cost., 19 giugno 2002, n. 284, secondo cui detto canone, benché all'origine apparisse configurato come corrispettivo dovuto dagli utenti del servizio, ha ormai da tempo assunto natura di prestazione tributaria, fondata sulla legge (in tal senso cfr. Corte cost., 25 maggio 1963, n. 81). Inizialmente configurato come tassa e collegato alla fruizione del servizio, è stato poi riconosciuto come imposta, con la conseguenza che «la legittimità dell'imposizione debba misurarsi non più in relazione alla possibilità effettiva per il singolo utente di usufruire del servizio pubblico radiotelevisivo [...], ma sul

inoltre sostenuto che la tassa non possa essere definita in termini di corrispettivo negoziale, quanto piuttosto come un'obbligazione legale, imposta dalla legge. In questi termini, vi è netta distinzione tra il prezzo, che costituisce corrispettivo di una prestazione in un contratto privatistico, e la tassa, che, in quanto tributo, si realizza in un rapporto di diritto pubblico, disciplinato dalla legge<sup>402</sup>.

Sia le imposte che le tasse, si è detto, rappresentano obbligazioni tributarie imposte dalla legge e, come tali, soggette all'art. 23 Cost.. Questo, per certi aspetti, tende a sovrapporne in parte i contenuti, tanto che l'importanza della distinzione tra imposte e tasse si è fortemente attenuata rispetto al passato, e non è mancato, in dottrina, chi ha negato ad essa valore giuridico<sup>403</sup>.

Tuttavia, la Corte costituzionale, pur ricomprendendo le tasse tra le prestazioni imposte di cui all'art. 23 Cost.<sup>404</sup>, ha escluso che alle stesse si possa applicare l'art. 53 Cost. sull'assunto che l'assetto para-commutativo del tributo in questione escluderebbe il criterio di ripartizione del carico pubblico<sup>405</sup>.

Calando questi ragionamenti sui tributi ambientali, imposte o tasse che siano, si deve tenere a mente che, come detto, essi insistono su di un comportamento inquinante del soggetto passivo. Nel caso di una tassa ambientale, tale comportamento inquinante rende necessario lo svolgimento di un'attività pubblica da parte dell'amministrazione, che a sua volta rappresenta il presupposto del prelievo cui il contribuente è sottoposto. In altre parole, il contribuente versa una somma all'erario per un'attività dell'amministrazione, anche non richiesta, correlata a uno specifico servizio ambientale, reso necessario per riparare il deterioramento ambientale causato<sup>406</sup>.

Questa appare l'unica possibile declinazione di simili tributi, tenuto conto della loro natura para-commutativa e in applicazione del principio europeo "chi inquina paga"<sup>407</sup>.

---

presupposto della sua riconducibilità ad una manifestazione, ragionevolmente individuata, di capacità contributiva».

<sup>402</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 8-9.

<sup>403</sup> Si veda ad es. B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1959, 263; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., 27.

<sup>404</sup> Sul punto si vedano Corte cost., 27 aprile 1963, n. 55; 3 aprile 1968, n. 23.

<sup>405</sup> Cfr. al riguardo Corte cost., 18 marzo 1964, n. 30; 26 giugno 1967, n. 93; 3 aprile 1968, n. 23; 30 giugno 1969, n. 119; 10 maggio 1972, n. 91

<sup>406</sup> Tale danno deve essere, si ricorda, «relativo, perciò sopportabile, possibilmente reversibile, eventualmente riparabile», come affermato anche da F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 304.

<sup>407</sup> Cfr. al riguardo L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, Giappichelli, 2000.

Sennonché, come osservato, apparirebbe sia riduttivo che controproducente limitare le possibili declinazioni dei tributi ambientali alle sole tasse, basate su attività o servizi di risanamento ambientale resi dall'amministrazione. A ben vedere, tale funzione di risanamento, per quanto imprescindibile, dovrebbe piuttosto risolversi «in un compito fondamentale dello Stato e degli enti regionali o locali deputati alla tutela dell'ambiente, da finanziare attraverso la fiscalità generale, e non è riducibile ad una prestazione specifica resa da enti a fronte del pagamento di un tributo». Perciò, costruire un tributo solo come tassa «avrebbe l'effetto, inaccettabile per l'ordinamento, "di autorizzare" il soggetto inquinatore ad inquinare, salvo poi sopportare le spese dell'attività di risanamento»<sup>408</sup>.

Su quest'ultimo punto, relativo all'autorizzazione implicita che ne deriverebbe, sembra tuttavia preferibile quella dottrina che ha osservato che il presupposto dei tributi ambientali è un deterioramento dell'ambiente frutto di attività inquinanti che, però, sono lecite e autorizzate. Se, infatti, tali attività fossero vietate o illecite, le eventuali somme che il soggetto passivo sarebbe tenuto a pagare per l'inquinamento prodotto avrebbero la natura giuridica di sanzioni piuttosto che di tributi<sup>409</sup>.

Ciò nondimeno, è condivisibile l'idea per cui ancorare le politiche ambientali a specifici servizi pubblici resi a fronte del pagamento di tasse appaia riduttivo per i fini di politica ambientale e che, se si dovesse svincolare il prelievo da un servizio pubblico di risanamento, saremmo in presenza di un'imposta e non di una tassa.

Sulla falsariga di quanto osservato finora, anche il ricorso ai c.d. tributi aventi funzione ambientale non produrrebbe risultati pienamente soddisfacenti, per un duplice motivo. Da una parte, in quanto tributi di scopo, questi «considerano esclusivamente le finalità del tributo senza andarne ad analizzare il suo presupposto impositivo»<sup>410</sup>. In altre parole, si attribuisce un determinato fine a un tributo, agendo sulla destinazione del gettito o sulla misura del tributo stesso, per finanziare opere di risanamento ambientale<sup>411</sup>. Tali prelievi, in quanto costruiti secondo canoni classici, non richiedono quindi un

---

<sup>408</sup> Entrambi i riferimenti testuali si riferiscono ancora a F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., 304. In termini analoghi anche F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 546.

<sup>409</sup> Sul punto v. L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., 719, in particolare 726.

<sup>410</sup> Così F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 537-538.

<sup>411</sup> V. sul punto P. SELICATO, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 237; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 33.

collegamento con attività che abbiano uno specifico e comprovato impatto negativo sull'ambiente – secondo la definizione oggi accolta in sede sia comunitaria che OCSE – potendo includere, paradossalmente, anche tributi che abbiano effetti positivi sull'ambiente<sup>412</sup>.

In secondo luogo, si ritiene che tali prelievi non consentano di superare il problema rappresentato dal vincolo di destinazione del gettito. Nelle tasse, si è detto, questo vincolo è insito nell'obbligazione stessa, essendo il pagamento del tributo dovuto a fronte di una attività dell'amministrazione. Nei tributi di scopo, invece, la destinazione del gettito è l'elemento caratterizzante, che consente di imprimere a un tributo "classico" la funzione ambientale, in quanto destinato a finanziare opere di risanamento. Seppure in forma diversa, si ripropone lo stesso problema dell'impossibilità, per lo Stato, di finanziare liberamente attraverso la fiscalità generale le politiche ritenute più efficaci, dal momento che le entrate generate avrebbero già una specifica destinazione di finanziamento di specifiche attività dis inquinanti.

Sempre in punto di destinazione del gettito, inoltre, è stato osservato che ciò comporterebbe un naturale contrasto con il principio comunitario "chi inquina paga", dal momento che l'opera di risanamento sarebbe finanziata da una o più categorie di soggetti e non direttamente dal singolo autore materiale dell'attività che ha causato il danno ambientale<sup>413</sup>.

La soluzione, per superare tali limiti e adottare una prospettiva di generale salvaguardia ambientale, può essere quella di prevedere imposte che siano dovute per il solo fatto che si provoca un danno all'ambiente, sulla base dei presupposti di volta in volta individuati dal legislatore. In questo modo, il prelievo sarebbe svincolato dall'attività svolta dalla pubblica amministrazione e ancorato piuttosto alla funzione di anticipazione e riduzione del deterioramento ambientale, oltre che di risanamento delle matrici compromesse.

---

<sup>412</sup> Cfr. al riguardo F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 289, ove osserva che «i tributi di scopo sono quei tributi cui è impresso un vincolo di destinazione del relativo gettito al finanziamento di determinate spese, che non aggiunge nulla in punto di legittimazione del prelievo, ma che serve a derogare al principio di unità del bilancio».

<sup>413</sup> V. sempre F. MARCHETTI, *op. cit.*, 289. Osserva l'Autore, inoltre, che nel caso in cui tali tributi colpiscano soggetti economici e non solo i privati, cadrebbero di regola sotto il divieto di aiuti di Stato. Colpendo infatti indistintamente alcune imprese o produzioni e destinando il gettito a una ancora più ristretta cerchia di soggetti o attività, costituirebbe una modalità di finanziamento in grado di produrre effetti nocivi sulle condizioni degli scambi.

Quest'ultimo aspetto consente una piena valorizzazione dei principi comunitari ex art. 191 TFUE sopra illustrati. Fermo restando che chi inquina è tenuto a sopportare i costi dei danni provocati all'ambiente, imposte così congeniate sarebbero infatti meglio rispondenti anche agli ulteriori principi di prevenzione e precauzione, con ciò garantendo una più ampia finalizzazione agli obiettivi di protezione ambientale imposti da un ordinamento multilivello<sup>414</sup>.

Affinché si possa avere un'imposta ambientale, però, è necessario ricomprendere il deterioramento ambientale all'interno del presupposto dell'imposta, in modo tale che il prelievo sia dovuto semplicemente a fronte di attività inquinanti economicamente valutabili. In questo modo, si integrerebbe l'ulteriore requisito che le imposte devono avere, vale a dire la finalità primaria di concorso alle spese pubbliche.

Con ciò non si vuole certo affermare che tutti i prelievi ambientali debbano essere strutturati come imposte, quanto piuttosto evidenziare che, a determinate condizioni, è possibile prevedere tributi che prescindono da specifiche attività dell'amministrazione o particolari destinazioni di gettito, chiudendo in tal modo il cerchio degli strumenti fiscali a disposizione del legislatore per la lotta alla salvaguardia degli ecosistemi.

Inoltre, questa soluzione offrirebbe una lettura più organica dei principi comunitari rilevanti in materia. Da un lato, infatti, i tributi con funzione ambientale non tengono conto della definizione internazionalmente accolta di prelievo ambientale, per cui il deterioramento dell'ambiente non rileva se non marginalmente; dall'altro, le tasse sembrano basarsi in particolar modo sul principio "chi inquina paga", interpretato in chiave risarcitoria e di ripristino di precedenti equilibri<sup>415</sup>.

---

<sup>414</sup> A favore della lettura congiunta di questi principi, si veda P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, cit., 1165-1166, secondo cui la congiunzione "nonché" di cui all'art. 191 TFUE (la politica europea in materia ambientale 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"»), collega, invece che separare, le due parti della disposizione. In altre parole, secondo l'Autore, «chi esercita attività o assume comportamenti contrari al mantenimento di un adeguato *standard* ambientale è tenuto *non solo* a sostenere i costi della rimozione (o della riduzione ad un livello accettabile) degli effetti dell'inquinamento prodotto *ma anche* a porre in essere le azioni di precauzione e di correzione alla fonte». In termini sostanzialmente analoghi v. anche F. PITRONE, *ult. op. cit.*, 545, secondo cui «sulla base di tali due principi è necessario evitare il rischio che si verifichino danni all'ambiente e il deterioramento dello stesso e implementare azioni cautelative a tutela dell'ambiente. Entrambi tali principi, dunque, condividono la natura anticipatoria rispetto al verificarsi di un danno, vista l'estrema difficoltà di ripararlo una volta che lo stesso si è verificato. Tali principi, peraltro, non sono solo di matrice comunitaria ma possono essere ricondotti a principi generali di riferimento per il diritto internazionale dell'ambiente».

<sup>415</sup> Cfr. C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1618-1619, secondo cui l'approccio di larga parte della dottrina al principio in parola

In entrambi i casi, i principi di prevenzione, precauzione e correzione del danno in via prioritaria alla fonte appaiono relegati in secondo piano e scarsamente valorizzati. Il rispetto di tali principi implica invece di anticipare gli interventi a tutela dell'ambiente a una fase precedente, che miri a contrastare in modo più efficace i fenomeni inquinanti. Per fare questo, appare necessario che il degrado ambientale rilevi di per sé, in modo autonomo, a prescindere da qualsiasi attività dello Stato o di altro ente pubblico, o da qualsiasi percorso di risanamento ambientale e che autonomamente possa giustificare il prelievo.

---

opta prevalentemente «per una concezione risarcitoria del principio, riconducendolo alla responsabilità civile di natura aquiliana, sia pure evidenziandone una connotazione oggettiva».

### 3. Imposte ambientali in senso stretto e principio di capacità contributiva

Quanto finora detto vorrebbe dimostrare che, almeno sulla carta, le imposte ambientali in senso stretto possono sopperire a quei difetti strutturali che gli altri tipi di tributi presentano, assicurando una maggiore discrezionalità al legislatore nella scelta delle politiche da adottare di volta in volta, da finanziare non tramite specifici prelievi o mediante precise attività, ma attraverso la fiscalità generale.

Si è anche visto che ciò che caratterizza l'imposta è il suo presupposto, che va ricercato all'interno della sfera giuridica del soggetto passivo e che consiste, di regola, in un fatto o atto che sia espressione di capacità contributiva. In altre parole, il prelievo imposto dalla legge si giustifica proprio in quanto insiste su atti o fatti che esprimono l'attitudine del soggetto passivo a contribuire alle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva.

Per poter affermare che le imposte ambientali in senso stretto, oltre ad essere astrattamente efficaci, sono anche concretamente introducibili nel nostro ordinamento, si pone il problema di individuare la loro giustificazione in termini di capacità contributiva o, come affermato in dottrina, di verificare i limiti e le condizioni «in base ai quali l'unità fisica che determina un danno ambientale può essere assunta a presupposto»<sup>416</sup>.

---

<sup>416</sup> F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., 304. Osserva poi L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 730, che vi sarebbe un caso in cui il problema della giustificazione delle imposte ambientali sotto il profilo della capacità contributiva non rilevarebbe. Si tratta dell'ipotesi in cui l'imposta in questione venisse introdotta nel nostro ordinamento non per scelta del legislatore italiano, ma a fronte della sua previsione da parte dell'Unione Europea. In questo caso, infatti, l'ordinamento italiano sarebbe tenuto a conformarsi a quello comunitario, recependo il prelievo in questione, seppure questo non trovi una giustificazione alla luce dell'art. 53 Cost.. A questo punto, l'unica soluzione possibile per disapplicare il diritto comunitario in favore di quello nazionale sarebbe ricorrere ai c.d. controlimiti, come detto anche in questa sede nel capitolo dedicato. Solo nel caso in cui il diritto comunitario non rispetti i principi fondamentali dell'ordinamento interno, infatti, si potrebbe disapplicare il primo in favore del secondo. Perché questo sia possibile, occorre però che il principio di capacità contributiva sia considerato un principio fondamentale dell'ordinamento. Qualora non lo fosse, infatti, non potrebbe operare come controlimite all'applicazione dell'imposta ambientale comunitaria. Sul punto v. anche G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 5, 532, secondo cui non si può attribuire all'art. 53 Cost. il valore di controlimite, essendosi tale disposizione ridotta, nel diritto vivente della Corte costituzionale, a guscio senza sostanza, a scatola o contenitore disseccato di ogni contenuto normativo. Non avrebbe senso, perciò, attribuire a una simile disposizione senza vita la natura o le funzioni di controlimite. Considerato che secondo l'Autore si può parlare di capacità contributiva anche come principio comunitario, non si porrebbe nemmeno il problema, in questo caso, di ricorrere ai controlimiti o meno: l'eventuale tributo comunitario sarebbe di per sé conforme al principio in parola.

Si è già detto, in proposito, che l'importanza degli obiettivi cui simili imposte sono chiamate a rispondere non può giustificare l'elusione dei principi di diritto e dei limiti costituzionali cui il legislatore è assoggettato<sup>417</sup>.

La particolare problematica è in questo caso rappresentata dal fatto che il presupposto alla base di simili imposte non esprime una ricchezza economica attuale e concreta, intesa nel senso tradizionale, ma consiste piuttosto in una unità fisica che determina un danno ambientale. Si tratta di stabilire se, ai fini impositivi, rilevino solo quelle manifestazioni di ricchezza che contengono già al loro interno le risorse per pagare l'imposta o se, invece, rilevino anche altre posizioni di vantaggio economicamente valutabili che possono essere espresse da presupposti diversi rispetto a quelli tradizionali.

Sul punto, si precisa sin d'ora, la dottrina si divide in due contrapposte ricostruzioni teoriche, di cui si dirà più compiutamente nel prosieguo. Prima però, si ritiene necessario soffermarsi su cosa debba intendersi, nel nostro ordinamento, per principio di capacità contributiva e come tale principio sia stato interpretato dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Ciò, più che un esercizio di stile, rappresenta uno snodo importante, poiché a seconda dell'interpretazione adottata deriva la legittimità o meno delle imposte ambientali in senso stretto con riferimento all'art. 53 Cost..

Prima di procedere a esaminare le caratteristiche delle due principali teorie relative alla portata dell'art. 53 Cost., è opportuna una precisazione di carattere terminologico. Nel prosieguo si farà riferimento a una lettura c.d. "tradizionale" e a una c.d. "innovativa". Tali termini sono utilizzati non già per esprimere giudizi di valore sulla bontà dell'una o dell'altra ricostruzione. Si riferiscono, piuttosto, alla successione interpretativa e logica in cui queste si pongono. La teoria tradizionale è così chiamata perché ha rappresentato il primo tentativo organico e strutturato da parte di dottrina e giurisprudenza di superare alcune criticità relative al contenuto della disposizione costituzionale.

Allo stesso modo, la contrapposta interpretazione è detta innovativa in quanto si sviluppa come risposta alla prima, con l'intenzione di prenderne le distanze attraverso una nuova e differente ricostruzione del principio di capacità contributiva. Tali termini sono utilizzati in modo a-tecnico a soli fini stipulativi, e senza accordare alcun grado di preferenza all'una o all'altra. Anche perché, come si vedrà più avanti, nessuna delle due teorie è esente da profili critici.

---

<sup>417</sup> F. PITRONE, *op. ult. cit.*, 540.

### 3.1. (Segue) L'interpretazione tradizionale

Secondo una definizione largamente diffusa, l'art. 53 Cost.<sup>418</sup> esprime «la regola fondamentale che presiede alla creazione e alla ripartizione dei tributi tra i consociati, vincolando il legislatore a rapportarli all'attitudine di ciascuno a sostenerne il peso e vincolando ognuno a concorrere alle spese pubbliche in ragione dell'attitudine medesima»<sup>419</sup>. Si tratterebbe dunque di un principio rivolto sia al legislatore, sotto il duplice profilo della funzione solidaristica e garantista, sia al contribuente, sancendo la doverosità del concorso alle spese pubbliche.

Inserito in Costituzione per delimitare la potestà legislativa in materia tributaria, tale articolo è stato pensato quale ideale completamento dell'art. 23 Cost. che, seppure preveda che nessuna prestazione personale o patrimoniale possa essere imposta se non in forza di legge, non era ritenuto di per sé sufficiente a delimitare il potere impositivo dello Stato e a offrire adeguate garanzie ai consociati<sup>420</sup>.

Accanto al limite formale al potere impositivo riconosciuto allo Stato dalla riserva di legge, è stato introdotto anche un limite sostanziale, per escludere ogni carattere di corrispettività rispetto alla fruizione dei servizi pubblici indivisibili e per far sì che, da una parte, non vi sia imposizione senza capacità contributiva, mentre dall'altra non si possa chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non trovi adeguata giustificazione sotto tale profilo<sup>421</sup>.

---

<sup>418</sup> Secondo cui «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva».

<sup>419</sup> Così F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 345. Tale definizione, secondo l'Autore, è concordemente condivisa in quanto prescinde dai concreti contenuti che la capacità contributiva assume secondo le differenti ricostruzioni, identificando, piuttosto, il nucleo essenziale del principio in parola.

<sup>420</sup> V. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 345; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 3 ss.; ID, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988, 2 ss.. Non a caso, A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 8, afferma che la capacità contributiva è «criterio sostanziale di determinazione del presupposto» e per questo «opera attraverso il principio di stretta legalità in tutte le fasi di attuazione del tributo fino alla concreta acquisizione del prelievo».

<sup>421</sup> In tal senso v. E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, II, 454. Per una dettagliata ricostruzione dell'elaborazione di tale principio in seno all'Assemblea costituente, v. F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., 2, secondo cui l'on. Ruini in particolare manifestò l'esigenza di introdurre limiti più concreti ai poteri riconosciuti al legislatore in materia fiscale, per tutelare e salvaguardare i beni indispensabili necessari al soddisfacimento delle esigenze minime indispensabili (il c.d. minimo vitale). Riporta F. BATISTONI FERRARA, *op. cit.*, 345, che tale esigenza venne recepita nel rapporto della Commissione economica, redatto per questa parte da Vanoni, che ne accentuò il carattere doveroso, a sottolineare che la cosa pubblica è di tutti cosicché tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune con il proprio sacrificio. Sempre sulla genesi dell'art. 53 Cost, v. G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, 97, per alcune puntuali precisazioni di carattere storico sempre relative ai lavori della Costituente.

Per via del suo contenuto vago, indeterminato e tautologico<sup>422</sup>, questa disposizione è stata inizialmente ritenuta dalla dottrina una norma programmatica anziché di carattere precettivo, con conseguente esclusione di qualsiasi efficacia vincolante e svalutazione della sua portata<sup>423</sup>. Tale prospettiva è mutata dopo che la Corte costituzionale ha circoscritto la differenza tra le due categorie di norme sopra citate e riconosciuto la propria competenza, in termini di sindacato di legittimità costituzionale, in entrambi i casi<sup>424</sup>.

Da qui è scaturita una serie di studi, divenuti veri e propri punti di riferimento in materia, volti a dare maggiore concretezza all'art. 53 Cost., che, altrimenti, «vincola il legislatore solo nel senso che gli restringe il campo di discrezionalità, impedendogli di tipizzare come presupposti d'imposta certi comportamenti sociali che di per sé non sono manifestazione di ricchezza, di forza economica»<sup>425</sup>. Questa corrente, sviluppatasi a

---

<sup>422</sup> E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 454, parla al riguardo di una “scatola vuota” che potrebbe essere riempita di qualsiasi contenuto o di una tautologia: «concorrere in base alla capacità di concorrere». Riporta inoltre G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 46, che per questo A.D. Giannini addirittura non dedicò nemmeno un paragrafo al principio in questione nelle sue *Istituzioni di diritto tributario*.

<sup>423</sup> Sul punto v. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, 16 ss.. Cfr. anche F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva*, in *Noviss. Dig. It., Appendice, I*, Torino, 1980, 1009, secondo cui tale disposizione poteva essere considerata come un messaggio del Costituente destinato a non lasciare alcun segno nella legislazione concreta. In termini, v. anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 38-39, secondo cui tale atteggiamento svalutativo muoveva dalla considerazione che non fosse il precetto contenuto dall'art. 53 Cost. a far sorgere il concreto dovere tributario, dal momento che questa si limita ad affermare l'obbligo di pagare le imposte, che però in tanto è concreto in quanto vi sia una legge che lo concretizzi.

<sup>424</sup> Corte cost., 14 giugno 1956, n. 1, secondo cui «la nota distinzione fra norme precettive e norme programmatiche può essere bensì determinante per decidere della abrogazione o meno di una legge, ma non è decisiva nei giudizi di legittimità costituzionale, potendo la illegittimità costituzionale di una legge derivare, in determinati casi, anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche, tanto più che in questa categoria sogliono essere comprese norme costituzionali di contenuto diverso: da quelle che si limitano a tracciare programmi generici di futura ed incerta attuazione, perché subordinata al verificarsi di situazioni che la consentano, a norme dove il programma, se così si voglia denominarlo, ha concretezza che non può non vincolare immediatamente il legislatore, ripercuotersi sulla interpretazione della legislazione precedente e sulla perdurante efficacia di alcune parti di questa; vi sono pure norme le quali fissano principi fondamentali, che anche essi si riverberano sull'intera legislazione». Successivamente, la stessa Corte costituzionale ha riconosciuto valore precettivo all'art. 53 Cost.. Secondo P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994, 47, il mutato orientamento è dovuto anche alla consapevolezza «che tutte le disposizioni costituzionali posseggono in realtà l'attitudine a creare effetti giuridici diretti, sia pure secondo tempi, modalità e caratteristiche diversi» Osserva al riguardo G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 46, che tale natura precettiva non deve essere confusa con l'efficacia diretta dello stesso, dovendosi distinguere tra norme precettive di immediata applicazione – che non richiedono ulteriori specificazioni da parte del legislatore ordinario – e norme precettive a esecuzione differita. Nel caso di specie, l'art. 53 Cost. impone al legislatore di tenere conto nella definizione del presupposto dell'imposta di fatti che siano espressivi di capacità contributiva, senza però che la stessa disposizione sia in grado di disciplinare direttamente la fattispecie, rendendosi necessaria a tal fine l'intermediazione del legislatore.

<sup>425</sup> E. DE MITA, *op. cit.*, 455, secondo cui un concetto di capacità contributiva così strutturato non può imbrigliare del tutto la discrezionalità politica del legislatore in materia tributaria, salvo chiarire che esso deve consistere in qualcosa di obiettivo, legato alla struttura dell'imposta, nel senso che la base imponibile deve essere incorporata nella fattispecie legale come valutazione dell'elemento di ricchezza.

cavallo degli anni Sessanta e Settanta del secolo scorso, può essere definita “tradizionale”, in quanto rappresenta il primo tentativo organico di definizione del principio in parola.

Così, proprio muovendo dal concetto di capacità contributiva come limite, è stato in primo luogo affermato che tale principio circoscrive, almeno in negativo, la potestà impositiva dello Stato, ponendo l’obbligo a carico del legislatore di non esorbitare, nella scelta dei fatti cui collegare la nascita dell’obbligazione tributaria, dai limiti espressi dalle risorse economiche dei soggetti passivi, e ciò anche se le sue valutazioni siano ispirate dalla considerazione di elementi di natura politica, sociale, tecnica. In altre parole, la capacità contributiva si concretizza in forza economica manifestata dai contribuenti e, pertanto, da questa non può prescindere e oltre a questa non può spingersi<sup>426</sup>.

Tale forza economica rappresenterebbe, secondo ulteriore dottrina, la condizione necessaria, ma non ancora sufficiente, a individuare il nucleo della capacità contributiva, che può essere colto solo ricorrendo ai principi fondamentali della Costituzione, in particolare a quelli economici relativi all’organizzazione privata dei mezzi di produzione. Pertanto, secondo questa ricostruzione, non tutte le manifestazioni di forza economica rilevano, ma solo quelle qualificate<sup>427</sup>.

Proprio il riferimento alla forza economica qualificata del soggetto passivo ha consentito di distinguere la capacità contributiva dalla capacità economica. Quest’ultima, infatti, rappresenta una categoria più ampia, all’interno della quale rientra anche la prima, e che comprende quelle risorse economiche non tassabili perché necessarie al soddisfacimento dei bisogni essenziali (c.d. minimo vitale) o le varie esenzioni riconosciute dall’ordinamento a determinate categorie di soggetti. Come efficacemente

---

<sup>426</sup> Il riferimento è a E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, che rappresenta il primo fondamentale contributo allo studio del principio in parola. Secondo l’Autore, il riferimento alla forza economica è fondamentale affinché l’imposizione sia legittima, sia per delimitare la base imponibile che per individuare i criteri di determinazione del carico d’imposta.

<sup>427</sup> Cfr. G. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, che arriva a tale conclusione compiendo una ricostruzione anche storica della capacità contributiva, in particolare con riferimento all’art. 25 dello Statuto Albertino, secondo cui tutti i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato. Mantenere una simile interpretazione della forza economica rilevante ai fini impositivi rappresenta, secondo l’Autore, una lettura storicamente involuta: da qui l’esigenza di qualificazione attraverso il ricorso agli altri principi fondamentali contenuti in Costituzione, in particolare quelli relativi ai rapporti economici. Secondo tale ricostruzione, l’attitudine alla contribuzione sarebbe manifestata dalla forza economica derivante da attività produttive, con conseguente illegittimità del prelievo sul patrimonio. Tale impostazione si segnala per le posizioni molto garantiste nei confronti dell’integrità delle fonti di produzione, la cui salvaguardia è ritenuta di fondamentale importanza per assicurare un tessuto produttivo efficiente.

sostenuto, capacità economica e capacità contributiva sarebbero cerchi concentrici di ineguali dimensioni, il primo più grande e il secondo più piccolo<sup>428</sup>.

L'effettiva attitudine di ciascun soggetto sarebbe concretamente determinabile scomputando tutte queste voci dalla complessiva capacità economica, per individuare così la capacità contributiva dei singoli soggetti passivi<sup>429</sup>.

Dello stesso avviso anche la coeva giurisprudenza della Corte costituzionale, secondo cui «per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata. Questo collegamento ad un presupposto condiziona esclusivamente, e nello stesso tempo esaurisce, il riconoscimento di detta idoneità»<sup>430</sup>.

Secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale e larga parte della dottrina<sup>431</sup>, l'art. 53 Cost. rappresenta al tempo stesso il presupposto, il limite<sup>432</sup> e la misura dell'imposizione, quale specificazione dei fondamentali principi costituzionali di uguaglianza, di solidarietà e di utilità sociale<sup>433</sup>.

---

<sup>428</sup> V. sul punto G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 12<sup>a</sup> ed., Padova, Cedam, 2023, 16 ss.. Si veda anche F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., 10, secondo cui «la capacità contributiva presuppone la capacità economica, ma non si identifica con essa poiché presuppone un giudizio sull'attitudine della forza economica a concorrere alle spese pubbliche; tale giudizio può derivare solo da un'interpretazione dell'art. 53 d da un collegamento tra questa norma e altre norme costituzionali; per lo stretto collegamento che esiste tra il dovere di cui all'art. 53 e il dovere di cui all'art. 2 Cost., è la capacità contributiva la capacità economica idonea a realizzare i doveri di solidarietà enunciati nell'art. 2 Cost.».

<sup>429</sup> Ci si riferisce, in particolare, al contributo di I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965.

<sup>430</sup> Si veda in tal senso Corte cost., 10 maggio 1972, n. 92. Per una disamina completa di tutte le pronunce costituzionali rese in materia fiscale in questo arco di tempo, si rinvia a E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte, I, 1957-1983*, Milano, Giuffrè, 1984. In questa sede ci si limiterà a richiamare solo le pronunce più rilevanti.

<sup>431</sup> Su posizioni più isolate si segnala il contributo di F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, che sviluppa la c.d. teoria del beneficio, secondo cui la capacità contributiva qualificata di un soggetto non è di per sé sufficiente a tenere conto dei vantaggi che il soggetto stesso trae dai pubblici servizi. Pertanto, in sede di riparto dei carichi pubblici, bisognerebbe fondare commisurare il valore della prestazione richiesta al contribuente al valore economico delle manifestazioni di godimento.

<sup>432</sup> Quanto alla capacità contributiva come limite all'imposizione si rinvia, tra i tanti, a G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, cit., 130, secondo cui sono ravvisabili sia un limite minimo che un limite massimo ai poteri impositivi riconosciuti allo Stato. Quanto al limite minimo, esso è rappresentato, come già accennato, dal c.d. minimo vitale, esentato dall'imposizione in quanto destinato a soddisfare i bisogni essenziali dell'individuo. Allo stesso modo, vi è un limite massimo, rappresentato dalla stessa base imponibile su cui è determinata l'imposta, la cui erosione avrebbe carattere confiscatorio, non potendo il concorso alle spese pubbliche giustificare la distruzione dei mezzi di produzione, anch'essi determinanti nell'assicurare lo sviluppo materiale e sociale dei consociati. In termini sostanzialmente analoghi, v. F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., 2 ss..

<sup>433</sup> In tal senso si vedano I. MANZONI, *op. cit.*, e F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit.. La capacità contributiva segna quindi il limite all'esercizio del potere impositivo nei confronti dei privati e, allo stesso tempo, riconosce nel dovere tributario l'adempimento dell'obbligo inderogabile di

In questo modo, l'attitudine alla contribuzione di ciascuno viene legata all'imposizione tributaria «in quanto attiene a prestazioni dei consociati che non trovano causa in un titolo diverso dall'appartenenza alla collettività organizzata»<sup>434</sup>. In altre parole, si paga il tributo per il solo fatto di aver realizzato il presupposto che la legge pone alla base del prelievo.

Da qui, la convinzione che l'art. 53 Cost. si riferisca solo alle imposte e non anche alle tasse, rappresentando il criterio di riparto tra i consociati di quei servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente, resi nell'interesse generale della collettività e che, di conseguenza, indistintamente su tutti deve gravare, in proporzione della capacità contributiva di ognuno<sup>435</sup>. Per applicarsi anche alle tasse, si dovrebbe considerare alla stregua di manifestazione di capacità contributiva la semplice richiesta di un servizio divisibile o la prestazione di un tale servizio, senza alcun riguardo alla forza economica dell'individuo<sup>436</sup>.

Il principio in parola costituisce applicazione e sviluppo del principio di uguaglianza e si concretizza nell'adempimento di quei doveri solidaristici cui si è fatto cenno, secondo le possibilità di ciascuno<sup>437</sup>. Come sostenuto in dottrina, dalla lettura dell'art. 53 Cost., «emerge con immediatezza che è comune la base ideale con l'art. 2 e con l'art. 4 Cost., con gli artt. 41 e 42 e con l'art. 3, primo e secondo comma: la filosofia, cioè, per cui le attitudini, le capacità, le iniziative e i beni della persona sono anche al servizio della collettività, ma nel contempo *nessun interesse collettivo può sopraffare i*

---

solidarietà economica e sociale imposto dall'art. 2 Cost.. A tale dovere inderogabile si ricollega poi anche quello della realizzazione dell'utilità sociale, inteso sia come progresso materiale e spirituale della società (art. 4, comma 2, Cost.) che come funzione sociale dei diritti proprietari (artt. 42 e 43 Cost.).

<sup>434</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 347.

<sup>435</sup> In questi termini, Corte cost., 18 marzo 1964, n. 30. Per le posizioni della dottrina, v. per tutti F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 97 ss.. Sempre secondo l'Autore, infatti, la commisurazione del carico tributario relativa a ciascun soggetto deve essere parametrata alla sua situazione specifica.

<sup>436</sup> Così F. BATISTONI FERRARA, *op. ult. cit.*, 347. In senso contrario, v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 45, secondo cui questa interpretazione riduce fortemente la portata dell'art. 53 Cost, che invece si riferisce a spese pubbliche senza distinzione. Non è quindi la divisibilità o meno della spesa pubblica il criterio distintivo da adottare; si tratta piuttosto di «stabilire se fruire del servizio può costituire o no indice di capacità contributiva, perché il precetto costituzionale non consente deroghe al principio del riparto delle spese pubbliche secondo il criterio della capacità contributiva».

<sup>437</sup> E in tal senso la capacità contributiva sarebbe il metro misuratore della uguaglianza tributaria, facendo sì che ciascuno sia trattato conformemente alla propria attitudine alla contribuzione. V. in tal senso G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, cit., 128.

*diritti della persona; la cultura della solidarietà, ma partendo dal primato della persona»*<sup>438</sup>.

Quanto appena detto consente di fissare la principale caratteristica della teoria tradizionale: il necessario coordinamento dell'art. 53 Cost. così inteso con i principi economici contenuti in Costituzione, in particolare con quelli relativi alla tutela della proprietà e ai limiti al potere pubblico di espropriazione, nonché di salvaguardia del patrimonio produttivo privato e della libera iniziativa economica<sup>439</sup>. Così si comprende perché tale ricostruzione si attesti su posizioni garantiste, volte cioè a una determinazione del carico impositivo che possa rappresentare una “fotografia” quanto più accurata e dettagliata delle effettive capacità della persona.

Volendo ricondurre a unità i vari contributi dottrinali e giurisprudenziali sinora citati, si può dire che la capacità contributiva, intesa quale sottocategoria della capacità economica di ciascun soggetto, si manifesta attraverso una forza economica qualificata, in quanto collegata a specifici indici di ricchezza individuati dal legislatore, che denotano l'attitudine del soggetto stesso a concorrere alle spese pubbliche. Il verificarsi di questi presupposti fa automaticamente sorgere in capo al soggetto il dovere di partecipare alle spese pubbliche, nei limiti dei presupposti ai quali la prestazione stessa è collegata<sup>440</sup>.

In quest'ottica, pagare le imposte non rappresenta certo una indebita intrusione nella sfera individuale, quanto piuttosto un dovere del singolo in quanto parte di una comunità, purché ciò avvenga nel rispetto rigoroso della capacità a contribuire di

---

<sup>438</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 40 (il corsivo nel testo è dell'Autore).

<sup>439</sup> V. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 48, secondo cui siffatta qualificazione deriva «dal necessario coordinamento dell'art. 53, primo comma con il principio concretantesi nella tutela accordata all'iniziativa economica privata, quale discende essenzialmente dall'art. 41, oltre che indirettamente dall'art. 42 Cost. in punto di limiti al potere pubblico di espropriazione dei beni privati. Più precisamente, si è sostenuto che il prelievo tributario, non potendosi porre in contrasto con il principio suddetto, deve essere disciplinato in modo tale da non incidere sulle fonti produttive di ricchezza, e quindi da non intaccare la consistenza originaria dei relativi cespiti; traendosene, in particolare e fra l'altro, il corollario della illegittimità costituzionale di un tributo ordinario sul patrimonio costituito da beni produttivi».

<sup>440</sup> In tal senso v. anche Corte cost., 4 giugno 1964, n. 45, ove stabilisce che per capacità contributiva si intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta. Tale idoneità va intesa non in relazione alla concreta capacità di ciascun contribuente, ma al presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e agli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria.

ciascuno, specificamente accertata, effettiva<sup>441</sup>, certa e attuale<sup>442</sup>, in linea con quanto stabilito anche dalla Corte costituzionale, secondo cui questo serve a garantire «che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l' idoneità soggettiva all' obbligazione d' imposta»<sup>443</sup>.

Poiché, comunque, qualunque fatto può diventare presupposto d' imposta se il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assume come indice di capacità contributiva, capace di giustificare una prestazione contributiva ad esso collegata<sup>444</sup>, è necessario identificare fatti economici concretamente rilevatori di ricchezza, onde evitare di individuare quale presupposto d' imposta una fattispecie che non riveli una forza economica qualificata in capo al soggetto<sup>445</sup>.

Stando alla dottrina, sostanziandosi il fenomeno impositivo in contribuzioni in denaro, occorre che vi sia una ricchezza di volta in volta disponibile. La capacità contributiva sarebbe rappresentata, in definitiva, da tale disponibilità<sup>446</sup>. Chiarito questo, la dottrina si è poi spesa nell' individuazione delle manifestazioni che concorrono a

---

<sup>441</sup> V. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 35-36, per una disamina degli orientamenti della Corte costituzionale riguardo alle presunzioni legali esistenti nell' ordinamento, inizialmente ritenute legittime ogni volta che fossero razionalmente giustificate e fondate sull' esperienza comune (cfr. ad es. Corte cost. n. 42/1980). Approfondendo poi l' argomento, la Corte ha successivamente ravvisato la necessità di un rapporto più stretto tra il concorso di tutti e la loro personale capacità contributiva. Per questo motivo, le presunzioni assolute sono state dichiarate illegittime, perché, come affermato testualmente «se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi quindi, accanto all' esigenza indiscutibile di garantire l' interesse della finanza pubblica alla riscossione delle imposte, il ricordato e altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova ed effettività del reddito soggetto all' imposizione» (così Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200). Analogo criterio è stato adottato con riferimento a ipotesi di forfetizzazione e per la determinazione catastale di redditi, tutte situazioni in cui le esigenze di semplicità possono contrastare con l' effettiva determinazione della capacità contributiva.

<sup>442</sup> A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 37, osserva che tale requisito è collegato all' efficacia della legge tributaria nel tempo, per cui interessa sia quei tributi collegati a presupposti verificatisi prima dell' entrata in vigore della norma impositiva, sia quelli anticipati rispetto al verificarsi del presupposto. La capacità contributiva deve essere attuale nel senso di «esistere nel momento in cui si verifica il prelievo e costituisce perciò un limite ai tributi retroattivi». Sul punto si vedano anche Corte cost., 22 maggio 1966, n. 44; 11 aprile 1969, n. 75; 27 luglio 1982, n. 143.

<sup>443</sup> Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200. Si segnalano in tal senso, tra le altre, anche Corte cost., 12 luglio 1967, n. 109; 26 marzo 1980, n. 42; 29 gennaio 1996, n. 73; 26 luglio 2000, n. 362. Per una panoramica più dettagliata sulla giurisprudenza costituzionale, si rinvia a E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, I, 1957-1983, cit.; ID, *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte (1984-1992)*, Milano, Giuffrè, 1993; ID, *Fisco e Costituzione*, III, 1993-2002, Milano, Giuffrè, 2003.

<sup>444</sup> E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 457.

<sup>445</sup> V. al riguardo F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 352.

<sup>446</sup> Così G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, cit., 130, . Cfr. anche A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 38,

dimostrare l'attitudine alla contribuzione, individuandone alcune c.d. dirette, quali il reddito e il patrimonio, e altre c.d. indirette, come il consumo di ricchezza e il trasferimento della stessa<sup>447</sup>. Questi indici specifici, rapportati ai singoli tributi e determinati sui vari presupposti impositivi individuati dal legislatore, concorrono a determinare la capacità contributiva complessiva del soggetto<sup>448</sup>.

Da quanto precede, tale dottrina fa derivare un'ulteriore conseguenza, che rappresenta l'aspetto fondamentale della teoria tradizionale: il collegamento effettivo che deve esservi tra il presupposto economico e la prestazione imposta, che esige prima di tutto che la somma da versare sia parte della ricchezza considerata<sup>449</sup>. Il che significa che la manifestazione di capacità contributiva deve contenere, al suo interno, la parte di ricchezza necessaria a sostenere il prelievo tributario<sup>450</sup>.

Ciò può forse essere meglio raffigurato riprendendo l'efficace esempio dei cerchi concentrici di diverse dimensioni. Si potrebbe così riconoscere in capo ad un soggetto: un primo cerchio, rappresentato dalla sua capacità economica e comprensivo di manifestazioni di ricchezza che non possono essere assoggettate a prelievo, pena la natura confiscatoria di questo; all'interno di questo, un altro cerchio, più piccolo, corrispondente alla capacità contributiva complessiva e determinato dalla somma degli indici, diretti e indiretti, di cui sopra; all'interno di quest'ultimo, tanti ulteriori cerchi, rappresentati dalle singole manifestazioni di capacità contributiva in relazione ai differenti presupposti d'imposta, ciascuno dei quali deve contenere al suo interno la quota che di tale specifica disponibilità di ricchezza deve essere corrisposta all'erario.

---

<sup>447</sup> Sui contenuti di tali indici di capacità contributiva non ci soffermeremo, essendo in questa sede sufficiente richiamarli, facendo presente che, su questa classificazione degli indicatori, la dottrina favorevole alla ricostruzione tradizionale della capacità contributiva è pressoché unanime. Cfr. al riguardo, senza presunzione di completezza, F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., 6; E. DE MITA, *op. ult. cit.*, 457; F. BATISTONI FERRARA, *op. ult. cit.*, 352. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 41-42.

<sup>448</sup> Ciò in quanto, osserva F. TESAURO, *op. cit.*, 41, l'art. 53 considera il fenomeno tributario nel suo insieme e nelle singole manifestazioni, per cui la capacità contributiva assume un duplice significato a seconda del punto di osservazione: da un lato, la capacità complessiva, data dalla somma totale delle disponibilità economiche che appaiono suscettibili di prelievo; dall'altro la capacità specifica che si rapporta al singolo tributo, in quanto questo deve assumere a presupposto un fatto specifico che possa essere considerato indice diretto o indiretto di capacità contributiva. Nel giudizio di costituzionalità, continua l'Autore, rileva soprattutto questa seconda accezione, quale manifestazione specifica in relazione alla valutazione della singola fattispecie impositiva. La capacità contributiva complessiva attiene invece ai fini della valutazione del sistema ai sensi del secondo comma dell'art. 53 Cost., ossia ai fini della progressività.

<sup>449</sup> Così E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 459.

<sup>450</sup> V. sul punto E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, cit., 438 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 71 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 217 ss..

Quest'ultimo aspetto, a ben vedere, rappresenta il punto di arrivo della lettura tradizionale e, al tempo stesso, ne rappresenta anche il tratto maggiormente criticato da quella parte di dottrina che, per contro, si attesta su posizioni maggiormente sensibili ai fini solidaristici. Di tale interpretazione si dirà subito, riservando invece le considerazioni critiche a entrambe le ricostruzioni al prosieguo.

Può essere però subito osservato che la possibilità di introdurre imposte ambientali in senso stretto, alla luce della lettura garantista del principio di capacità contributiva, sembra esclusa. Si è detto già che una simile imposta (o categoria di imposte) si caratterizza per avere, quale presupposto del prelievo, un atto o un fatto a impatto ambientalmente negativo che però non esprime una ricchezza economica. Questi tributi, piuttosto che come imposte, vengono inquadrati come prelievi aventi natura risarcitoria, sulla base dell'assunto per cui "chi inquina paga". Sarebbero tuttavia configurabili quelle imposte ambientali che incidono sui consumi di un determinato bene particolarmente inquinante, in cui l'indice di capacità contributiva è costituito dal consumo in quanto tale<sup>451</sup>.

---

<sup>451</sup> In tal senso, v. F. PITRONE, *I tributi ambientali*, cit., 544-545 e riferimenti bibliografici ivi indicati alla nota n. 31.

### 3.2. (Segue) L'interpretazione innovativa

Come si è detto, non tutta la dottrina condivide l'idea per cui l'art. 53 Cost. sia da collegare con i principi costituzionali relativi alla tutela della proprietà privata e della libera iniziativa economica, interpretati in chiave garantista. O meglio, ritiene che la capacità contributiva non vada coordinata solo con questi principi.

Premesso che per non svuotare di significato la disposizione costituzionale è necessario concretizzarla attraverso il collegamento con altri principi, la teoria innovativa non condivide l'idea che ciò debba avvenire solo in riferimento a taluni di questi, piuttosto che all'insieme dei principi fondamentali inseriti in Costituzione. In questo senso, quindi, i principi economici forniscono sicuramente alcune, ma non tutte, le chiavi interpretative possibili.

Questo appare più chiaro se si riconosce che il prelievo fiscale, oltre ad avere il compito di finanziare la spesa pubblica, ha anche una funzione etica, che consiste nel perseguimento dei valori sociali contenuti nella Costituzione, primi tra tutti la riduzione delle disuguaglianze e la promozione dell'uguaglianza, formale e sostanziale<sup>452</sup>. Tali valori sono tanto più avvertiti quanto maggiore è la differenza nella distribuzione della ricchezza tra le fasce della popolazione, posto che «uno sviluppo fondato su disuguaglianze crescenti destabilizza l'economia riportando indietro il livello di benessere della popolazione»<sup>453</sup>. È soprattutto in momenti di crisi, quindi, che si fa sentire l'esigenza di uno Stato erogatore di servizi sociali, ispirati ai valori di solidarietà, sussidiarietà, moralità collettiva e rispetto della dignità umana. In altre parole, uno Stato

---

<sup>452</sup> V. al riguardo A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 2 ss., secondo cui il dovere fiscale esprime un livello elementare di solidarismo, connotato dalla sola appartenenza alla collettività, che incide sulla scelta dei criteri di riparto dei carichi pubblici, vincolandola sul piano della legittimità costituzionale. In quanto riparto dei carichi pubblici, la funzione fiscale evoca essenzialmente problemi di giustizia distributiva; trattandosi quindi di individuare i “giusti” criteri di riparto, conclude l'Autore, il valore costituzionale di riferimento non può che rinvenirsi nel principio di eguaglianza. Sul rapporto tra etica e fisco, v. ad esempio C. SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, 3, 475; ID, *Riflessioni su etica e fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Milano, Giuffrè, 2012, 71; C. SACCHETTO-A. DAGNINO, *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3, 617; F. GALLO, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 11; ID, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale scientifica, 2012.

<sup>453</sup> F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 274, secondo cui le disuguaglianze e lo sviluppo economico sono inversamente proporzionali; sono proprio le carenze distributive a deprimere la crescita, perché riducono i consumi e la produttività e rendono il sistema nel complesso meno efficiente, con ciò segnando il fallimento della teoria dell'effetto a cascata o gocciolamento (c.d. *trickle-down*), secondo la quale i benefici economici elargiti alle fasce più abbienti avrebbero ricadute a cascata positive per tutta la società.

erogatore, che persegua i valori fondamentali della Costituzione anche attraverso il bilanciamento di questi con i diritti proprietari, assicura la correzione di quei fallimenti del mercato che portano a una diseguale distribuzione della ricchezza e delle opportunità di accesso alle risorse<sup>454</sup>.

In questi termini, il tributo rappresenterebbe, al pari della spesa pubblica, uno dei più importanti strumenti di riparto e di redistribuzione delle risorse economiche che gli Stati hanno a disposizione, a maggior ragione in un contesto in cui questi procedono in ordine sparso, senza una Unione Europea forte<sup>455</sup>.

Tale riparto dei carichi pubblici sarebbe finalizzato alla promozione del principio di uguaglianza e consentirebbe di modificare gli equilibri di mercato, laddove necessario, in chiave solidaristica e redistributiva, previo un ragionevole bilanciamento dei diritti proprietari con quelli sociali. Per questo, nell'individuazione dei criteri di riparto lo Stato non dovrebbe rispettare i limiti patrimoniali, qualitativi e quantitativi imposti dal mercato, quanto piuttosto fissarne i presupposti alla sola condizione che essi esprimano una posizione di vantaggio, in modo da intercettare le manifestazioni di ricchezza rappresentate dalle c.d. *new properties* e alleggerire così il carico dei prelievi tradizionali.

Infatti, occorre tenere a mente che, nel campo fiscale, è ancora il potere pubblico a prevalere sui privati: questo consentirebbe di superare la necessaria scambiabilità nel mercato nazionale delle entità patrimoniali assunte quali presupposti d'imposta, per cui il legislatore sarebbe libero di ripartire i carichi impositivi scegliendo i presupposti del prelievo anche fuori dal mercato stesso, purché l'oggetto della tassazione «sia socialmente rilevante, esprima una potenzialità economica, sia misurabile e, soprattutto,

---

<sup>454</sup> Sul punto v. quanto affermato da S. RODOTÀ, *Il terribile diritto. Studi sulla proprietà privata e i beni comuni*, Bologna, Il Mulino, 1990, in particolare 43 ss., secondo cui è la distribuzione della proprietà a opera delle forze economiche e finanziarie del mercato il presupposto dell'uguaglianza delle opportunità. In questo senso anche il pensiero di E. Vanoni, riportato da F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 278, per il quale il mercato concorrenziale si era dimostrato inadatto a produrre una redistribuzione della ricchezza eticamente accettabile, per cui si sarebbe reso necessario un ordinamento tributario che correggesse gli esiti del mercato, pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, attribuendo al tributo una funzione di giustizia sociale e al dovere tributario il carattere della solidarietà.

<sup>455</sup> Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, 2ª ed., Bologna, Il Mulino, 2011, 9. Secondo l'Autore, infatti, i tributi non rappresentano solamente l'altra faccia del costo dei diritti, ma costituiscono un efficace strumento di cui uno Stato modernizzato dispone per ripartire il carico pubblico, avendo di mira il superamento e la correzione di disuguaglianze a vantaggio oltre che delle libertà individuali anche del bene comune e dei diritti sociali. In questo senso, quindi, è resa una definizione funzionale del tributo, rispettosa dei principi di uguaglianza e solidarietà e frutto di un bilanciamento di tali principi con il diritto di proprietà. In termini, v. sempre F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771; ID, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 273.

che il relativo prelievo risponda al principio costituzionale di ragionevolezza e coerenza del sistema»<sup>456</sup>.

In questo senso, il tributo dovrebbe costituire parte integrante dei diritti che regolano la proprietà privata e il mercato, concorrendo direttamente a crearle. Ciò consentirebbe di bilanciare i diritti proprietari – che pure devono essere tutelati e garantiti in quanto funzionali all'autonomia privata – con «regole e leggi disegnate dallo Stato per assicurare altri diritti, altri valori e altre forme di ricchezza immateriali, come il benessere e la giustizia sociale, la sicurezza delle aspettative e la promozione dello sviluppo»<sup>457</sup>.

Pertanto, la tassazione andrebbe depurata da quei significati egoistici negativi e improntata a valori solidaristici, egualitari e teleologici che consentono di superare l'identificazione dell'individuo come *homo oeconomicus* e permettono di coglierne la complessità di essere politico, sociale e morale, inserito in un contesto istituzionale e astrattamente idoneo a concorrere alle spese pubbliche per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile<sup>458</sup>.

Tutto questo consente di definire, in termini strettamente giuridici, la nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto, «fondata sul principio di giustizia distributiva e sganciata dal riferimento, quale oggetto del tributo, alla necessaria esistenza di una ricchezza della persona-contribuente di contenuto esclusivamente patrimoniale»<sup>459</sup>.

Il legislatore, quindi, può chiamare a concorrere alle spese pubbliche soggetti che realizzano presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità

---

<sup>456</sup> V. ancora F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 11.

<sup>457</sup> F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 774. Secondo l'Autore, i tributi così concepiti consentirebbero di attuare un equo riparto, sia orizzontale che verticale, dei carichi pubblici. E se anche, nel fare questo, limitassero le risorse dei più avvantaggiati a beneficio dei più svantaggiati, ciò nondimeno lo Stato avrebbe agito secondo equità se, nel medio-lungo periodo, avesse ottenuto l'effetto di proteggere i più vulnerabili, migliorare la salute del Paese, ridurre le tensioni sociali, incrementare e livellare l'accesso di tutti a servizi fino a quel momento riservati a pochi. In altre parole, i tributi consentirebbero di realizzare la mobilità sociale e correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato. Tali posizioni, per quanto autorevolmente formulate, non si ritengono particolarmente condivisibili per le ragioni che saranno trattate più avanti.

<sup>458</sup> F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 60.

<sup>459</sup> F. GALLO, *op. ult. cit.*, 79. Oltre ai contributi di tale Autore già citati, si segnalano, in favore di una lettura della capacità contributiva come criterio distributivo, i contributi di A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 1; S.F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 7-8, 823; F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 4, 486; ID, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, 1992; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 310-311.

differenziata, in termini di vantaggio, economicamente valutabile. In definitiva, non rileverebbero solo quei presupposti che arricchiscono patrimonialmente i soggetti passivi, ma anche tutti quelli che manifestano la possibilità di realizzare i propri interessi, determinando situazioni di vantaggio, oggettivamente rilevabili<sup>460</sup>.

In tal senso si è mossa anche la Corte costituzionale, laddove ha affermato che rientra nella «discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale»<sup>461</sup>. L'importante, secondo la Consulta, è che tali indici siano oggettivamente rilevabili, siano scelti graduando le pubbliche spese in ragione delle posizioni di vantaggio dei singoli consociati, rispondano ai principi di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti<sup>462</sup>.

Per questo, anche entità non reddituali, non patrimoniali e non ricollegabili al consumo di beni scambiabili sul mercato, potrebbero essere considerate come veri e propri prelievi fiscali, posto che la relativa disciplina «si risolve nella previsione di situazioni di fatto al cui verificarsi il soggetto passivo è tenuto a una corrispondente misura di concorso alle pubbliche spese»<sup>463</sup>.

Questa interpretazione permetterebbe di mettere in risalto un collegamento molto stretto tra capacità contributiva e fattori ambientali – soprattutto alla luce degli odierni doveri in capo alla collettività in tema di solidarietà intergenerazionale<sup>464</sup> – consentendo di rinvenire in taluni atti o comportamenti ecologicamente rilevanti degli indici capaci di giustificare l'istituzione di un apposito tributo o di influire sulla quantificazione dello stesso<sup>465</sup>. Secondo una simile ricostruzione, il prelievo ambientale attuato mediante

---

<sup>460</sup> F. GALLO, *op. ult. cit.*, in particolare 82-85.

<sup>461</sup> Ci si riferisce a Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156, in particolare al punto 6.2 di parte motiva in tema.

<sup>462</sup> Si vedano le sentenze Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111; 5 febbraio 1996, n. 21; 4 maggio 1995, n. 143; 20 luglio 1994, n. 315; 5 febbraio 1992, n. 42; 31 marzo 1988, n. 373; 23 maggio 1985, n. 159. Sul punto v. anche L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 1, 305.

<sup>463</sup> F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 305. L'Autore fa riferimento, in particolare, ad alcuni tipi di autoconsumo, quali i redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa, o ai redditi in natura e ai c.d. *fringe benefits*, tutti ricompresi nel regime delle imposte sui redditi ma per i quali è evidente l'insussistenza di una disponibilità patrimoniale. Ulteriori esempi possono essere individuati nell'IRAP o nelle imposte reali che colpiscono i patrimoni.

<sup>464</sup> Sul tema, v. F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, Jovene, 2010, 20 ss..

<sup>465</sup> In questo senso F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, cit., 105.

imposte risulterebbe pertanto ancorato a un indice di capacità contributiva e, perciò, giustificabile dal punto di vista costituzionale.

Quanto al presupposto, si è detto che l'art. 53 Cost. non individuerebbe, come invece ritiene la teoria garantista, solo singole manifestazioni tipizzate di capacità contributiva (gli indici più volte richiamati), ma presupporrebbe «una gamma indeterminata di possibili indici di capacità contributiva, richiedendo solo per ciascuna ipotesi applicativa un effettivo collegamento con fatti e situazioni valutabili socialmente ed economicamente» che, nel caso dei tributi ambientali, «potrebbero essere identificati nell'unità fisica che determina il danno ambientale oggettivamente intesa o, forse ancor meglio, nel comportamento umano che procuri un qualunque danno all'ambiente»<sup>466</sup>.

Il criterio di riparto si risolverebbe nella internalizzazione delle esternalità negative, valutabile mediante criteri che tengano conto del rapporto tra i fenomeni inquinanti e il possibile danno sopportato dalla collettività (ma senza particolari attività pubbliche di risanamento, per le ragioni già richiamate).

In questo modo le imposte ambientali, pur non colpendo manifestazioni dirette di ricchezza, esprimono comunque una capacità contributiva differenziata, in quanto caratterizzate da presupposti socialmente rilevanti ed economicamente misurabili.

Il che è possibile se e nella misura in cui detti presupposti rispondano alle seguenti condizioni<sup>467</sup>:

a) siano espressione di validi interessi di una determinata società in un dato momento storico e, perciò, coerenti e al passo con l'evoluzione economica e dei rapporti sociali;

b) il legislatore operi il riparto dei carichi pubblici secondo criteri di coerenza interna, non contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà, in base al principio di giustizia distributiva, avendo riguardo che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e a situazioni diverse corrispondano diversi carichi fiscali, senza che questo si traduca nella mancata tutela dei diritti inviolabili costituzionali;

---

<sup>466</sup> Cfr. F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 296. In termini sostanzialmente analoghi, v. F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., 305, secondo cui tali fatti e tali situazioni socialmente rilevanti sono da individuarsi «nell'unità fisica che incide sull'ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, indipendentemente dal fatto che esso si ripercuota sull'uomo».

<sup>467</sup> Il riferimento è a F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 97-98.

c) pur essendo privi di elementi patrimoniali, i presupposti siano comunque in grado di esprimere capacità contributiva attuale ed effettiva, nel senso di entità valutabile in denaro e potenzialità economica;

d) l'indice di riparto sia correlato a un soggetto passivo d'imposta, anche se l'idoneità all'imposizione di tale soggetto non rileva in termini di forza economica ed è espressa da un presupposto che non necessariamente contiene elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo.

Parte della dottrina ha poi evidenziato che, se per la conformità al dettato costituzionale del presupposto non vi sarebbero problemi, più complessa risulterebbe la giustificazione del tributo in termini di concorso alle spese pubbliche. Invero, l'imposta si caratterizza per avere, come finalità principale, quella di procurare gettito per lo Stato con cui finanziare la spesa pubblica. Senonché questo fine, nel caso dell'imposta ambientale, cozzerebbe con la funzione ambientale che essa ha. Ciò in quanto un'imposta ambientale ben congegnata, che produca gli effetti desiderati in termini di lotta all'inquinamento, dovrebbe tendere alla progressiva riduzione del gettito generato, quale conseguenza del contenimento del danno ambientale assunto a presupposto, fino all'ipotesi estrema di azzeramento completo del gettito nel caso dell'eliminazione del presupposto inquinante<sup>468</sup>.

Una soluzione in tal senso potrebbe essere rappresentata dall'eliminazione, dal presupposto impositivo, del danno ambientale, prendendo in considerazione l'ambiente come bene in sé considerato<sup>469</sup>. A rilevare, secondo questa impostazione, dovrebbe essere, più che il danno provocato dall'uso del bene ambiente, l'utilizzo delle risorse ambientali di per sé e, in particolar modo, di quelle che tendono a esaurirsi per effetto dell'azione dell'uomo e la cui cura è posta a carico della collettività come dovere costituzionalmente affermato.

In tal senso, dunque, le imposte ambientali dovrebbero avere quale presupposto l'utilizzo dell'ambiente autonomamente considerato, a prescindere dal fatto che ciò produca effetti inquinanti o meno. Quanto alla tassazione delle condotte inquinanti, infine, questa andrebbe attuata attraverso le tasse para-commutative, in linea con il principio "chi inquina paga".

---

<sup>468</sup> Sul punto v. ancora F. MARCHETTI, *op. cit.*, 297.

<sup>469</sup> Queste considerazioni vengono svolte sempre da F. MARCHETTI, *op. cit.*, 297-299, cui ci si riferisce anche nel prosieguo del testo.

Prescindendo per un momento dal presupposto impositivo più idoneo per un simile prelievo, sia esso l'uso nocivo dell'ambiente o il suo semplice utilizzo, su cui ci soffermeremo più avanti, preme qui ribadire che ciò che maggiormente caratterizza questa interpretazione dell'art. 53 Cost. è la sua lettura innovativa del principio di capacità contributiva, che valorizza il lato funzionale del tributo in un modello di Stato sociale, in cui il contribuente è tutelato in quanto persona inserita in un contesto sociale<sup>470</sup>.

È alla luce dei principi fondamentali di equità distributiva che il legislatore può scegliere di ripartire i carichi pubblici secondo discrezionalità, a prescindere dal riferimento a ricchezze patrimoniali detenute dal contribuente. Possono così essere individuati, come soggetti passivi, anche coloro «che pongono in essere presupposti, socialmente rilevanti, risolvendosi nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare esigenze e bisogni dei soggetti passivi medesimi e di realizzare i loro interessi», dal momento che il dettato costituzionale non richiederebbe particolari attributi patrimoniali suscettibili di essere scambiati sul mercato, né tantomeno assumerebbe tali attributi quale limite al potere impositivo dello Stato: in definitiva, non è richiesto che «sussista necessariamente la disponibilità da parte dei soggetti passivi di un saldo patrimoniale attivo da impiegare ai fini della corresponsione del tributo»<sup>471</sup>.

Quanto detto assume notevole rilievo soprattutto con riferimento ad alcune condotte ambientalmente impattanti, rappresentate dalle unità fisiche che determinano o possono

---

<sup>470</sup> Si veda quanto affermato da A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 9-10. Secondo l'Autore, una concezione totalmente commutativa del diritto tributario risulterebbe in contrasto con la necessità di garantire a tutti valori (come libertà, diritti individuali, tutela della persona, ecc.) che rappresentano il fine primario dell'ordinamento. In secondo luogo, non sarebbe nemmeno da condividere l'idea secondo cui le spese pubbliche dovrebbero essere sovvenzionate dai consociati in ragione del vantaggio a ciascuno arrecato: questo esprime, infatti, una concezione neutrale dell'azione pubblica, in quanto non altera gli assetti economici e sociali preesistenti. Per cui anche i criteri distributivi dei carichi pubblici, in quanto finalizzati al perseguimento dei valori costituzionali, dovrebbero concorrere a modificare i preesistenti assetti sociali ed economici.

<sup>471</sup> Entrambi i riferimenti testuali sono tratti da F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 283. A conferma indiretta della propria posizione, sui cui profili critici ci soffermeremo più avanti, l'Autore cita anche una recente pronuncia della Suprema Corte (Cass., sez. VI, 15 gennaio 2020, n. 20389), secondo cui la mancata corresponsione di sanzioni tributarie può essere giustificata dalla non disponibilità di somme imputabile a cause di forza maggiore, quale l'avversa congiuntura economica. Nel fare questo, la Cassazione richiama la sentenza della Corte di Giustizia, 18 dicembre 2007, C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhone (SPMR)*, ECLI:EU:C:2007:817, che richiede, perché possa parlarsi di forza maggiore in materia tributaria e fiscale, la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee all'operatore e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi. Il fatto che la Corte di Cassazione non abbia toccato il tema della necessaria sussistenza del presupposto d'imposta degli elementi patrimoniali sarebbe, secondo l'Autore, conferma di quanto sostenuto dalla tesi qui riportata.

determinare un danno rappresentato dall'utilizzo di beni ambientali scarsi o dalla produzione ed emissione di gas o altre sostanze inquinanti<sup>472</sup>. Ebbene, proprio in relazione a tali situazioni, il criterio di riparto consisterebbe nell'internalizzazione delle esternalità negative e sarebbe determinato dall'entità degli svantaggi che queste possono arrecare all'ambiente, anche comparandole ad altri casi meno o affatto inquinanti<sup>473</sup>.

---

<sup>472</sup> Non si pongono particolari problemi, invece, per le unità fisiche costituite dall'uso di prodotti inquinanti, dal momento che queste saranno assoggettate agli ordinari prelievi sul consumo.

<sup>473</sup> F. GALLO, *ult. op. cit.*, 288.

### 3.3. (Segue) Alcune osservazioni critiche sulle teorie illustrate

Si sono illustrate le due principali letture del principio di capacità contributiva, evidenziando se ed eventualmente come, secondo ciascuna di queste, siano giustificabili le imposte ambientali in senso stretto. Come visto, entrambe le teorie muovono dall'esigenza di individuare criteri che consentano di fissare la misura del concorso alle spese pubbliche secondo le diverse posizioni di ciascuno e, nel fare questo, giungono a conclusioni distanti l'una dall'altra.

Entrambe, tuttavia, si prestano ad alcune osservazioni critiche, che si passa a illustrare.

Per quanto riguarda la teoria tradizionale, essa è fondata sulla premessa logica secondo cui per pagare l'imposta è necessaria una ricchezza misurabile in denaro. Tuttavia, come è stato osservato, da tale premessa viene tratta una ulteriore condizione che sembra spingersi oltre, ritenendo che non sia sufficiente la detenzione di quella parte di ricchezza coincidente con il carico impositivo, ma che tale parte debba rappresentare una porzione del presupposto imponibile<sup>474</sup>. Le situazioni giuridiche prese in considerazione si configurano pertanto come diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, disponibili e scambiabili sul mercato o in denaro o con altri beni e situazioni giuridiche, utilizzabili per l'estinzione dei carichi tributari, purché a saldo patrimoniale attivo<sup>475</sup>.

Ci sembra che tale ulteriore requisito travalichi quanto richiesto dall'art. 53 Cost., anche nella sua versione più garantista. Non si può negare che, con riferimento a determinati indici di capacità contributiva quali, segnatamente, il reddito e il patrimonio, l'imposta dovuta rappresenterà necessariamente una quota di questi. Ciò è vero, per il semplice fatto che sia il presupposto che il tributo sono valori espressi in denaro, per cui il secondo rappresenterà sempre una quota percentuale del primo<sup>476</sup>. Ma un conto è

---

<sup>474</sup> In tal senso L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 734, in particolare nota n. 39, per una panoramica delle singole posizioni dottrinarie in merito. In particolare, si segnalano G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2010, 160, secondo cui «l'imposta è il prelevamento di una "quota", non della totalità della materia imponibile»; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, 25, secondo cui l'imposta deve rappresentare una parte di una grandezza economica più grande; E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, Giuffrè, 2006, 196, per il quale l'art. 53 Cost. richiederebbe che l'imposta si possa pagare mediante il presupposto: il contribuente deve poter assolvere al proprio obbligo cedendo una quota dell'oggetto dell'imposta.

<sup>475</sup> Si veda A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 12.

<sup>476</sup> V. ancora L. PEVERINI, *op. cit.*, 736.

individuare il tratto distintivo della disciplina di alcune imposte, altro è elevarlo a regola generale per cui se il presupposto non è espresso in reddito o patrimonio, il tributo non è concepibile, non essendo quest'ultimo una parte del presupposto<sup>477</sup>.

Del resto, è stato notato anche tra i fautori dell'approccio garantista che qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta se il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assume come indice di capacità contributiva, capace di giustificare una imposizione ad esso collegata<sup>478</sup>.

Da questo limite, che, si ripete, appare ultroneo rispetto al dispositivo di cui all'art. 53 Cost., ne deriva un altro: l'incapacità, o comunque la grande difficoltà, di intercettare le nuove manifestazioni di ricchezza proprie dell'attuale sistema economico globalizzato e sempre più digitalizzato. Non si deve infatti dimenticare che la teoria della capacità contributiva qualificata è frutto di interpretazioni giurisprudenziali e dottrinarie che avevano, innegabilmente, come punto di riferimento il modello economico classico della seconda metà del secolo scorso, caratterizzato dalla centralità della proprietà di beni mobili e immobili e dei redditi.

L'esigenza di adeguare il sistema tributario alle nuove manifestazioni di ricchezza che caratterizzano l'economia contemporanea nasce proprio dal fatto che nel frattempo il panorama socio-economico ha subito cambiamenti strutturali profondi ed è oggi sempre meno basato sull'acquisto diretto di beni durevoli e sulla proprietà in senso classico e orientato verso posizioni di vantaggio che sono difficilmente inquadrabili entro gli schemi reddituali e patrimoniali tradizionali. A conferma di quanto detto, si pensi alle difficoltà che si riscontrano nell'individuazione di efficaci criteri per assoggettare a imposizione le

---

<sup>477</sup> L. PEVERINI, *op. cit.*, 736, riporta un'ulteriore conseguenza di questa impostazione: il fatto che così ragionando, numerosi tributi già esistenti nel nostro ordinamento non sarebbero in grado di esprimere una capacità contributiva qualificata, posto che non sempre è garantita la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo. Sul punto v. anche A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 13-14 e F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 83 ss., secondo cui queste ipotesi ricorrono con riferimento a tutte quelle entità che per loro natura non sono disponibili, non hanno la caratteristica della patrimonialità e non possono fornire saldi patrimoniali attivi necessari alla provvista. Si considerino ad es. le imposte reali, in cui la sussistenza di un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale non garantisce l'automatica corrispondenza di un saldo patrimoniale attivo; o ancora le imposte sui redditi, in cui l'incremento patrimoniale può risolversi in mera variazione del saldo negativo fra componenti attive e passive; anche nel caso dei consumi, la fattispecie imponibile implica al più la disponibilità di ricchezza corrispondente all'acquisto del bene o del servizio, mentre la disponibilità del tributo non incorporato nel prezzo è del tutto estranea dal presupposto del tributo (ne è un esempio la vendita a consumatori cui non si applica il regime previsto per il commercio al minuto *ex art. 22, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*).

<sup>478</sup> E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 457.

c.d. *new properties* quali, ad esempio, la raccolta dati delle compagnie digitali, le criptovalute e, anche, le emissioni inquinanti.

Non tenere conto di simili cambiamenti, propri di un'economia globalizzata, sempre più digitalizzata e smaterializzata, rischierebbe di ottenere l'effetto contrario a quello voluto dall'approccio garantista, che ha come fine ultimo quello di difendere i diritti proprietari del singolo da ingiustificate incursioni del potere pubblico.

Escludere queste nuove manifestazioni di capacità contributiva dai presupposti impositivi rilevanti significa infatti continuare a tassare, esclusivamente o in via principale, le tradizionali disponibilità di ricchezza come il reddito o il patrimonio, più facilmente individuabili e aggredibili. Questo limita il gettito che lo Stato potrebbe incamerare o, comunque, lo ancora ai presupposti classici, con conseguente aggravio del carico fiscale. Così facendo, in definitiva, si creano discriminazioni tra i vari soggetti passivi, dal momento che il peso impositivo graverebbe solo sui contribuenti che, nelle intenzioni iniziali, erano da tutelare dalla discrezionalità dello Stato e che si trovano oggi costretti a sopportare il peso maggiore.

Per cui, si ritiene fondata la diversa conclusione secondo la quale la capacità a concorrere alle spese pubbliche deriverebbe dal solo fatto che «si ha la disponibilità della somma di denaro necessaria per pagare l'imposta», essendo ogni altro requisito richiesto al di fuori della portata dell'art. 53 Cost.<sup>479</sup>. In questi termini, la capacità contributiva rilevarebbe nella sua misura complessiva e non più solo in riferimento alle varie fattispecie impositive. In altre parole, piuttosto che considerare ogni tributo come a sé stante, l'attitudine a contribuire sarebbe determinata con riguardo alla situazione complessiva del soggetto passivo, manifestata attraverso disponibilità dal contenuto patrimoniale e atti o fatti che, seppur sprovvisti di tale carattere, siano pur sempre economicamente misurabili, alle condizioni di cui si dirà più avanti<sup>480</sup>.

---

<sup>479</sup> L. PEVERINI, *op. cit.*, 736, nota n. 41, ove l'Autore pone l'esempio per cui se si dovesse pagare 30 a fronte di un reddito di 100, la capacità di pagare 30 non deriverebbe dal fatto che si detiene 100, quanto piuttosto dal fatto che si detiene 30.

<sup>480</sup> A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 23, afferma infatti che tali indici costituiscono le singole specifiche manifestazioni dell'attitudine a partecipare ai carichi pubblici, che si può esprimere, anche cumulativamente, in titolarità e disponibilità nell'interesse proprio di situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale (come le imposte sul patrimonio o sul reddito), nell'esercizio delle facoltà relative alla soddisfazione di bisogni e interessi (come le imposte sui consumi) o, per quello che qui interessa, nello sfruttamento, nell'interesse proprio, di beni di godimento pubblico, con conseguente riduzione dell'uso per gli altri consociati (come appunto i tributi ambientali).

Il che rende necessario soffermarsi anche sulla seconda interpretazione sopra illustrata, che ruota proprio attorno alla possibilità di ricondurre a tassazione anche presupposti che non esprimono una qualificata posizione reddituale o patrimoniale del contribuente ma che, nonostante ciò, sono comunque economicamente misurabili e idonei a giustificare il prelievo fiscale.

La principale critica indirizzata alla teoria innovativa investe le modalità con cui in concreto si quantifica l'imposta dovuta a fronte di presupposti impositivi forse in certi casi troppo vaghi e indeterminati.

Seppure con i limiti di cui sopra, infatti, non può che condividersi l'affermazione per cui la capacità contributiva è anche esigenza di coerenza logica tra prelievo fiscale e suoi presupposti<sup>481</sup>. Pertanto, se da un lato non necessariamente il tributo deve rappresentare una parte del presupposto impositivo, dall'altro non si può nemmeno dire che i due fattori siano del tutto svincolati l'uno dall'altro.

Ecco perché può apparire fuorviante il riferimento a quelle teorie secondo cui per misurare il benessere di una nazione non si dovrebbe avere riguardo solo ai classici indici di ricchezza come il PIL, ma a tutta una ulteriore serie di fattori, quali ad esempio la salute, l'istruzione, la qualità dell'ambiente e via dicendo<sup>482</sup>. Sempre secondo tale interpretazione, si dovrebbero prendere in considerazione le c.d. *capabilities* dei singoli soggetti, intese come potere del soggetto di convertire le proprie risorse generali in capacità, vale a dire il potere interno che, insieme alla presenza di tutta una serie di condizioni esterne, rende possibile l'esplicarsi di certi funzionamenti<sup>483</sup>.

Affermare che la ripartizione del carico impositivo può avvenire in base a scelte di carattere sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità, senza tenere conto dei valori di mercato, e che tali scelte possono anche prescindere dal riferimento a una ricchezza

---

<sup>481</sup> Cfr. E. DE MITA, *op. ult. cit.*, 460, che osserva come non siano rare le ipotesi di tributi incoerenti con il proprio oggetto economico, citando l'esempio della sentenza della Corte cost. n. 42/1980 già richiamata, in tema di imposta locale sui redditi (c.d. ILOR), che «pone l'esigenza che ogni imposta si caratterizzi per una univoca manifestazione di capacità contributiva e che la legge istitutiva non consenta tassazioni incoerenti».

<sup>482</sup> Il riferimento è alle posizioni espresse da A. Sen e M. Nussbaum e al loro c.d. approccio delle capacità differenziate, che, secondo un metodo marcatamente consequenzialista, tiene conto, nella determinazione della ricchezza degli individui, del valore delle azioni effettuate o del disvalore della violazione dei diritti. In questo senso, le capacità sarebbero nozioni di libertà intesa in senso sostanziale, quali reali opportunità per la vita che si può condurre. Costituiscono così, ad esempio, capacità fondamentali la vita, la salute, l'integrità fisica, l'uso dei sensi e del pensiero. Per una panoramica sui contributi di questi Autori, v. i riferimenti bibliografici in L. PEVERINI, *op. cit.*, 742, nota n. 58, e in F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 84, nota n. 6.

<sup>483</sup> Sul concetto di capacità, v. S.F. MAGNI, *Etica delle capacità. La filosofia pratica di Sen e Nussbaum*, Bologna, Il Mulino, 2006, 20-21.

del contribuente avente contenuto patrimoniale appare poco in linea con la necessaria concretezza del rapporto tributario, sciogliendo quel legame indissolubile che lega il contribuente con la prestazione a lui imposta: la possibilità di versare il tributo<sup>484</sup>.

Le maggiori criticità insistono proprio su tale aspetto: la misurabilità economica di queste posizioni di vantaggio non necessariamente si traduce, sul piano fiscale, in capacità di adempimento al tributo imposto, vale a dire nella disponibilità di ricchezza necessaria ad adempiere; anzi può risultare fuorviante in tal senso, creando l'illusione che a determinate misurazioni corrispondano automaticamente ricchezze monetarie assoggettabili a prelievo<sup>485</sup>. Tale disponibilità, che rappresenta il contenuto minimo necessario dell'attitudine alla contribuzione, non è per contro assolutamente implicita nell'imposizione gravante su presupposti privi di potenzialità economica.

Al riguardo, è stato criticamente osservato che scindendo la debenza del tributo dalla disponibilità – effettiva o potenziale – delle somme necessarie ad adempiere, gli unici effettivi limiti al potere impositivo sarebbero costituiti dalla necessità che nelle sue scelte il legislatore non travalichi i principi di ragionevolezza, di coerenza e razionalità. Il che, però, finirebbe per svuotare di ogni sostanziale contenuto l'art. 53 Cost., così stravolgendone la funzione di limite costituzionale al potere impositivo<sup>486</sup>.

In definitiva, tali criteri troppo vaghi finirebbero per rimettere la determinazione di ciò che è lecito o meno alla sensibilità politica e culturale del legislatore di turno o della Corte costituzionale.

Fenomeno, questo, di non poco conto, né tantomeno da sottovalutare. Come criticamente notato, infatti, negli ultimi tempi è andata accentuandosi la tendenza della giurisprudenza costituzionale a entrare, sempre più spesso e con una certa ambiguità,

---

<sup>484</sup> In tal senso non si condivide F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 780, laddove conclude che l'individuo, in quanto "persona sociale" o *homme situé*, è tassabile «senza che sia necessario assumere la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione».

<sup>485</sup> Si veda al riguardo L. PEVERINI, *op. cit.*, 744-745, ove osserva che i riferimenti da parte dei più autorevoli sostenitori di questa teoria sono ora alla misurabilità economica di tali posizioni di vantaggio, ora alla loro potenzialità economica. Tali termini, tuttavia, esprimono situazioni ben differenti: un conto è infatti dire che possono essere assunti a indice di capacità contributiva situazioni di vantaggio, estranee al meccanismo del mercato, purché misurabili, altro conto è dire che tali indici devono esprimere potenzialità economica. Anche perché, osserva correttamente l'Autore, qualsiasi grandezza che sia esprimibile in una unità di misura è suscettibile di essere espressa in unità monetaria, in presenza di una formula matematica che individui una corrispondenza tra unità di misura della grandezza e la valuta corrente.

<sup>486</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 49, secondo cui, così strutturato, l'art. 53 Cost. non sarebbe altro che un mero criterio di riparto delle spese pubbliche, cioè quanto invece sostenuto dalla teoria qui criticata.

nelle scelte distributive dei carichi pubblici, operando essa stessa il bilanciamento tra principi e valori<sup>487</sup>. Tale circostanza è indicativa della volontà della Consulta di volersi prendere carico anch'essa dei problemi relativi alle iniquità del sistema fiscale, compensando una tecnica legislativa non sempre lineare e di qualità<sup>488</sup>. Questa tendenza, tuttavia, mal si conforma a una chiara e netta separazione dei poteri e può provocare pericolosi sconfinamenti di competenze<sup>489</sup>, con le conseguenti ricadute negative in termini di certezza e prevedibilità del diritto, che, nel caso di specie, si traducono nell'incertezza circa la rilevanza o meno sotto il profilo fiscale di alcune condotte.

Affinché tale principio sia una effettiva garanzia per i contribuenti contro ingiustificati prelievi, occorre che tali limiti siano oggettivamente e preventivamente identificabili, circoscrivendo il più possibile ogni margine di dubbio.

Quanto poi ai presupposti ambientali rilevanti, si è detto che parte della dottrina propende a farli coincidere con il semplice utilizzo dell'ambiente e delle sue risorse, anziché con un loro uso nocivo.

Ebbene, anche tale tesi lascia perplessi, per una serie di motivi.

Primo tra questi è che così non sarebbe possibile distinguere tra un utilizzo dell'ambiente consapevole e un suo sfruttamento dannoso. In questo modo, infatti, tutte le condotte sarebbero assoggettate comunque a prelievo, con il conseguente disincentivo

---

<sup>487</sup> F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 777, che si riferisce in particolare alle sentenze della Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10 e 30 aprile 2015, n. 70, relative, rispettivamente, alla c.d. *Robin Tax* e alla perequazione pensionistica. Tali sentenze, «con una non esemplare coerenza, hanno fatto pendere la bilancia dei valori costituzionali, a volte, a favore della tutela piena dei diritti sociali e del principio di uguaglianza, a volte, a favore del principio – limitativo di tali valori – del pareggio di bilancio». Cfr. anche V. MASTROIACOVO, *Sostanza economica e forma giuridica nel diritto tributario*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 67, in particolare 73, che laddove il legislatore non stabilisce una gerarchia di valori, «la giurisprudenza – sul presupposto di essere il principale interprete degli interessi della società, una volta riscontrata (e innanzitutto ammessa) una lacuna nell'ordinamento giuridico – accede alla tecnica del bilanciamento (originariamente prerogativa del legislatore) seleziona il valore prevalente e, attraverso l'attività ermeneutica, crea il diritto».

<sup>488</sup> Sul collegamento tra principio di capacità contributiva e tecnica legislativa, v. per tutti E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 459.

<sup>489</sup> In termini analoghi, v. L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 750-751, secondo cui ricavare dall'art. 53 Cost. limiti non definibili a priori in luogo di limiti dei quali può essere fornita una descrizione generale ha l'effetto di spostare il limite da «interno alla norma costituzionale (nella specie, l'art. 53, comma 1, Cost.), a limite esterno ad essa, individuabile volta per volta solo attraverso il giudizio della Corte costituzionale». Questo sposterebbe quindi le sorti di una norma ordinaria dalle scelte delle ampie maggioranze parlamentari alle scelte della Consulta, il che è pur possibile, ma non quando la norma costituzionale è formulata in maniera tale da non consentirlo. Pertanto, continua l'Autore, se l'art. 53 Cost. rappresenta, come si ritiene, un limite, questo va inteso in relazione alla possibilità per il legislatore di prevedere forme di concorso alle spese pubbliche.

all'adozione di tecniche produttive sostenibili e circolari, di accorgimenti tecnologici o di investimenti in ricerca scientifica e innovazione, in grado di ridurre l'impatto ambientale.

Si è già detto che i costi della transizione ecologica sono estremamente elevati e che la relativa sostenibilità, oltre che dagli Stati, dipende anche dagli operatori economici privati, che devono essere incentivati in tal senso<sup>490</sup>. Assoggettare al medesimo carico impositivo condotte differenti andrebbe contro tale logica, traducendosi in una violazione del principio di ragionevolezza ed eguaglianza tributaria per cui situazioni uguali devono essere tassate allo stesso modo ma presupposti differenti devono essere tassati in modo diverso<sup>491</sup>.

In ogni caso, quanto al possibile conflitto che si avrebbe tra le diverse finalità sottese alle imposte ambientali, volte da un lato a concorrere alle spese pubbliche e dall'altro a disincentivare condotte inquinanti, si ritiene che la funzione ambientale non consista nella riduzione delle entrate o nella contrazione del concorso alle spese pubbliche, quanto piuttosto nella lotta all'inquinamento, anche in attuazione dei principi comunitari, secondo i quali chi inquina è tenuto a pagare ma anche, allo stesso tempo, ad adoperarsi per prevenire, nei limiti del possibile, condotte nocive.

In questo caso, l'andamento del gettito così ricavato rappresenta una conseguenza, non il presupposto, del prelievo. E poiché di prestazione a titolo d'imposta si sta parlando, non vi sarebbero dubbi sul fatto che le entrate così ricavate avrebbero lo scopo di concorrere alle spese pubbliche, non essendo richiesta alcuna attività da parte dello Stato o alcun vincolo di spesa.

Da ultimo, la circostanza per cui tali entrate possano diminuire col tempo non basta a determinare la mancanza della funzione di gettito. Così argomentando, infatti, si dovrebbero ricondurre al novero delle imposte solo quei tributi introdotti con riferimento a presupposti stabili e costanti nel tempo, possibilmente tendenti ad aumentare o, comunque, destinati a non diminuire. Questo, oltre a porre nuovamente limiti ultronei al

---

<sup>490</sup> La convenienza è qui intesa in senso lato, non necessariamente declinata in termini di vantaggi economici immediati, ma anche come possibilità di maggiori profitti sul medio-lungo termine, o di efficientamento della produzione in chiave sostenibile, sia dal punto di vista ambientale che economico e sociale. Sulle possibili declinazioni del significato di "interesse", v. L. ORNAGHI-S. COTELLESA, *Interesse*, Bologna, Il Mulino, 2000.

<sup>491</sup> Date due imprese entrambe con redditi pari a 100 e operanti nello stesso settore di mercato, tali redditi non si possono considerare espressione della medesima capacità contributiva se in un caso sono stati generati attraverso attività sostenibili, alimentate da energie rinnovabili e con materiali progettati per essere riciclati mentre nell'altro si è ricorsi a modelli produttivi lineari, anziché circolari.

legislatore, al pari di quelli criticati con riferimento all'interpretazione della capacità contributiva qualificata, risulterebbe arduo in relazione a presupposti non patrimoniali e, perciò, difficilmente misurabili.

In conclusione, alla luce delle osservazioni critiche mosse alle teorie esaminate, appare condivisibile quella interpretazione che, posizionandosi – per così dire – a metà strada, attribuisce all'art. 53 Cost. non solo il compito di prevedere un obbligo di pagamento dell'imposta, ma anche quello di individuare nella fattispecie impositiva gli elementi descrittivi della capacità di farvi fronte, nel rispetto delle garanzie costituzionali che, oltre a promuovere l'equo riparto, salvaguardano anche la sfera privata<sup>492</sup>.

---

<sup>492</sup> Il riferimento è a L. PEVERINI, *ult. op. cit.*, 749.

#### 4. Una possibile sintesi delle teorie esaminate

Si è detto che entrambe le teorie illustrate presentano degli aspetti che non convincono appieno.

Da un lato, assecondando l'interpretazione garantista, la tassazione finisce per gravare essenzialmente sui tradizionali indici patrimoniali, già oggetto di un forte prelievo, con conseguente impossibilità di introdurre imposte ambientali, in quanto basate su presupposti sforniti dei necessari caratteri di patrimonialità. E una simile conclusione non valorizzerebbe adeguatamente il principio di uguaglianza tributaria che, come detto, dovrebbe consentire trattamenti diversificati a seconda delle peculiarità del caso concreto.

Da qui la lettura dell'art. 53 Cost. come mero criterio di riparto, che assoggetta a imposizione anche atti o fatti privi di un collegamento diretto con manifestazioni di ricchezza intese in senso tradizionale, purché esse siano suscettibili di una misurabilità economica che dia atto della particolare situazione di vantaggio del soggetto passivo.

In quest'ultimo caso, i tributi ambientali troverebbero una piena giustificazione in termini di capacità contributiva, dal momento che l'impatto ambientale, ancorché privo di un diretto valore patrimoniale, può comunque essere economicamente valutato e, quindi, esprimere una ricchezza attuale e concreta.

Tuttavia, tale lettura rischia di scindere eccessivamente il fenomeno impositivo dal suo ineludibile carattere concreto, vale a dire il versamento, da parte del contribuente, della somma di denaro corrispondente all'imposta su di lui gravante.

Nel tentativo di addivenire, in questa sede, a una possibile sintesi delle contrapposte teorie, è utile muovere dai tratti che esse hanno in comune.

Così, in prima battuta, preme sottolineare che la capacità contributiva è considerata in entrambi i casi quale proiezione del principio di uguaglianza, che impone di assoggettare allo stesso prelievo presupposti uguali, tassando diversamente fattispecie tra loro diverse.

La previsione di imposte ambientali in senso stretto, attribuenti allo svolgimento di attività inquinanti un preciso valore economico in grado di esprimere attitudine alla contribuzione, rappresenterebbe un ulteriore passo verso detta uguaglianza sostanziale. Ad esempio, nel caso di due imprese aventi redditi equivalenti, si potrebbe in questo modo distinguere tra lo svolgimento dell'attività in modo sostenibile o meno, che permetterebbe

di considerare (e quantificare) diversamente la capacità contributiva anche a parità di reddito, a seconda che sia presente o meno l'elemento di disvalore rappresentato dalla condotta inquinante.

Per fare questo, è necessario verificare se quest'ultima attività possa esprimere una posizione di vantaggio riconducibile in capo al soggetto esercente; nel caso in cui non lo fosse, non potrebbe essere considerata come presupposto impositivo manifestante una attitudine alla contribuzione.

A ben vedere, tale vantaggio può essere riscontrato nel fatto che l'attività in questione, per quanto abbia un impatto negativo sull'ambiente, risulta comunque autorizzata dall'ordinamento. In questo caso, i soggetti che ne sono titolari e ne fruiscono sono, secondo valutazioni del legislatore, «singolarmente e comparativamente “più uguali” nella capacità di funzionare e, quindi, avvantaggiati dalla loro disponibilità e dal loro godimento rispetto a quelli che non lo sono affatto o lo sono in misura minore»<sup>493</sup>.

Vuol dire, in altre parole, che il vantaggio risiede nel fatto che la posizione di chi esercita una simile attività viene preferita dal legislatore a quella degli altri consociati<sup>494</sup> e il motivo per cui essa non è vietata è da ricondursi a valutazioni discrezionali compiute dal legislatore in sede di bilanciamento di contrapposti interessi<sup>495</sup>.

Questo, per quanto necessario, non è di per sé elemento sufficiente a dimostrare, in capo al soggetto passivo, la disponibilità di ricchezza per sostenere l'eventuale carico impositivo. Affinché il prelievo sia conforme a Costituzione, è necessario infatti che il concorso alla pubblica spesa avvenga in forza di un presupposto economicamente rilevante. Il che, come osservato, «non implica che la capacità contributiva sia un elemento definitorio del tributo; il tributo deve possedere tale requisito per essere costituzionale, non per essere tributo»<sup>496</sup>.

A tal fine, è fondamentale che la situazione di vantaggio sia anche espressione di potenzialità economica<sup>497</sup>, come avviene ad esempio nel caso dello svolgimento di

---

<sup>493</sup> Così F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 782.

<sup>494</sup> L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 753.

<sup>495</sup> In sede di bilanciamento ben possono esservi casi in cui alle esigenze di tutela ambientale venga anteposto lo svolgimento di una determinata attività economica che, seppure impattante, assicura un indotto altresì importante per lo sviluppo economico e sociale dei soggetti (imprese e lavoratori) coinvolti.

<sup>496</sup> F. TESAURO, *op. cit.*, 6.

<sup>497</sup> A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, cit., 11, secondo cui «stante l'impossibilità di fissare una misura di concorso esattamente identica per ciascun consociato, l'aspetto fondamentale delle scelte normative rimesse al legislatore attiene, in materia tributaria, all'individuazione di criteri per definire diverse situazioni dei singoli, che giustificano per ciascuno di essi

un'attività economica, che sia almeno potenzialmente in grado di creare la disponibilità di denaro necessaria a pagare l'imposta<sup>498</sup>.

In questo modo, il presupposto impositivo, ancorché privo di contenuto patrimoniale, manifesta la capacità, effettiva o quantomeno ragionevolmente potenziale, del soggetto passivo di concorrere alla spesa pubblica<sup>499</sup>.

La misura di tale concorso sarà poi calcolata in base alla posizione di vantaggio stessa, quantificata mediante equazioni matematiche. Ciò può avvenire in due modi:

a) una volta misurato il vantaggio correlato allo svolgimento di una particolare attività economica inquinante ed ottenuta una unità di misura, stabilendo direttamente una correlazione tra tale unità e l'imposta dovuta;

b) in alternativa, trasformando la misura della posizione di vantaggio in una grandezza espressa sempre in denaro, ma che funga, anziché da imposta, da base imponibile su cui applicare l'aliquota e determinare il prelievo<sup>500</sup>.

---

una diversa «misura» della partecipazione alle singole spese. Trattandosi di un riparto fra i membri della collettività sembra ovvio che il differente trattamento si colleghi con (e trovi giustificazione nelle) diverse posizioni o situazioni nell'ambito della collettività stessa. Proprio con riferimento all'individuazione di tali diverse situazioni, dottrina e giurisprudenza concordano nel desumere dalla formula «capacità contributiva» la necessità che esse esprimano comunque una «potenzialità economica». È utile osservare che l'Autore, seppur favorevole alla teoria del riparto dei carichi pubblici, faccia qui riferimento alla potenzialità economica dei presupposti, e non alla loro semplice misurabilità.

<sup>498</sup> Osserva A. FEDELE, *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, cit., 37, che in genere si tratta di tributi «i cui presupposti includono tendenzialmente attività economiche organizzate ad impresa».

<sup>499</sup> In questo senso, non convincerebbero appieno le posizioni espresse in P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, cit., 1167-1168, secondo cui l'ambiente potrebbe essere economicamente misurato, da un lato, prendendo come riferimento il costo che la collettività subisce per il depauperamento valutabile causato dalle attività inquinanti del privato e corrispondente ai maggiori oneri da sopportare per rimuovere o limitare gli effetti negativi prodotti dall'azione inquinante; dall'altro, quantificando il vantaggio individuale immediato ed economicamente valutabile che il privato trae ottenendo gratuitamente i mezzi necessari al soddisfacimento dei propri bisogni, dal momento che così facendo consegue un incremento di ricchezza corrispondente al valore delle risorse naturali scarse che ha sottratto all'uso comune. In nessuna di queste due ipotesi può essere assicurata la disponibilità delle somme necessarie a versare l'imposta. Nel primo caso, infatti, il riferimento alla rimozione dei danni ricorda le logiche risarcitorie proprie dei tributi para-commutativi o con finalità extrafiscali; nella seconda ipotesi, non vi è certezza che il vantaggio rappresentato dall'ottenimento gratuito di tali mezzi esprima la potenzialità economica richiesta.

<sup>500</sup> Al riguardo v. L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 756. Come osserva l'Autore, volendo rappresentare quanto detto con l'equazione  $X = Y$ , nel caso *sub a*) X esprimerebbe l'unità di misura in cui è stata quantificata la posizione di vantaggio (ad es. grammi di sostanza inquinante emessi nell'ambiente, o kg di plastica non riciclata prodotta e via dicendo), mentre Y indicherebbe direttamente l'imposta dovuta in denaro (in questo modo tra X e Y vi sarebbe una correlazione diretta, per cui ogni unità di misura X corrisponderebbe a una determinata somma Y). Nel caso *sub b*), invece, mentre X esprimerebbe sempre la medesima unità di misura, Y indicherebbe la base imponibile su cui poi determinare l'imposta applicando le aliquote del caso (per cui l'unità di misura X corrisponderebbe alla somma di denaro Y, a cui applicare l'aliquota di riferimento).

Quanto alla determinazione delle aliquote, queste potranno eventualmente variare a seconda dei parametri adottati, primo tra tutti quello relativo alla capacità inquinante dell'attività di riferimento<sup>501</sup>.

Un ulteriore elemento che dovrebbe essere considerato è l'esistenza o meno di modalità alternative e sostenibili di svolgimento dell'attività nociva. Non si deve infatti dimenticare che non sempre le attuali conoscenze tecniche e scientifiche consentono di rimpiazzare attività e produzioni inquinanti con equivalenti dal minore impatto ambientale<sup>502</sup>. Una commisurazione del prelievo che tenga conto anche di queste circostanze rifletterebbe così le differenze tra posizioni di vantaggio, posto che un conto è svolgere una determinata attività nociva quando non vi siano valide alternative, altro è esercitarla per scelta, più o meno libera che sia<sup>503</sup>.

Questa interpretazione consente di superare il limite del presupposto di fatto, rappresentato dalla mancanza di contenuto patrimoniale della posizione di vantaggio, valorizzando le caratteristiche soggettive del contribuente, in particolar modo la sua idoneità a versare il tributo.

L'attitudine soggettiva all'obbligazione va infatti intesa diversamente a seconda dell'indice di capacità contributiva: nel caso in cui questo consista già in una manifestazione di ricchezza, essa sarà irrilevante. Per contro, detta idoneità sarà determinante nei casi in cui il presupposto non abbia contenuto patrimoniale, come nel caso dei tributi ambientali<sup>504</sup>.

Come osservato, pertanto, la specifica e distinta rilevanza che il requisito della idoneità soggettiva al pagamento dell'imposta è suscettibile di assumere consente di superare molte perplessità avanzate nei confronti della tesi distributiva dell'art. 53 Cost., rimarcando la necessità che la disciplina legale assicuri in ogni caso la capacità del singolo contribuente di fronteggiare l'imposizione, anche nei casi in cui lo spessore

---

<sup>501</sup> Per considerazioni analoghe, ma in riferimento alla differenziazione delle aliquote ridotte IVA, v. S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, in *Riv. giur. ambienteditto.it*, 2022, 3, 401.

<sup>502</sup> Si pensi ad esempio ai numerosi impieghi di plastica vergine in ambito medico-sanitario o alimentare, in cui è la normativa di settore a imporre il rispetto di standard igienici e qualitativi che solo l'impiego di materiali plastici può garantire. Non è un caso, infatti, se la c.d. *plastic tax* italiana esclude dalla sua applicazione i manufatti plastici che siano dispositivi medici classificati, nonché quelli adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali.

<sup>503</sup> In questo senso si ritiene che il maggiore disvalore ambientale e, quindi, la posizione di maggior vantaggio sia attribuibile a chi svolga una attività in modo nocivo quando potrebbe, con determinati accorgimenti tecnici, effettuarla in modo maggiormente sostenibile.

<sup>504</sup> Così L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, cit., 757.

economico risulti affievolito per la rilevanza di altri profili assunti a giustificazione del prelievo<sup>505</sup>.

In questo modo si valorizzerebbe appieno il principio di capacità contributiva, riconducendo a una sintesi le contrapposte teorie sopra esaminate. In questo senso, «l'idea che l'art. 53 abbia saputo tradurre diverse e non necessariamente coincidenti istanze non ne svilisce il valore ma, al contrario, lo rafforza ed arricchisce, nel convincimento che esso sottenda, insieme alla sovranità, un patto fiduciario teso alla realizzazione dei Principi fondamentali della nostra Carta fondamentale e dunque strumento capace di realizzare cooperazione ed equità per il perseguimento del fine ultimo della tutela della persona»<sup>506</sup>.

Pur riconoscendo al legislatore maggiore discrezionalità nell'individuazione di indici di capacità contributiva, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e coerenza dell'ordinamento, una simile interpretazione riconosce comunque al contribuente le garanzie derivanti dalla concreta potenzialità economica del presupposto d'imposta, che continua a rappresentare un limite all'azione legislativa.

Questa appare l'unica lettura in grado di assicurare comunque che il soggetto passivo sia in grado di versare il tributo a lui imposto, a bilanciamento delle esigenze redistributive. Come condivisibilmente affermato, infatti, ancor prima di essere redistribuita, la ricchezza deve essere creata e, perché ciò avvenga, è necessario che sussistano le condizioni minime per farlo<sup>507</sup>.

In altre parole, l'interpretazione qui resa dell'art. 53 Cost. ruota intorno alla convinzione che non sia possibile tassare tutti i comportamenti ambientalmente nocivi, ma solo quelli che esprimano una potenzialità economica – misurata quantificando la posizione di vantaggio individuale secondo quanto detto sopra – che sia idonea a

---

<sup>505</sup> In tal senso si condivide l'alquanto isolata posizione di M. MICCINESI, *Imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, Milano, 2006, 2948 ss..

<sup>506</sup> Così B. BELLÈ, *Sicurezza sociale e capacità contributiva: dall'analisi della disciplina della Cassa Nazionale del Notariato un esempio paradigmatico di un sistema di principi e valori costituzionali ancora incompiuto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1284.

<sup>507</sup> V. al riguardo G. MELIS, *Dal ruling internazionale alla cooperative compliance: una lettura di sistema del fisco "su misura"*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 224, secondo cui vada adottata, in via generale, una posizione più garantista per le imprese, «dovendosi definitivamente abbandonare visioni ormai non più rispondenti ad un mondo profondamente cambiato in cui le esigenze dell'impresa "sana", "leale" e "socialmente responsabile" devono essere messe al centro di qualsiasi politica fiscale che intenda promuovere lo sviluppo economico di un Paese, piuttosto che indugiare tuttora su ragionamenti solo finalizzati a redistribuire una ricchezza che, prima ancora di essere redistribuita, deve essere creata e che per essere creata richiede che sussistano le condizioni "minime" per crearla».

giustificare l'imposta, in quanto indice di una disponibilità di denaro, anche solo potenziale, in grado di concorrere a determinare la ricchezza complessiva del contribuente.

## CONCLUSIONI

### Politiche tributarie come volano di sostenibilità

Ciò che emerge dallo studio compiuto è l'importanza che il diritto tributario ha progressivamente acquisito e la sua versatilità per affrontare le epocali sfide che ci attendono, rappresentate, in particolare, dal cambiamento climatico, dalla salvaguardia del pianeta e dei suoi ecosistemi, dalla promozione di modelli economici circolari e sostenibili.

Questi problemi richiedono risposte decise, efficaci, largamente condivise e ispirate ai principi di uguaglianza e solidarietà, sia generazionale che intergenerazionale<sup>508</sup>.

Per tali ragioni, è necessario guardare al fenomeno impositivo in modo nuovo, o «post moderno»<sup>509</sup>, come meccanismo non più unicamente destinato ad assicurare risorse per le casse dello Stato, ma anche a tutelare e promuovere i valori di cui agli artt. 2 e 3 Cost.<sup>510</sup>.

La stessa Consulta ha recentemente affermato che nella Costituzione quello tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà, non solo perché il prelievo è essenziale alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali – sia quelli sociali, sia quelli civili – i quali richiedono ingenti quantità di risorse per diventare effettivi<sup>511</sup>.

Da qui l'esigenza di adeguare il sistema fiscale alle profonde innovazioni dei mercati e delle attività produttive, che impongono una attualizzazione dei principi fondamentali. Come chiarito anche dalla Corte costituzionale, il significato di tali disposizioni «si evolve con il tempo a causa delle modificazioni introdotte nell'ordinamento normativo complessivo in cui sono inserite e del divenire storico della società in cui quelle sono applicate»<sup>512</sup>. La cristallizzazione delle disposizioni

---

<sup>508</sup> Sull'evoluzione dell'ambiente da diritto soggettivo a dovere di solidarietà intergenerazionale si rinvia nuovamente al contributo di F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, cit., 20.

<sup>509</sup> L'espressione è di L. ANTONINI, *Introduzione*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 2, secondo cui questo impone di evitare il riproporsi di annose discussioni che hanno affaticato e diviso la dottrina tributaristica, come se non fossero passati ormai decine di anni, e far entrare aria nuova, cogliendo il senso del fenomeno tributario nella prospettiva attuale.

<sup>510</sup> V. ancora L. ANTONINI, *op. cit.*, 3.

<sup>511</sup> Così Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288.

<sup>512</sup> In questo senso Corte cost., 25 febbraio 1988, n. 211.

costituzionali in norme insensibili al mutare del tempo comporterebbe infatti un ingessamento del sistema complessivo non accettabile, soprattutto in riferimento a principi generali<sup>513</sup>.

È in questo senso che muove l'interpretazione del principio di capacità contributiva, con l'intento di darne una lettura che, pur partendo dalle teorie illustrate, offra una ricostruzione più attuale, in grado di superare certe criticità che ne limitano l'applicazione ai soli indici tradizionali, per intercettare anche nuove manifestazioni di ricchezza<sup>514</sup>.

Per fare questo, una volta analizzate le due principali letture dell'art. 53 Cost. si è reso necessario superare le conseguenze più marcate di ciascuna: da un lato, il fatto che ogni prelievo debba rappresentare una quota parte del rispettivo presupposto d'imposta; dall'altro, che il legislatore possa selezionare criteri di riparto della spesa pubblica secondo piena discrezionalità, con il solo limite della misurabilità economica e della ragionevolezza delle misure adottate. Per un verso, quindi, un eccessivo restringimento del campo di azione, per altro un altrettanto vasto ampliamento della potestà impositiva dello Stato, non necessariamente accompagnato da adeguate garanzie per i contribuenti.

Per cercare una sintesi tra le contrapposte prospettive, si è valorizzato il loro filo rosso, rappresentato dalla premessa logica che l'art. 53 Cost. esprime il principio di eguaglianza tributaria che, per una piena valorizzazione sostanziale, dovrebbe valutare la complessiva capacità contributiva del soggetto passivo, al fine di consentire una imposizione realmente parametrata sulla sua attitudine individuale a concorrere alle spese pubbliche e non calcolata (solo) sulla base di indici reddituali e patrimoniali contenenti al loro interno le ricchezze necessarie all'adempimento.

Questa lettura omnicomprensiva consente di smussare le rigidità della visione garantista e prende proprio le mosse da alcune considerazioni già espresse da quest'ultima, con riferimento alla salvaguardia del minimo vitale e alla progressività cui è ispirato l'intero sistema tributario. È stato infatti affermato che questi requisiti possono ritenersi soddisfatti con riferimento alla capacità contributiva complessiva dei soggetti,

---

<sup>513</sup> Sul rischio di ingessamento, v. M. RAMAJOLI, *Attività economiche, poteri pubblici e tutela dell'ambiente nel nuovo art. 41 della Costituzione*, cit., 174 ss., secondo cui se sottesa alla Costituzione vi è una tensione alla "eternità", allora la pietrificazione della portata normativa delle singole disposizioni è da escludersi, in favore della conservazione del contenuto di valore.

<sup>514</sup> Sul punto si condivide quanto affermato da F. GALLO, *La funzione del tributo al tempo delle grandi disuguaglianze*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., 101, in particolare 103, sul fatto che nell'era delle economie digitali sia anacronistico, se non addirittura antistorico, restringere la tassazione ai soli redditi, patrimoni e consumo.

non essendo necessario che ogni singolo tributo preveda al suo interno una parte minima esente da imposta e una quota imponibile informata al criterio di progressività<sup>515</sup>.

Quindi, più che in relazione ai singoli prelievi in sé considerati, il rispetto di tali principi generali deve essere garantito in riferimento alla complessiva tassazione del contribuente. Se un simile ragionamento può essere fatto per questi requisiti, non si vede come non possa essere sostenuto anche in riferimento alla disponibilità di ricchezza necessaria a liquidare il carico impositivo, considerato però nella sua interezza e non come insieme di singoli prelievi ciascuno dei quali autonomamente liquidato con una parte dei differenti presupposti d'imposta.

Non bisogna dimenticare, infatti, che in capo ad un unico soggetto possono essere ricondotte tante singole manifestazioni di capacità contributiva quanti sono gli atti o i fatti fiscalmente rilevanti a costui imputabili e che ogni voce concorre a determinarne l'attitudine complessiva a partecipare alle spese pubbliche<sup>516</sup>.

Da qui, la conseguenza che non necessariamente i principi tributari fondamentali (di esenzione del minimo vitale, di progressività del carico e, si aggiunge, di disponibilità economica) debbano essere osservati in ogni singolo tributo, purché siano rispettati con riferimento al complessivo prelievo.

Definito questo primo aspetto, si è passati ad affrontare il secondo, che ne rappresenta una conseguenza logica. Se si ritiene che possano essere tassati atti o fatti che non manifestino, al loro interno, disponibilità di somme necessarie a versare il tributo, allora si può sostenere che il legame tra imposizione e capacità del contribuente di sopportarne il carico non deve essere più inteso in termini assoluti, dal momento che il

---

<sup>515</sup> Aperture in tal senso sembrano esservi in F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 351 ss., secondo cui, posto che la capacità contributiva non si connette all'esistenza di qualsiasi capacità economica, la salvaguardia del c.d. minimo vitale può risultare anche dal sistema tributario in generale, senza che sia necessario che esso operi rispetto a ciascun tributo. Stesso discorso varrebbe anche per la progressività, che rappresenta l'altra faccia della stessa medaglia, il cui riferimento al sistema tributario complessivo ammette che si possano avere singoli tributi non progressivi. L'Autore afferma inoltre che l'esercizio di una attività d'impresa potrebbe essere assunta come indice di forza economica, dal momento che tale esercizio implica, almeno normalmente, l'esplicazione di una forza siffatta, ancorché non precisamente misurata, in quanto non automaticamente riferibile alle nozioni di reddito o patrimonio. Nonostante questo, conclude, nessuna garanzia è fornita circa l'effettività della capacità contributiva, da cui le conclusioni già ampiamente illustrate nel testo.

<sup>516</sup> Osserva P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 49, che l'obiettivo del legislatore è assoggettare a tassazione la ricchezza complessiva del soggetto sul quale viene ad appuntarsi il dovere di concorrere alle spese pubbliche; questo fine ultimo, non essendo realizzabile per il tramite di una unica imposta generale, ben potrebbe essere perseguito in concreto proprio mediante la coesistenza di più tributi, ciascuno dei quali volto a colpire una specifica forza economica assunta nella sua globalità.

soggetto passivo non rileva più solo come *homo oeconomicus*, ma è espressione anche di valori politici, sociali e morali<sup>517</sup>.

Il che può portare ad allargare molto le maglie dell'area fiscalmente rilevante, giacché qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta se il legislatore, ritenendolo economicamente idoneo, lo assume come indice di capacità contributiva, in grado di giustificare una imposizione ad esso collegata<sup>518</sup>.

Non a caso, parte della dottrina ritiene che, nell'attuare il riparto dei carichi pubblici ai sensi dell'art. 53 Cost., il legislatore goda di piena discrezionalità, seppur nel rispetto dei principi di ragionevolezza, coerenza e congruità del sistema tributario, senza alcun altro limite concreto che non sia la misurabilità economica della situazione oggetto dell'imposizione.

Tale limite, rappresentato dalla possibilità di determinare economicamente il peso di certe attività di per sé prive di alcun carattere patrimoniale, sembra però non offrire solide garanzie ai soggetti passivi, dal momento che, come è stato osservato, tutto può essere misurato una volta trovata la corretta equazione matematica<sup>519</sup>.

Questo, però, nulla dice circa la possibilità del contribuente di versare l'imposta. Anzi, può risultare fuorviante, creando l'illusione che a determinate misurazioni corrispondano automaticamente ricchezze monetarie assoggettabili a prelievo.

Per questo, si è sostenuta la conformità delle imposte ambientali all'art. 53 Cost. solo a determinate condizioni, giustificate dal fatto che questa categoria di tributi si caratterizza per alcuni tratti del tutto peculiari. In particolare, il presupposto impositivo è rappresentato dall'esercizio di un'attività inquinante. Questo nesso di causalità fa sì che, in presenza di atti o fatti ambientalmente dannosi, sorga automaticamente l'obbligo tributario in capo al soggetto passivo.

Affinché questo sia possibile (e costituzionalmente legittimo) è necessario che tale diretto collegamento tra elemento materiale di disvalore e prelievo insista su manifestazioni economiche rilevanti, idonee cioè a giustificare il concorso alla pubblica spesa.

Per questo, i requisiti necessari sono da ricercarsi:

---

<sup>517</sup> Il riferimento è alle note posizioni di F. Gallo più volte richiamate in questa sede.

<sup>518</sup> E. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 457.

<sup>519</sup> V. nuovamente L. PEVERINI, *op. cit.*, 744-745, secondo cui qualsiasi grandezza che sia esprimibile in una unità di misura è suscettibile di essere espressa in unità monetaria, in presenza di una formula matematica che individui una corrispondenza tra unità di misura della grandezza e la valuta corrente.

- a) nella posizione di vantaggio del soggetto che pone in essere l'attività inquinante;
- b) nel fatto che questa esprima una potenzialità economica.

Entrambe le condizioni devono ricorrere, per far sì che il nuovo indice di capacità contributiva abbia quei connotati di concretezza e tangibilità – seppure anche solo potenziale – che nel diritto tributario sono fondamentali perché si realizzi il fine ultimo del rapporto tra Stato e contribuente, vale a dire il versamento dell'imposta.

La potenzialità economica è qui intesa quale requisito più stringente rispetto alla semplice misurabilità. Non tutte le attività inquinanti, infatti, esprimono anche una forza economica, per cui il prelievo dovrebbe insistere solo su quelle che siano, almeno sulla carta, in grado di creare la disponibilità di denaro necessaria a pagare l'imposta.

Quanto alla posizione di vantaggio, essa è da individuarsi nel fatto che il legislatore – anche a seguito di bilanciamento con altri valori costituzionali, primi tra tutti la tutela della libera iniziativa economica e dei lavoratori – ritenga lecito l'esercizio di determinate attività ambientalmente inquinanti, così preferendo l'interesse di chi le svolga rispetto a quello del resto della collettività, verosimilmente più favorevole a contenere le esternalità negative<sup>520</sup>.

Tale lettura sembra sia da preferire a quella che, invece, individuerrebbe quale presupposto qualsiasi utilizzo del bene ambiente autonomamente considerato, a prescindere dal fatto che produca effetti inquinanti o meno<sup>521</sup>, per il semplice motivo che, non distinguendo tra pratiche sostenibili e non, verrebbe a mancare l'incentivo all'adozione delle prime. Molto spesso la riduzione dell'inquinamento ha dei costi molto elevati – per l'ammodernamento dei processi produttivi, per l'efficientamento energetico, per l'acquisto di macchinari e tecnologie di ultima generazione e via dicendo – che sono sostenuti, oltre che per motivi etici, anche e soprattutto in vista dei benefici che possono apportare sul medio-lungo periodo in termini di risparmi. Equiparare tali iniziative all'uso

---

<sup>520</sup> Sul bilanciamento tra libera iniziativa economica e limitazioni alle attività produttive, cfr. L. CASSETTI, *La riforma dell'art. 41 della Costituzione: modello economico e tutela dell'ambiente*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, cit., 151 ss., secondo cui «il rapporto conflittuale fra la garanzia di libertà economica e i limiti imposti agli impianti industriali a fini ambientali è stato risolto dal giudice delle leggi in nome della necessità di garantire in prospettiva l'effettività della “migliore tecnologia disponibile” per alzare l'asticella della protezione della salute e dell'ambiente non certo in modo unilaterale, ma nella consapevolezza di dover garantire la “sostanza” del diritto dell'impresa di continuare a produrre». Da questo tipo di bilanciamenti è uscito rafforzato il carattere di diritto fondamentale “pieno” dell'iniziativa economica privata.

<sup>521</sup> F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., 297-299.

indiscriminato del bene ambiente, fungerebbe da deterrente a tali investimenti, dal momento che non esonererebbero dal versamento delle imposte.

Perché ciò avvenga, è quindi necessario considerare diversamente la capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica, tenendo conto dell'utilizzazione ai fini individuali dell'ambiente quale fatto-indice di autonoma attitudine a concorrere alle pubbliche spese, in grado di determinare assieme agli altri indicatori la ricchezza complessiva del contribuente.

Ciò consente di introdurre discriminazioni qualitative a fronte di determinate manifestazioni di capacità contributiva, tali per cui, a parità di base imponibile, un soggetto che ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente dimostra minore attitudine alla contribuzione rispetto ad altro soggetto che, per contro, ha optato per tecniche più inquinanti<sup>522</sup>.

In questi termini, l'art. 53 Cost. rappresenterebbe una medaglia a due facce: da un lato, limite alla discrezionalità del legislatore, a garanzia della libertà privata, onde evitare che siano previsti indici impositivi che non solo non hanno contenuto patrimoniale, ma nemmeno evidenziano una potenziale disponibilità economica per liquidare il tributo; dall'altro, criterio per un progressivo ripensamento del riparto dei carichi pubblici che tenga conto, oltre ai tradizionali indici di ricchezza, anche delle sue nuove manifestazioni nell'attuale sistema economico.

Riconoscere che le imposte ambientali in senso stretto trovino giustificazione ai sensi dell'art. 53 Cost. ha alcune conseguenze pratiche di non poco momento, sia sul piano nazionale, che su quello sovranazionale, in particolare comunitario.

Quanto al nostro ordinamento, ciò consente di completare il ventaglio di strumenti a disposizione del legislatore tributario – accanto alle tasse, aventi natura paracommutativa, alle imposte con finalità extrafiscale e alle varie forme di incentivi e sussidi – per la lotta al cambiamento climatico e la spinta verso la transizione ecologica. In questo senso, non esiste una categoria di tributi da preferire all'altra, dipendendo ciascuna dai presupposti tassati e dagli obiettivi del legislatore, da valutare caso per caso.

---

<sup>522</sup> È questa la posizione affermata da F. PICCIAREDDA-P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, cit., in particolare 106-108, ripresa anche in P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, cit., 1165-1166. Sul punto si segnala anche il commento alla già citata sentenza Corte cost., n. 42/1980 di A. FEDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, 1797.

È solo un uso consapevole e articolato dei vari mezzi a disposizione che consente di ottenere risultati accettabili e realmente sostenibili, in termini di salvaguardia del pianeta, di costi della transizione industriale e di competitività internazionale.

Dipenderà dalla discrezionalità del legislatore scegliere se ricorrere a forme di incentivi, o esercitare attività di risanamento da finanziarsi mediante le tasse o, ancora, vincolare il gettito di alcune imposte, non necessariamente aventi presupposti ambientali, al perseguimento di determinati obiettivi. L'importante è che, laddove necessario o più conveniente, il legislatore, senza discostarsi dal criterio generale di unicità di bilancio, possa anche introdurre imposte ambientali in senso proprio che contribuiscano al gettito nazionale, con cui finanziare poi le varie politiche pubbliche di salvaguardia ambientale.

Resta fermo, in ogni caso, che nessuna azione di salvaguardia ambientale organica e strutturale può prescindere da alcuni punti fondamentali: *in primis*, un'accurata revisione del sistema dei sussidi ambientalmente dannosi, che rappresentano da questo punto di vista un inaccettabile controsenso, in quanto il drenaggio delle risorse pubbliche ad essi destinate è finalizzato a produrre effetti nocivi per l'ecosistema<sup>523</sup>. In secondo luogo, l'implementazione del sistema di raccolta e smaltimento dei rifiuti, per consentirne un'adeguata valorizzazione e garantire a questi più cicli di vita. Per quanto l'Italia primeggi in Europa per quantità di rifiuti riciclati, vi sono notevoli margini di miglioramento, in particolare per colmare alcune macroscopiche differenze tra Regioni. Tutto questo implica anche una maggiore sensibilizzazione dell'opinione pubblica e una maggiore partecipazione della società civile<sup>524</sup>.

Il che offre lo spunto per alcune brevi considerazioni conclusive di carattere generale sul ruolo, in proposito, del diritto tributario.

Si è detto infatti che, oltre alla funzione essenziale di reperimento di gettito, il prelievo assolve anche ai doveri di solidarietà e deve conformarsi a canoni di equità e

---

<sup>523</sup> Come già ricordato in precedenza, secondo il catalogo del 2022, relativo all'anno 2021, erano previsti dal nostro ordinamento 168 sussidi ambientali, per un valore complessivo di 52,5 miliardi di euro circa. Di questi, solo 77 erano ambientalmente favorevoli (pari a 18,6 miliardi di euro), al fianco di 58 sussidi dannosi (per importi pari a 22,4 miliardi di euro) e altri 33 di natura incerta (che ammontavano a 11,5 miliardi circa di euro). Dal 2016, il peso sulle casse dello Stato dei sussidi dannosi, pur rimasti pressoché invariati nel numero, è passato da 18,2 a 22,4 miliardi di euro.

<sup>524</sup> In questo senso, sono sempre di grande attualità le parole di P. Gobetti, riportate in F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 278, secondo cui «in Italia il contribuente non ha mai sentito la dignità di partecipare alla vita statale: il contribuente paga bestemmiano lo Stato, non ha la coscienza di esercitare, pagando, una propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

giustizia sociale; per questo, maggiore è l'attitudine alla contribuzione di un soggetto, maggiore sarà il prelievo che egli dovrà sostenere.

Allo stesso tempo, non si può ripartire il prelievo tra i consociati senza la previsione di limiti a loro garanzia. In altre parole, il fine redistributivo giustamente promosso dal diritto tributario dovrebbe avere quale presupposto logico la creazione di nuova ricchezza in un'economia di libero mercato e non solo il trasferimento di quella già creata. È per questo che non convince l'idea che il tributo debba realizzare la sola mobilità sociale<sup>525</sup>, dal momento che tale fine dovrebbe essere perseguito dalla contestuale creazione di nuove disponibilità economiche.

Gli obiettivi di transizione ecologica verso modelli di sviluppo c.d. "verdi" e di riduzione delle emissioni inquinanti richiedono competenze e adeguati strumenti programmatici di medio-lungo termine, che consentano anche di rilanciare la crescita economica. Tali compiti dovrebbero essere affrontati dallo Stato con politiche strutturali che, promuovendo istruzione, ricerca e modelli produttivi innovativi, sostenibili e competitivi, creino le condizioni per un corretto funzionamento del mercato.

Tutto questo non può avvenire senza un effettivo coinvolgimento degli operatori economici privati e senza l'apporto dei loro investimenti, per la semplice e ovvia ragione che lo Stato non può finanziare in modo adeguato l'intera serie di iniziative necessarie per la transizione ecologica. Il che impone necessariamente delle scelte, per l'appunto di natura politica.

Per questo, sarebbe necessario investire per gettare le basi per creare un sistema di norme semplici, chiare, coerenti e ragionevoli, nel rispetto dei valori fondanti costituzionalmente sanciti<sup>526</sup>, per permettere ai privati di dare libero sfogo all'innovazione e alla ricerca, vigilando al contempo attentamente su eventuali condotte illecite e intervenendo, laddove necessario, per correggere eventuali malfunzionamenti del mercato<sup>527</sup>.

---

<sup>525</sup> F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 772.

<sup>526</sup> Si rinvia alle considerazioni già svolte da G. MELIS, *Dal ruling internazionale alla cooperative compliance: una lettura di sistema del fisco "su misura"*, cit., 224 ss., secondo cui ancor prima che riflettere su come redistribuire una ricchezza bisognerebbe porsi il problema di come crearla.

<sup>527</sup> Si rimanda nuovamente al pensiero di E. Vanoni, riportato da F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 278, per il quale il mercato concorrenziale si era dimostrato inadatto a produrre una ridistribuzione della ricchezza eticamente accettabile, per cui si sarebbe reso necessario un ordinamento tributario che correggesse gli esiti del mercato, pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, attribuendo al tributo una funzione di giustizia sociale e al dovere tributario il carattere della solidarietà.

In definitiva, se dovere del privato è contribuire, secondo la propria capacità, alle spese pubbliche, compito dello Stato è gestire in modo oculato ed efficiente le proprie risorse affinché vengano migliorate le condizioni di vita di tutti. Il che significa abbandonare l'idea secondo cui non vi è problema che non possa essere risolto con una maggiore spesa, posto che spesso e volentieri il mancato raggiungimento degli obiettivi prefissati dipende da una cattiva spesa dei soldi pubblici, frutto di rivedibili scelte politiche. Un primo passo in tal senso potrebbe essere rappresentato dal rivedere gli aspetti critici prima evidenziati, quale ad esempio il coacervo di sussidi nocivi.

In questo senso, la valorizzazione dei tributi ambientali potrebbe rappresentare l'occasione per promuovere una necessaria razionalizzazione del sistema fiscale, attraverso una revisione sistematica della tassazione, che miri a valorizzarne la funzione allocativa. Inoltre, questo potrebbe essere un efficace banco di prova per sviluppare prelievi su nuovi indici di capacità contributiva, al fine di alleggerire le altre forme di prelievo.

Spostandosi al piano sovranazionale, si è detto che l'imposta ambientale in senso stretto, che abbia come presupposto non tanto il danno ambientale causato da un'attività quanto piuttosto l'uso dell'ambiente che tale attività comporta, trova fondamento nella lettura sistematica dei principi indicati dall'art. 191 TFUE, i quali, oltre alla regola secondo cui "chi inquina paga", rispondono a una logica di carattere preventivo e precauzionale, che impone l'adozione di comportamenti responsabili e il mantenimento di standard il cui mancato rispetto integra manifestazione di capacità contributiva<sup>528</sup>.

Si è visto che, in ambito internazionale, all'esito di un percorso evolutivo incominciato nella seconda metà del secolo scorso, i tributi ambientali sono stati posti al centro di proposte per la transizione verso una economia circolare e fonti di approvvigionamento energetico rinnovabili. Quanto all'individuazione del loro significato, le varie interpretazioni di cui si è dato atto testimoniano un approccio più incentrato sull'aspetto economico-sostanziale che su quello giuridico-formale, prescindendo totalmente da qualsiasi nozione di tributo ambientale propria dei singoli Stati, così come dal fondamento della giustificazione e distribuzione del prelievo

---

<sup>528</sup> P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, cit., 1165-1166.

utilizzato dai diversi sistemi fiscali dei vari Paesi, oscillante tra l'applicazione del principio di capacità contributiva e quello del beneficio<sup>529</sup>.

Questo tratto non è mutato nel tempo. La definizione attualmente accolta dall'OCSE e dall'Unione Europea qualifica come ambientale quel prelievo fiscale la cui base imponibile sia una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente, quando è usato o rilasciato. Ciò nondimeno, soprattutto a livello internazionale, si riscontrano maggiori criticità nel giungere a una nozione largamente condivisa, per via delle differenti posizioni dei vari Stati membri e della grande difficoltà di trovare un accordo.

In numerosi studi è stato rimarcato che l'adozione di strumenti di natura fiscale, di portata sovranazionale, avrebbe il pregio di internalizzare nei prezzi dei beni e servizi forniti sul mercato il costo delle relative esternalità negative, aumentando così la spinta all'innovazione tecnologica e scientifica pur lasciando alle imprese ampia flessibilità per il raggiungimento dei propri obiettivi. Inoltre, l'introduzione di strumenti largamente applicabili consentirebbe di superare le criticità rappresentate dai fenomeni di doppia imposizione o doppia non imposizione che possono verificarsi tra singoli ordinamenti statali, contenendo anche il rischio di possibili pianificazioni fiscali aggressive da parte delle imprese. E proprio con riferimento agli operatori economici, è stato inoltre osservato che agendo su scala internazionale si riuscirebbe a preservare meglio la competitività dei vari mercati, tutti assoggettati alle medesime condizioni.

Nonostante queste dichiarazioni di principio, ben poche misure sono state però concretamente adottate<sup>530</sup>. Al di là delle attuali tensioni dovute ai conflitti armati in corso, i differenti interessi politici dei vari Stati rendono difficile immaginare una prossima introduzione di tributi globali. Come si è detto, parte della dottrina ha evidenziato che solo prelievi di così vasta portata permetterebbero di correggere i possibili effetti negativi derivanti da una fiscalità ambientale nazionale a macchia di leopardo che, se non correttamente strutturata, potrebbe produrre numerosi effetti negativi sul piano economico.

---

<sup>529</sup> Come osservato da R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 20 ss..

<sup>530</sup> R. ALFANO, *op. ult. cit.*, 130.

Seppure l'apprensione per tali possibili controindicazioni appaia condivisibile, non convince l'idea che singoli tributi internazionalmente applicabili si possano rivelare nei fatti più funzionali ed efficienti.

In particolare, un simile approccio non potrebbe tenere conto delle numerose differenze che esistono a livello locale, nazionale e regionale, sia tra ordinamenti giuridici che tra strumenti fiscali già introdotti, ponendo così grandi problemi interpretativi e applicativi. Inoltre, considerate dette divergenze, è verosimile ritenere che i negoziati necessari a introdurre tali tributi portino all'approvazione di misure nei fatti molto differenti rispetto a quelle ipotizzate, con ciò frustrandone le potenzialità e rischiando di condurre a effetti controproducenti.

Il discorso muta (in parte) con riferimento all'Unione Europea e, in particolar modo, alle prospettive che l'adozione di tributi ambientali può offrire in termini di risorse proprie, quale stimolo per riformare le istituzioni comunitarie, dotandole di un assetto e dei poteri necessari a fornire risposte efficaci per mantenere alta la competitività europea di fronte alla crescita e allo sviluppo di altre economie mondiali. Soprattutto le sfide che hanno segnato gli anni più recenti hanno evidenziato i limiti strutturali dell'Unione, in assenza di una propria fonte di gettito con cui finanziare le varie politiche.

La progettazione di un vero e proprio sistema tributario comunitario potrebbe offrire una soluzione a tali problemi, contribuendo, da un lato, a rafforzare il peso dell'Unione a livello internazionale e a consolidarne il ruolo di *player* globale, capace di competere con le economie statunitense e cinese *in primis*; dall'altro, a realizzare una maggiore cooperazione tra gli Stati membri riducendo così le occasioni di concorrenza fiscale tra questi. Quest'ultimo aspetto si tradurrebbe inoltre in una ottimizzazione e armonizzazione degli investimenti di ciascuno di essi nelle politiche ambientali, con conseguente massimizzazione dei risultati.

Eppure, vi sono diversi elementi che si frappongono all'effettiva creazione di tributi propri comunitari, il più importante dei quali è rappresentato dal fatto che i Paesi non intendono minimamente comprimere il loro potere fiscale interno. Per vincere tali ritrosie, si renderebbe necessario un profondo ripensamento degli assetti istituzionali, con una maggiore rappresentatività del Parlamento, al fine di renderlo un'istituzione effettivamente democratica al pari di quelli nazionali, e la revisione della regola

dell'unanimità prevista per l'introduzione di nuovi tributi, che di fatto attribuisce a ciascun membro un potere di veto.

Nonostante questi ostacoli appaiano (quasi) insormontabili, essi andrebbero comunque affrontati con decisione e comunione d'intenti, al fine di riallineare la politica fiscale europea con le risorse che questa ha a disposizione, per perseguire, accanto alla promozione del libero mercato interno, una serie ulteriore di finalità, quali la crescita, lo sviluppo sostenibile e la tutela ambientale, che oggi fanno già comunque parte delle competenze comunitarie.

L'occasione per intraprendere questo percorso potrebbe essere rappresentata proprio dall'adozione di tributi ambientali europei che, ispirati al principio di sussidiarietà, consentano di limitare duplicazioni fra gli istituti fiscali dei diversi Stati membri, proponendo soluzioni condivise in alternativa a normative nazionali altrimenti divise e divisive, così contribuendo a fornire un quadro certo e affidante ai privati e alle imprese<sup>531</sup>.

Siccome l'ordinamento comunitario risponde a principi differenti rispetto a quelli nazionali, ed è spesso orientato a un approccio più pragmatico, si è affrontato anche il problema dell'eventuale compatibilità di simili prelievi rispetto ai principi costituzionali fondamentali del nostro ordinamento.

La risposta affermativa muove dalla consapevolezza che si renderebbero necessari sforzi sia da parte dell'Unione Europea, nel tutelare comunque i principi fiscali degli ordinamenti interni, sia da parte dei singoli Paesi, tenuti a un continuo processo di armonizzazione e interpretazione dei valori fondamentali alla luce del contesto storico<sup>532</sup>. Per cui, a queste condizioni, eventuali prelievi ambientali previsti a livello europeo sarebbero applicabili anche nel nostro ordinamento.

Completa il quadro a favore di simili tributi l'ulteriore considerazione per cui questi, in conformità al principio di sussidiarietà, andrebbero introdotti solo nei casi in

---

<sup>531</sup> Questo aspetto, oltre a essere una condizione imprescindibile per favorire sviluppo e investimenti, è anche determinante per scongiurare il più possibile il rischio di delocalizzazione al di fuori dei confini comunitari delle attività nocive. Una simile fuga di imprese sarebbe dannosa per più motivi. Accanto agli aspetti economici rappresentati, a vario titolo, dalla perdita di posti di lavoro, di produttività e di competitività, vi sarebbero infatti le ricadute dal punto di vista ambientale senza alcun effettivo beneficio, né a livello interno, dal momento che le imprese rimaste subirebbero la concorrenza di quelle trasferitesi in Paesi terzi in cui, tra l'altro, non sempre vigono gli stessi standard qualitativi di produzione, né tantomeno a livello globale, dal momento che non vi sarebbero mutamenti nell'inquinamento complessivo. Sul punto v. anche A. COMELLI, *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2270.

<sup>532</sup> R. ALFANO, *op. ult. cit.*, 139-140

cui non sia possibile ottenere i medesimi risultati in modo diverso. Il che dovrebbe garantire, quindi, la possibilità di modulare e coordinare gli interventi tra legislatore europeo e nazionale a seconda dei presupposti, in modo che sia garantita anche una plasticità alle misure introdotte, al fine di adattarsi al meglio ai vari contesti di riferimento.

Anche per questo, a qualsiasi livello di ordinamento ci si trovi, è importante che le combinazioni di intervento riconosciute al legislatore siano le più ampie possibili, fermo il rispetto dei principi fondamentali. Così, oltre all'adozione di provvedimenti regolatori di comando e controllo, si potrà agevolmente ricorrere al c.d. *market-based approach*, utilizzando gli strumenti tributari per influenzare il sistema dei prezzi, assestando quelle "spinte gentili" (c.d. *nudge*) aventi natura, per così dire, "ortopedicizzante", in modo da conseguire i risultati in modo più efficace, nel minor tempo possibile e al costo più vantaggioso, attraverso una partecipazione attiva e corale di istituzioni, imprese e privati.

In questo modo, il diritto tributario consentirebbe di mettere la tutela dell'ambiente effettivamente al centro dell'attenzione, quale necessità comune e condivisibile, al fine di promuovere il necessario salto di qualità che è richiesto agli attuali assetti istituzionali per affrontare le sfide attuali e future, trovando un equilibrio tra differenti esigenze che, da un lato, perseguono politiche redistributive proprie del c.d. *welfare State*, e, dall'altro, sono volte alla promozione del libero mercato nel rispetto delle libertà fondamentali dei singoli.

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- A DE MOOIJ R.-KEEN M.-PARRY I.W.H.-WESTON E. (a cura di), *Fiscal Policy to Mitigate Climate Change: A Guide for Policymakers*, Washington, D.C., International Monetary Fund, 2012;
- AGO L., *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 125;
- ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, Giappichelli, 2012;
- AMATUCCI F., *L'evoluzione del sistema delle risorse proprie e dei prelievi tributari dell'UE*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 2, 49;
- ANTÓN R.G., *Does the EU Have a Legitimate Power to Enact Direct Taxes?*, in J. LINDHOLM-A. HULTQVIST (a cura di), *The Power to Tax in Europe*, Oxford, Hart, 2023, 19;
- ANTONINI L., *Introduzione*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 1;
- AULENTA M., *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 1, 99;
- BACON K., *European Union Law of state aid*, 3<sup>a</sup> ed., Oxford, Oxford University Press, 2017;
- BAFILE C., *Imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989;
- BAKKER A., *Policy Frameworks and International Organization*, in A. BAKKER (a cura di), *Tax and the Environment: A world of possibilities*, Amsterdam, IBFD, 2009
- BALDWIN R.-CAVE M.-LODGE M., *Understanding regulation: Theory, Strategy, and Practice*, Oxford, Oxford University Press, 2011;
- BARABINO P., *I certificati CO<sub>2</sub> tra tutela ambientale e fiscalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 4, 1018;
- BARASSI M., *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, in L. SALVINI-G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 2014, 173;
- BARASSI M.-DEL FEDERICO L., *The notion of tax and the different types of taxes*, in B. PEETERS-W.B. BAKER-P.M. HERRERA-K. VAN RAAD (a cura di), *The concept of tax, EATLP Congress, Naples, 27-29 May 2005*, IBFD, 2005, 59;

- BARKER W.B., *The relevance of a concept of tax*, in B. PEETERS-W.B. BAKER-P.M. HERRERA-K. VAN RAAD (a cura di), *The concept of tax, EATLP Congress, Naples, 27-29 May 2005*, IBFD, 2005, 21;
- BARSH R.L., *A Special Session of the UN General Assembly Rethinks the Economic Rights and Duties of States*, in *American Journal of International Law*, 1991, 1, 192;
- BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 292;
- BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 345;
- BEDJAOUI M., *Pour un nouvel ordre économique international*, Parigi, UNESCO, 1979;
- BELLÈ B., *Sicurezza sociale e capacità contributiva: dall'analisi della disciplina della Cassa Nazionale del Notariato un esempio paradigmatico di un sistema di principi e valori costituzionali ancora incompiuto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 127;
- BENVENUTI F., *Studi dedicati ai problemi dell'ambiente*, in *Arch. giur.*, 1982, 3-6, 255;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1952;
- BERTI G., *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova, Cedam, 1968;
- BIENVENU J.J.-LAMBERT T.-VAPAILLE L., *Droit fiscal*, 5<sup>a</sup> ed., Parigi, Presses Universitaires de France, 2021;
- BIFULCO R., *Una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia ambientale*, in *Corti supreme e salute*, 2019, 2, 305;
- BIRNIE P.W.-BOYLE A.E.-REDGWELL C., *International Law and the Environment*, 3<sup>a</sup> ed., Oxford, Oxford University Press, 2009;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, 3<sup>a</sup> ed., Milano, Giuffrè, 2017;
- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14<sup>a</sup> ed., Parigi, Lgdj-Lextenso, 2020;
- BUSNELLI F.D., *La parabola della responsabilità civile*, in F.D. BUSNELLI-S. PATTI, *Danno e responsabilità civile*, Torino, Giappichelli, 2003, 155;
- BUTTI L., *Principio precauzionale, Codice dell'ambiente e giurisprudenza delle corti comunitarie e della corte costituzionale*, in *Riv. giur. ambiente*, 2006, 6, 809;
- CADIN R., *Profili ricostruttivi e linee evolutive del diritto internazionale dello sviluppo*, Torino, Giappichelli, 2019;

- CAFAGNO M., *Analisi economica del diritto e ambiente. Tra metanarrazioni e pragmatismo*, in *Dir. econ.*, 2019, 2, 155;
- CAFAGNO M., *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente: come sistema complesso, adattivo, comune*, Torino, Giappichelli, 2007;
- CAFAGNO M., *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, Giappichelli, 2021, 193;
- CAMMEO F., *Le tasse e la loro costituzionalità*, in *Giur. it.*, 1899, IV, 207, ristampa Whitefish, Kessinger Publishing, 2010;
- CAPACCIOLI E.-DAL PIAZ F., *Ambiente (tutela dell')*, *Parte generale e diritto amministrativo*, in *Noviss, Dig. It., Appendice, I*, Torino, 1980, 257;
- CARAVITA B., *Costituzione, principi costituzionali e tecniche per la tutela dell'ambiente*, in S. GRASSI-M. CECCHETTI-A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto, I*, Firenze, Olschki, 1999, 175;
- CARAVITA B., *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1990;
- CARAVITA B., *La tutela dell'ambiente nel diritto costituzionale*, in V. DOMENICHELLI-N. OLIVETTI RASON-C. POLI-G. PECCOLO (a cura di), *Diritto pubblico dell'ambiente: diritto, etica, politica*, Padova, Cedam, 1996, 43;
- CARAVITA DI TORITTO B., *Diritto pubblico dell'ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1990;
- CARNELUTTI F., *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1932, I, 107;
- CASSETTA E., *Entrate tributarie e canoni di concessioni sui beni demaniali*, in *Temi trib.*, 1959, 487;
- CASSETTI L., *Art. 41*, in F. CLEMENTI-L. CUOCOLO-F. ROSA-G.E. VIGEVANI, (a cura di), *La Costituzione italiana. Commento articolo per articolo*, Bologna, Il Mulino, 2018, I, 267;
- CASSETTI L., *La riforma dell'art. 41 della Costituzione: modello economico e tutela dell'ambiente*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 141;
- CASSETTI L., *Riformare l'art. 41 della Costituzione: alla ricerca di "nuovi" equilibri tra iniziativa economica privata e ambiente?*, in *Il costituzionalismo multilivello nel terzo millennio: scritti in onore di Paola Bilancia*, *Federalismi.it*, 2022, 4, 188;

- CECCHERINI G., *Danno all'ambiente e garanzia dell'accesso alla giustizia: una questione aperta*, in *Riv. dir. civ.*, 2021, 2, 347;
- CECCHETTI M., *Introduzione. La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente nella memoria di Beniamino Caravita di Toritto*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 9;
- CECCHETTI M., *La revisione degli articoli 9 e 41 della Costituzione e il valore costituzionale dell'ambiente: tra rischi scongiurati, qualche virtuosità (anche) innovativa e molte lacune*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2021, 3, 285;
- CHANCEL L.-PIKETTY T., *Carbon and inequality: from Kyoto to Paris. Trends in the global inequality of carbon emissions (1998-2013) & prospects for an equitable adaptation fund*, Paris School of Economics, 2015;
- CHANCEL L.-PIKETTY T.-SAEZ E.-ZUCMAN G. (a cura di), *World Inequality Report 2022*, World Inequality Lab, 2022;
- CHELI E., *Corte costituzionale ed iniziativa economica privata*, in N. OCCHIOCUPO (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale: bilancio di vent'anni di attività*, Padova, Cedam, 1984, 295;
- CHELI E., *Libertà e limiti all'iniziativa economica privata nella giurisprudenza della Corte costituzionale e nella dottrina*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1960, I, 302;
- CHIARIELLO C., *Ambiente (diritto all')*, in *Dig. disc. pubbl., Aggiornamento*, VII, 2017, 18;
- CLARICH M., *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, in A.I.P.D.A., *Annuario 2006 – Analisi economica e diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007, 103;
- COCCO G., *Nuovi principi ed attuazione della tutela ambientale tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. giur. amb.*, 1999, 1, 1;
- COCIANI S.F., *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 7-8, 823;
- COCIVERA B., *Contributo allo studio del concetto giuridico di tassa*, in *Foro it.*, 1948, 4, 39;
- COCIVERA B., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1959;

- COMELLI A., *Foreword: Is Tax Law an Effective Tool to Improve Ecological Transition?*, in A. COMELLI-M- ALLENA (a cura di), *Ecological Transition and Environmental Taxation*, Milano, Giuffrè, 2023, IX;
- COMELLI A., *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2264;
- COMPORITI M., *La responsabilità per danno ambientale*, in *Foro it.*, 1987, III, 269;
- COMPORITI M., *Nuovi principi e nuove norme in tema di responsabilità per danno ambientale*, in *Riv. it. medicina legale*, 1999;
- COMPORITI M., *Responsabilità civile per danni da inquinamenti*, in N. LIPARI (a cura di), *Tecniche giuridiche e sviluppo della persona*, Bari, Laterza, 1974, 349;
- CORBETT R., *The Evolving Roles of the European Parliament and of National Parliaments*, in A. BIONDI-P. EECKHOUT-S. RIPLEY (a cura di), *EU Law after Lisbon*, Oxford, Oxford University Press, 2012, 248;
- CORDINI G., *Ambiente (tutela dell') nel diritto delle Comunità europee*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 193;
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, 8<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 1977;
- CRISAFULLI S., *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il c.d. doppio dividendo)*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 2-3, 117;
- CULLINAN C., *Wild Law and the Challenges of Climate Change*, in *Soundings*, 2007, 37, 116;
- CULLINAN C., *Wild Law: A Manifesto for Earth Justice*, Città del Capo, Siber Ink, 2002;
- D'AGOSTINO G., *Normativa ambientale e competitività delle imprese*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2004, 2-3, 377;
- D'ALBERGO E., *Economia della finanza pubblica*, I, Bologna, Società tipografica editrice bolognese, 1952;
- DE LEONARDIS F., *Il diritto dell'economia circolare e l'art. 41 Cost.*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, Torino, Giappichelli, 2020, 25;
- DE LEONARDIS F., *Il principio di precauzione nell'amministrazione di rischio*, Milano, Giuffrè, 2005;
- DE LEONARDIS F., *La riforma "bilancio" dell'art. 9 Cost. e la riforma "programma" dell'art. 41 Cost. nella legge costituzionale n. 1/2022: suggestioni a prima lettura*,

- in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 49;
- DE LEONARDIS F., *Le trasformazioni della legalità nel diritto ambientale*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, Giappichelli, 2021, 131;
- DE MAIO G., *La tassa che passa, se tutela salute ed occupazione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2008, 3, 340;
- DE MAIO G., *La tutela dell'ambiente fra amministrazione, economia e fisco*, in AA. VV., *Scritti in onore di Franco Gaetano Scoca*, II, Napoli, Editoriale Scientifica, 2020, 1661;
- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., Sez comm.*, II, 454;
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, III, 1993-2002, Milano, Giuffrè, 2003;
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, I, 1957-1983, Milano, Giuffrè, 1984;
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte (1984-1992)*, Milano, Giuffrè, 1993;
- DE SADELEER N., *Le basi giuridiche degli atti della Comunità europea in materia di protezione ambientale: impossibile la conciliazione tra il mercato interno e la protezione dell'ambiente?*, in *Riv. giur. ambiente*, 1994, 3-4, 345;
- DE SENA E., *Monopoli fiscali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, 1994, 52;
- DE VERGOTTINI G., *La ripartizione di poteri in materia ambientale tra comunità, stato e regioni*, in *Rass. giur. Enel*, 1989, 539;
- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, Giappichelli, 2000;
- DELL'ANNO P., *Manuale di diritto ambientale*, 4<sup>a</sup> ed., Padova, Cedam, 2003;
- DELSIGNORE M. - MARRA A. - RAMAJOLI M., *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 2022, 1, 1;
- DELSIGNORE M., *Ambiente*, in *Enc. dir., I tematici*, III, *Funzioni amministrative*, 2017, 47;
- DI PACE M., *La valutazione del danno ambientale*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 83;
- DI PLINIO G.- FIMIANI P. (a cura di), *Principi di diritto ambientale*, Milano, Giuffrè, 2008;

- DOUMA S.-MARRÉS O.-VERMEULEN H.-WEBER D. (a cura di), *European Tax Law*, I, *General Topics and Direct Taxation*, 7<sup>a</sup> ed., Deventer, Wolters Kluwer, 2022;
- EINAUDI L., *Lezioni di politica sociale*, Torino, Einaudi, 1964;
- EINAUDI L., *Principi di scienza delle finanze*, Torino, Einaudi, 1956;
- ENGLISCH J., *Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ*, in M. LANG-P. PISTONE-J.SCHUCH-C. STARINGER (a cura di), *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, 3;
- ERASMUS M.G., *The New International Economic Order and International Organizations: Toward a Special Status for Developing Countries*, Francoforte, Haag und Herchen, 1979;
- ESTY D.C., *Foreword to State of the World 2008. Innovations for a Sustainable Economy*, Washington, Worldwatch Institute, 2008;
- FALK R.A., *This Endangered Planet: Prospects and Proposals for Human Survival*, New York, Random House, 1971;
- FALSITTA G., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 5, 519;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 12<sup>a</sup> ed., Padova, Cedam, 2023;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2010;
- FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, 97;
- FANTOZZI A. (a cura di), *Il diritto tributario*, 4<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 2013;
- FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1991;
- FEDELE A., *Commento all’art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1978, 21;
- FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, 1797;
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 1;
- FEDELE A., *La tassa*, Siena, Tipografia senese, 1974;

- FEDELE A., *Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 17;
- FEDELE A., *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, 6;
- FETTER V., *A global climate wealth tax to fund a worldwide, just transition*, in A. COMELLI-M. ALLENA (a cura di), *Ecological Transition and Environmental Taxation*, Milano, Giuffrè, 2023, 27;
- FICARI V., *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una "fiscalità" ambientale, zone economiche speciali (zes) e zone economiche ambientali (zea)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 856;
- FICHERA F., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 4, 486;
- FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, 1992;
- FOIS P., *Ambiente (tutela dell') nel diritto internazionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 209;
- FRACCHIA F., *Amministrazione, ambiente e dovere: Stati Uniti e Italia a confronto*, in D. DE CAROLIS-E. FERRARI-A. POLICE (a cura di), *Atti del primo colloquio di diritto dell'ambiente. Teramo, 29-30 aprile 2005*, Milano, Giuffrè, 2005, 119;
- FRACCHIA F., *Il principio dello sviluppo sostenibile*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, Giappichelli, 2021, 181;
- FRACCHIA F., *L'ambiente nell'art. 9 della Costituzione: un approccio in "negativo"*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 123;
- FRACCHIA F., *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, Jovene, 2010;
- FRACCHIA F., *Sviluppo sostenibile e diritti delle generazioni future*, in *Riv. quadrim. dir. amb.*, 2010, 13;
- FREY M., *Genesi ed evoluzione dell'economia circolare*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, Torino, Giappichelli, 2020, 21;

- GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969;
- GAINES S.E.-WESTIN R.A., *Introduction and Overview*, in S.E. GAINES-R.A. WESTIN (a cura di), *Taxation for Environmental Protection. A Multinational Legal Study*, Westport, Quorum Books, 1991, 6;
- GALLO F., *È il tempo di un sistema fiscale europeo?*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 1, 7;
- GALLO F., *Etica, fisco e diritti di proprietà*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 11;
- GALLO F., *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 2, 274;
- GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale scientifica, 2012;
- GALLO F., *La funzione del tributo al tempo delle grandi disuguaglianze*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio* Torino, Giappichelli, 2022, 101;
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, 2<sup>a</sup> ed., Bologna, Il Mulino, 2011;
- GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771;
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 305;
- GALLO F.-MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 115;
- GALLO F.-MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in S. GRASSI-M. CECCHETTI-A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto*, II, Firenze, Olschki, 1999, 359;
- GANGEMI L., *Finanza pubblica*, vol. I, Napoli, Liguori, 1961;
- GARBEN S., *Article 191 TFUE*, in M. KELLERBAUER-M. KLAMERT-J. TOMKIN (a cura di), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Oxford, Oxford University Press, 2019, 1516;
- GARCÍA E.G. - SOLER ROCH M.T., *Environment and Taxation: State Intervention from a Theoretical Point of View*, in P. PISTONE-M. VILLAR EZCURRA (a cura di) *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids. Tracing the Path from Divergence to Convergence*, Amsterdam, IBFD, 2016, 37;
- GARCÍA-AMADOR F.V., *The proposed New International Economic Order: A New Approach to the Law Governing Nationalization and Compensation*, in *Lawyer of the Americans*, 1980, 1, 1;

- GAUDEMET P.M.-MOLINIER J., *Finances publiques*, II, 4<sup>a</sup> ed., Parigi, Montchrestien, 1988;
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956;
- GIANNINI A.D., *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, I, 7;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1965;
- GIANNINI M.S., “Ambiente”: *saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1973, 1, 15;
- GIANNINI M.S., *Difesa dell’ambiente e del patrimonio naturale e culturale*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1971, 1122;
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961;
- GIGLIONI F., *Gli interventi pubblici a tutela dell’ambiente*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 45;
- GOULDER L.H., *Environmental Taxation and the “Double Dividend”: A Reader’s Guide*, Cambridge - MA, National Bureau of Economic Research, 1994;
- GRASSI S., *Ambiente e Costituzione*, in *Riv. quadrim. dir. ambiente*, 2017, 3, 4;
- GRASSI S., *Prime osservazioni sul principio di precauzione nel diritto positivo*, in *Dir. gest. amb.* 2001, 45;
- GRAZIANI A., *Istituzioni di scienza delle finanze*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 1929;
- GRIMM D., *The Constitution of European Democracy*, Oxford, Oxford University Press, 2017;
- GRIZIOTTI B., *Classificazione delle pubbliche entrate*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1949, I, 223;
- GROSSI P., *Sulla odierna “incertezza” del diritto*, in *Giustizia civile*, 2014, 4, 921;
- GUSTAPANE A., *Tutela dell’ambiente (dir. interno)*, in *Enc. dir.*, XLV, 1992, 507;
- HARGROVE J.L. (a cura di), *Law, Institutions, and the Global Environment: papers and analysis of the proceedings of the Conference on legal and institutional responses to the problems of the global environment*, Dobbs Ferry, N.Y., Oceana Publications, 1972;
- IMF, *World Economic Outlook. Seeking Sustainable Growth. Short-Term Recovery, Long-Term Challenges*, International Monetary Fund, 2017;
- KENNER D., *Carbon inequality: The Role of the Richest in Climate Change*, Londra, Routledge, 2021;

- KISS A.C. - SHELTON D., *Guide to International Environmental Law*, Leiden, Martinus Nijhoff, 2007;
- KISS A.C.-SICAULT J.D., *La Conférence des Nations Unies sur l'environnement*, in *Annuaire Français De Droit International*, 1972, 18, 603;
- KRÄMER L., *EU Environmental Law*, 7<sup>a</sup> ed., Mytholmroyd, Sweet & Maxwell, 2012;
- KULCSÁR T., *International Tax Aspects of Climate Change*, IFA, 2011;
- LA SCALA A.E., *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, 4, 1326;
- LASZLO E., *The Objectives of the New International Economic Order*, New York, Pergamon Press, 1978;
- LUCIANI M., *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, Cedam, 1983;
- LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano, Ipsoa, 2011;
- MÄÄTTÄ K.- HÄKKINEN K., *Environmental Taxes compared with environmental penalties*, in A. CAVALIERE-J. MILNE-K. DEKETELAERE-H. ASHIABOR (a cura di), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives*, III, Oxford, Oxford University Press, 2006, 661;
- MÄÄTTÄ K., *Environmental Taxes: An Introductory Analysis*, Cheltenham, Edward Elgar, 2006;
- MAFFESOLI M., *Ecosofia. Un'ecologia per il nostro tempo*, Frattamaggiore, Diana edizioni, 2018;
- MAFFEZZONI F., *Capacità contributiva*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, I, Torino, 1980, 1009;
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970;
- MAGATTI M., *Cambio di paradigma, uscire dalla crisi pensando al futuro*, Milano, Feltrinelli, 2017;
- MAGNI S.F., *Etica delle capacità. La filosofia pratica di Sen e Nussbaum*, Bologna, Il Mulino, 2006;

- MALAGUTI M.C., *Il divieto di aiuti di stato*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, Milano, Giuffrè, 2020, 71;
- MANCA D., *La Ue e l'«AI Act», tra regole e futuro*, in *Corriere della Sera*, 8 dicembre 2023, 6;
- MANFREDI G., *Cambiamenti climatici e principio di precauzione*, in *Riv. quadr. dir. amb.*, 2011, 1, 28;
- MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965;
- MANZONI I., *Profili generali dei contributi di miglioria*, Torino, Utet, 1970;
- MARCHETTI F., *I tributi ambientali*, in S. GRASSI-M.A. SANDULLI (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, II, *I procedimenti amministrativi per la tutela dell'ambiente*, Milano, Giuffrè, 2014, 277;
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, Giuffrè, 2006;
- MARUCCIA G., *I principali incentivi per gli investimenti ambientali in Italia*, in A. BONOMO-L. TAFARO-A.F. URICCHIO (a cura di), *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, Bari, Cacucci Editore, 2021, 367;
- MASTROIACOVO V., *Sostanza economica e forma giuridica nel diritto tributario*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 67;
- MATTARELLA B.G., *Le nuove previsioni dell'art. 41 della Costituzione in materia di ambiente*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 165;
- MELI M., *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 217;
- MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. dir., Annali*, I, 2007, 394;
- MELIS G., *Dal ruling internazionale alla cooperative compliance: una lettura di sistema del fisco "su misura"*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 203;
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, Giappichelli, 2020;

- MERUSI F., *Enzo Capaccioli e la «fondazione» del diritto dell'ambiente*, in *Rass. parlam.*, 2003, II, 951;
- MICCINESI M., *Imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, 294;
- MICCINESI M., *Prefazione*, in G. BONARDO-C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia, Fiscalità, Incentivi, Agevolazioni*, Milano, Wolters Kluwer, 2013, XVII;
- MICELI R., *The Role of State Aid in the European Fiscal Integration*, Cham, Springer, 2022;
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, 7<sup>a</sup> ed., Torino, Utet, 1987;
- MOLITERNI A., *Il Ministero della transizione ecologica: una proiezione organizzativa del principio di integrazione?*, in *Giorn. dir. amm.*, 2021, 4, 439;
- MONTI M., *A new strategy for the single market. At the service of Europe's economy and society*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 2010;
- MORBIDELLI G., *Il contributo fondamentale di Alberto Predieri all'evoluzione e alla decifrazione della nozione giuridica di paesaggio*, in G. MORBIDELLI-M. MORISI, *Il "paesaggio" di Alberto Predieri*, Firenze, Passigli Editori, 2019, 13;
- MORBIDELLI G., *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, in AA. VV., *Studi in onore di Alberto Predieri*, vol. II, Milano, Giuffrè, 1996, 1122;
- MORBIDELLI G., *Iniziativa economica privata*, in *Enc. giur.*, XVII, Roma, 1989, 1;
- MORRONE A., *L'«ambiente» nella Costituzione. Premesse di un nuovo «contratto sociale»*, in Aa. Vv., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 91;
- MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993;
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988;
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973;
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 39;
- NEWMAN M., *Democracy, Sovereignty and the European Union*, Londra, C. Hurst & Co., 1996;

- NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, Giuffrè, 1966;
- OGUS A., *Regulation: Legal Form and Economic Theory*, Oxford, Hart Publishing, 2004;
- OPPERMANN T. - PETERSMANN E.U. (a cura di), *Reforming the International Economic Order. German Legal Comments*, Berlino, Duncker & Humblot, 1987;
- ORNAGHI L.-COTELLESA S., *Interesse*, Bologna, Il Mulino, 2000;
- PALADIN L., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 1, 305;
- PANEBIANCO A., *Le minacce al nostro mondo*, in *Corriere della Sera*, 9 dicembre 2023, 40;
- PASSAGLIA P. (a cura di), *Appunti sulla disciplina dei tributi ambientali*, Servizio studi della Corte costituzionale, 2020;
- PATTI S., *Ambiente (tutela dell') nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, I, 1987, 284;
- PATTI S., *La tutela civile dell'ambiente*, Padova, Cedam, 1979;
- PEARCE D.W., *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, in *The Economic Journal*, 1991, 938;
- PEPE F., *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 283;
- PERICU G., *Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, 1987, 189;
- PERRONE CAPANO R., *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, *Annuario*, 2001, 121;
- PEVERINI L., *I tributi ambientali*, in L. SALVINI – G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 2014, 719;
- PICCIAREDDA F.-SELICATO P., *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 1996;
- PIERNAS LÓPEZ J.J., *The concept of state aid under EU Law: from internal market to competition and beyond*, Oxford, Oxford University Press, 2015;
- PIGOU A.C., *The Economics of Welfare*, Londra, Macmillan & Co., 1920;

- PINESCHI L., *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo: dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in *Riv. giur. ambiente*, 1994, 3-4, 494;
- PIRLOT A., *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2017;
- PIRLOT A., *International taxation and environmental protection*, in Y. BRAUNER (a cura di), *Research Handbook in International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, 258;
- PISANI TEDESCO A., *Tutela ambientale e transizione ecologica: itinerari del diritto privato*, in *Riv. giur. amb.*, 2023, 2, 473;
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo, III ed.*, Torino, Giappichelli, 2022;
- PISTONE P., *Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration*, in M. LANG-P. PISTONE-J.SCHUCH-C. STARINGER (a cura di), *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, 85;
- PITRONE F., *I tributi ambientali*, in A. GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, Milano, Giuffrè, 2020, 533;
- PITRONE F., *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, in L. SALVINI-G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 2014, 764;
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 1978;
- PREDIERI A., *Paesaggio*, in *Enc. dir.*, XXXI, Milano, 1981, 503;
- PREDIERI A., *Urbanistica, tutela del paesaggio, espropriazione*, Milano, Giuffrè, 1969;
- QUERALT J.M.-SERRANO C.L.-TEJERIZO LÓPEZ J.M.-OLLERO G.C.-MORATAL G.O., *Curso de derecho financiero y tributario*, 32<sup>a</sup> ed., Madrid, Tecnos, 2021;
- RAMAJOLI M., *Attività economiche, poteri pubblici e tutela dell'ambiente nel nuovo art. 41 della Costituzione*, in AA. VV., *La riforma costituzionale in materia di tutela dell'ambiente. Atti del Convegno 28 gennaio 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 169;
- RAMPINI F., *Nel confronto con Cina e Russia l'Occidente sembra già stanco*, in *Corriere della Sera*, 8 dicembre 2023, 36;

- RATTO TRABUCCO F., *Tutela dell'ambiente e diritti dei singoli*, in *Ambiente e Sviluppo*, 2019, 8-9, 625;
- REUBENS E.P., *The Challenge of the New International Economic Order*, Boulder, Westview Press, 1981;
- RODOTÀ S., *Il terribile diritto. Studi sulla proprietà privata e i beni comuni*, Bologna, Il Mulino, 1990;
- ROSSI G., *Ambiente e diritto*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, Giappichelli, 2021, 3;
- ROSSI G., *Dallo sviluppo sostenibile all'ambiente per lo sviluppo*, in G. ROSSI-M. MONTEDURO (a cura di), *L'ambiente per lo sviluppo. Profili giuridici ed economici*, Torino, Giappichelli, 2020, 3;
- ROSSI G., *L'ambiente e il diritto*, in *Riv. quadrim. dir. amb.*, 2010, 8;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1994;
- SACCHETTO C., *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, 3, 475;
- SACCHETTO C., *Riflessioni su etica e fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Milano, Giuffrè, 2012, 71;
- SACCHETTO C.-DAGNINO A., *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3, 617;
- SALANITRO U., *Il risarcimento del danno ambientale: un confronto tra vecchia e nuova disciplina*, in S. PAGLIANTINI-E. QUADRI-D. SINESIO (a cura di), *Scritti in onore di Marco Comporti*, Milano, Giuffrè, 2008, 2406;
- SALANITRO U., *Tutela dell'ambiente e strumenti di diritto privato*, in M. MAUGERI-A. ZOPPINI (a cura di), *Funzioni del diritto privato e tecniche di regolazione del mercato*, Bologna, Il Mulino, 2009, 381;
- SAMBUCCI L., *Monopoli di Stato*, in *Dig. disc. pubbl., Aggiornamento*, 2005, 475;
- SANDULLI A.M., *La tutela del paesaggio nella Costituzione*, in *Riv. giur. edil.*, 1970, 2, 69;
- SCARASCIA MUGNOZZA S., *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, in *Riv. giur. ambienteditto.it*, 2022, 3, 401;
- SCHEPISI C. (a cura di), *La modernizzazione della disciplina di Aiuti di Stato*, Torino, Giappichelli, 2011;

- SCHMITTER P., *How to Democratize the European Union ... And Why Bother?*, Washington, Rowan & Littlefield, 2000;
- SCHOFIELD M.- MANISTY H., *Time arrives for coordination on green taxes*, in *International Tax Review*, 2009, 5, 21;
- SCIANCELEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, Cacucci Editore, 2021;
- SCOVAZZI T., *I diritti delle generazioni future nell'evoluzione del diritto internazionale dell'ambiente*, in P. PANTALONE (a cura di), *Doveri intergenerazionali e tutela dell'ambiente: Sviluppi, sfide e prospettive per Stati, imprese e individui. Atti del Convegno svoltosi presso l'Università degli Studi di Milano – 7 ottobre 2021*, Modena, STEM Mucchi Editore, 2021, 70;
- SCOVAZZI T., *Sul principio precauzionale nel diritto internazionale dell'ambiente*, in *Riv. dir. internaz.*, 1992, 3, 699;
- SELICATO P., *Il diritto tributario comparato: evoluzioni recenti e prospettive di autonomia*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, 89;
- SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1157;
- SELICATO P., *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, 2-3, 237;
- SEVERINI G., *L'evoluzione storica del concetto giuridico di paesaggio*, in G. MORBIDELLI-M. MORISI, *Il "paesaggio" di Alberto Predieri*, Firenze, Passigli Editori, 2019, 59;
- SEVERINI G.-CARPENTIERI P., *Sull'inutile, anzi dannosa modifica dell'art. 9 della Costituzione*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 22 settembre 2021;
- SOHN L.B., *The Stockholm Declaration on the Human Environment*, in *Harvard International Law Journal*, 1973, 3, 423;
- SPAGNUOLO VIGORITA V., *L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Napoli, Jovene, 1959;
- SPATAFORA E., *Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)*, in *Enc. dir.*, XLV, 1992, 441;
- SPECK S.-JILKOVA J., *Design of Environmental Tax Reforms in Europe*, in M.S. ANDERSEN-P. EKINS (a cura di), *Carbon-Energy Taxation: Lessons from Europe*, Oxford, Oxford University Press, 2009;

- STIGLITZ J., *Economics of the public sector*, II ed., New York, W.W. Norton, 1988;
- STIGLITZ J., *L'euro, come una moneta comune minaccia il futuro dell'Europa*, Torino, Einaudi, 2019;
- SUNSTEIN C.R., *Laws of Fear. Beyond the Precautionary Principle*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005, trad. it. *Il diritto della paura. Oltre il principio di precauzione*, Bologna, Il Mulino, 2010;
- TANGORRA V., *Trattato di scienza delle finanze*, I, Milano, Società Editrice Libreria, 1915;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, Utet, 1987;
- TESAURO G., *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, Jovene, 1969;
- TESORO G., *Classificazione giuridica delle entrate dello Stato*, in *Riv. pol. ec.*, 1937, 126;
- TESORO G., *Principii di diritto tributario*, Bari, Macrì, 1938;
- THALER R.H.-SUNSTEIN C.R., *Nudge. La spinta gentile. La nuova strategia per migliorare le nostre decisioni su denaro, salute, felicità. L'edizione definitiva*, Milano, Feltrinelli, 2022;
- THURONYL V.-BROOKS K.-KOLOZS B., *Comparative tax law*, 2<sup>a</sup> ed., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2016;
- TIETENBERG T.-LEWIS L., *Environmental and Natural Resource Economics*, 12<sup>a</sup> ed., New York, Routledge, 2024;
- TREVES T., *Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*, in *Riv. giur. ambiente*, 1993, 3-4, 577;
- TRIMARCHI P. (a cura di), *Per una riforma della responsabilità civile per danno ambientale*, Milano, Giuffrè. 1994;
- TULLOCK G. - SELDON A. - BRADY G.L., *Government Failure: A Primer in Public Choice*, Washington, Cato Institute, 2002;
- URICCHIO A.F., *Capacità contributiva e "Agenda" del terzo millennio*, in V. MASTROIACOVO-G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, Giappichelli, 2022, 109;
- URICCHIO A.F., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849;

- URICCHIO A.F., *Verso la transizione ecologica: la centralità della fiscalità circolare*, in A. BONOMO-L. TAFARO-A.F. URICCHIO (a cura di), *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, Bari, Cacucci Editore, 2021, 327;
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1614;
- VIÑUALES J.E. (a cura di), *The Rio Declaration on Environment and Development: a commentary*, Oxford, Oxford University Press, 2015;
- WEILER J.H.H., *The Constitution of Europe: "Do the New Clothes Have an Emperor?" and Other Essays on European Integration*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999;
- XU Y., *Environmental taxation in China: the case of transport fuel taxation*, in R. CULLEN-J. VANDERWOLK-Y. XU (a cura di), *Green Taxation in East Asia*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2011, 28.