

FISCALITÀ DELL'AMBIENTE, MERCATO E SVILUPPO SOSTENIBILE: UN EQUILIBRIO POSSIBILE?

Prof. Avv. Maria Assunta Icolari

Università degli Studi Guglielmo Marconi di Roma

Abstract (it) L'analisi del rapporto della tassazione ambientale con il mercato e con lo sviluppo sostenibile muove dalla complessità in cui versa attualmente la fiscalità ambientale per poi introdurre un'efficace descrizione di come la mancanza di un criterio informatore si riverberi sulla possibilità da parte del tributo di finanziare il diritto all'ambiente. In questo discorso nucleo fondamentale di parte della disamina è la mancata corrispondenza tra fattore inquinante e presupposto del tributo a cui si aggiunge il confronto tra risorse naturali, benessere ed economia circolare. Il diritto all'ambiente rappresenta un diritto sociale fondamentale, la cui concretizzazione anche per mezzo di una fiscalità adeguata coniugherebbe l'esigenza della tutela dell'ambiente con quella che rappresenta la sfida principale dell'ordinamento tributario moderno di concorrere alla realizzazione sia del processo di integrazione europea che dello sviluppo del regionalismo.

Abstract (en) *The analysis of the relationship between environmental taxation and the market and with sustainable development starts from the complexity in which environmental taxation is currently facing and then introduces an effective description of how the lack of an informative criterion reverberates on the possibility for the tax to finance the right to the environment. In this fundamental discussion, part of the discussion is the lack of correspondence between the polluting factor and the assumption of the tax, to which is added the comparison between natural resources, well-being and the circular economy. The right to the environment represents a fundamental social right, the realization of which also by means of adequate taxation would combine the need for environmental protection with that which represents the main challenge of the modern tax system to contribute to the realization of both the European integration and the development of regionalism.*

SOMMARIO: **1.** Introduzione – **2.** La fiscalità ambientale nella politica interna e europea: mancanza di criteri giuridici regolatori. – **3.** L'ambiente come commodity: la rilevanza del valore ambientale e il principio d'eguaglianza. – **3.1.** Il rapporto tra ambiente e mercato: la fiscalità per lo sviluppo sostenibile. – **4.** I tributi ambientali locali come una possibile via per l'autonomia impositiva delle regioni – **5.** Bibliografia.

1. INTRODUZIONE.

Con l'evoluzione del progresso scientifico il timore che l'uomo possa distruggere l'ambiente naturale e, di conseguenza, porre a rischio la stessa protezione dei diritti umani ha comportato il convergere di tutte le discipline giuridiche verso una finalità comune da perseguire, in una sorta di processo di unificazione giuridica. Il tema, molto vasto, si presta ad essere osservato sotto diverse angolazioni, là dove per la fiscalità il fulcro della disamina è, per un verso, la distinta posizione della relativa tassazione nel panorama degli strumenti dediti alla tutela dell'ambiente, per altro, la difficoltà a conciliare tale valore con le regole del mercato nella società del rischio. Muovendo, quindi, da una ricostruzione della dottrina che si è occupata degli strumenti economici a tutela dell'ambiente, a partire dallo schema classico di Pigou sulle esternalità negative, occorre esaminare il collegamento delle politiche a tutela dell'ambiente con il principio di uguaglianza. La consapevolezza, risalente addirittura al Rinascimento, della difficoltà di conciliare tale valore fondamentale con l'evoluzione della scienza, segnala i limiti della lettura esclusivamente economica operata dall'Ocse, alla stregua delle prime applicazioni del tributo ambientale ad opera della Commissione Europea.

In questa sede appare necessario evidenziare anche le problematiche legate all'assenza di criteri giuridici regolatori nella fiscalità ambientale. Prima di affrontare questa carenza in termini di ricaduta sia sul processo d'integrazione europea, sia sulla definizione del riparto di competenze tra Stato e regioni, punto nodale della ricerca è, da un lato, la mancanza del presupposto ambientale del relativo tributo, dall'altro l'assenza di un'interpretazione costituzionalmente plausibile dei tributi ambientali come categoria giuridica rivolta a favorire lo sviluppo sostenibile, sulla base del bene ambiente in quanto *commodity*.

Sul difficile connubio mercato-ambiente e sul bisogno di ridurre le disuguaglianze anche per via di una crescita sostenibile che derivi dalla funzione rieducativa del tributo, meritano poi di essere richiamati i recenti indirizzi espressi dall'Agenda ONU 2030 di febbraio di quest'anno. In particolare, evocando l'importanza attribuita alla fiscalità ambientale dal premio Nobel per l'economia 2018, *Nordhaus*, non solo per risolvere il problema ambientale bensì anche per l'equilibrio tra sostenibilità e equità, il Comitato per la cooperazione fiscale internazionale ha enfatizzato l'esigenza di varare un'imposizione globale sul carbone con caratteristiche simili in tutti i paesi europei e con una struttura fiscale semplificata. Ciò anche allo scopo di evitare costi per l'impresa con evidenti riflessi negativi sulla competitività. Alla luce di siffatte considerazioni, il succitato Comitato, nell'implementazione di regole che realizzino la sostenibilità sociale attraverso il ridisegno della sostenibilità ambientale, aggiunge anche la previsione dell'economia

circolare, che, da originaria espressione solo del riutilizzo dei rifiuti come risorsa per l'abolizione della plastica, diventa un nuovo metodo di produzione ecocompatibile¹.

Raccogliendo i suggerimenti delle organizzazioni internazionali di fare del tributo ambientale uno strumento che, oltre a proteggere il pianeta, riduca anche il divario economico tra i popoli, la prima parte della riflessione avrà ad oggetto la fiscalità ambientale interna e europea, affiancando alla problematica della mancata corrispondenza tra fattore inquinante e presupposto il confronto tra risorse naturali, benessere ed economia circolare. Nella prospettiva di una lettura innovativa del rapporto fra risorse naturali e capacità contributiva tale confronto sarà impostato sia nella direzione dell'affermazione di un principio di sviluppo sostenibile, sia nella direzione di una possibile evoluzione del regionalismo italiano.

Con riferimento, in particolare, all'impegno per la realizzazione dello sviluppo sostenibile si analizzeranno i benefici fiscali per il settore energetico, in bilanciamento costante con le regole del mercato unico. Questa impostazione è suffragata anche dal progetto di finanza sostenibile proposto dall'ONU e sostenuto dai principali istituti bancari internazionali che cercano di gestire il rischio climatico agevolando economicamente coloro che realizzano il business etico.

Oltre alla difficoltà di coniugare mercato e ambiente, l'ultimo tratto saliente concerne il confronto con la realtà dei tributi ambientali locali che vede nei prelievi ambientali propri delle realtà locali le manifestazioni più immediate di un equilibrato e compiuto processo di decentramento.

2. LA FISCALITA' AMBIENTALE NELLA POLITICA AMBIENTALE INTERNA ED EUROPEA: MANCANZA DI CRITERI GIURIDICI REGOLATORI.

Preso atto che nel 2001 finalmente anche l'ordinamento costituzionale italiano ha sussunto esplicitamente l'ambiente come valore costituzionale primario, il primo organismo che ha sentito il bisogno di ricorrere alla fiscalità per tutelare il patrimonio a corredo dell'uomo e dei diritti umani è stato l'Ocse. Importante per rafforzare l'essenzialità degli strumenti giuridici tributari all'interno delle politiche ambientali così da favorirne la modernizzazione delle forme in cui si esplicano, tale organismo si è, però, focalizzato esclusivamente sui danni alle risorse naturali, osservandoli solo in quanto costi da eliminare.

¹ In tema di economia circolare si rinvia a, DE LEONARDIS F., *Il futuro del diritto ambientale: il sogno dell'economia circolare*, in *Studi in tema di economia circolare* (a cura di) DE LEONARDIS F., Macerata 2019, pp. 11-37.

In particolare, i suoi studi risultano incentrati sulle nozioni di esternalità negativa e sulla concezione pigouviana, poi presa a esempio anche dalla Commissione Europea per delineare, nel 1997, la nozione di tassa ambientale come quella con una base imponibile consistente in una grandezza fisica inquinante con impatto negativo e specifico sull'ambiente.

Nella definizione di tali strumenti dediti al contenimento e alla limitazione di attività economiche dannose, anche la Commissione europea ha usato indistintamente la nozione di tassa, di imposta, tariffa e canone, seguendo una logica che è però molto lontana dalla distinzione classica operata dal diritto tributario. L'organismo sovranazionale, infatti, non solo non ha differenziato le misure disincentivanti o risarcitorie a seconda della loro natura ma, per il versante fiscale, non ha neppure classificato le diverse tipologie di tributo in base alla prevalenza del carattere ricorrente del sacrificio o del beneficio. Pur se non proprio aderente con la tematica osservata, quella della non corrispondenza del *nomen juris* del tributo con le caratteristiche presenti, rappresenta un'antica diatriba nella materia, peraltro mai del tutto sopita². Anzi, attualmente si va delineando nell'ordinamento italiano una nozione di tributo omnicomprensiva, nella quale le caratteristiche in base alle quali si opera la classificazione sono in larga parte sovvertite dai giudici, in particolare dal giudice di costituzionalità delle leggi³. Inizialmente per motivi di giurisdizione, ma ora anche per la preminenza del fattore finanziario su una struttura rimasta immutata, che in tempi di crisi economica fa dubitare persino della tenuta dei diritti fondamentali, quali la salubrità ambientale.

Dopo l'Ocse, la Commissione Europea ha riletto la tassa ambientale come un prelievo con una base imponibile che manifesta effetti negativi sull'ambiente, anche se dalla sua rilettura non è chiaro se si tratti di un tributo a fronte della possibilità di fruire di un servizio pubblico ovvero esprima una relazione con un servizio indisponibile o ancora se li identifichi entrambi. Tale rilettura, basata sulla coesistenza nello stesso prelievo di prestazioni a carattere risarcitorio con quelle assolute a fronte della prestazione dell'Amministrazione, evidenzia, da un lato, l'inefficacia e l'inefficienza nell'eliminare le diseconomie; dall'altro, richiama fortemente il bisogno di informare tale tassazione intorno a un oggetto ambientale.

L'importanza di uno studio giuridico della tassazione ambientale incentrato su di un presupposto che esprima l'attività inquinante in sé, infatti, non solo elimina i problemi odierni di addebitare il costo del danno in maniera adeguata e/o di attribuire precisamente quello del ripristino al vero responsabile, ma riavvicina anche la disciplina dei relativi tributi nei vari paesi

² In passato la questione fu affrontata da GALLO F. in *Sulla incostituzionalità di alcune imposte c.d. in abbonamento*, Riv. dir. fin., n. 2/1971; UCKMAR V., *La legge del registro*, Padova, Cedam, 1953.

³ V., FEDELE A., *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, Riv. dir. trib., n. 1/2018, p. 3 ss.

europei. Sinora, in effetti, nonostante in ambito nazionale attenta dottrina abbia distinto da anni i tributi ambientali propri (con l'unità fisica inquinante nella fattispecie) dai tributi ambientali funzionali (la finalità ambientale è nello scopo)⁴, il più delle volte il tributo ambientale, qualificato in virtù della destinazione, risulta distolto persino dall'intento originario per cui sorge. Non è un caso, infatti, che tale tassazione, sorta essenzialmente per educare, influenzando i comportamenti - discorso molto ampio che involge un ripensamento a tutto tondo della materia, soprattutto del rapporto tra funzione fiscale ed extrafiscale nel tributo - venga poi impiegata per altri obiettivi di natura finanziaria, tipo contenere la tassazione del lavoro (doppio dividendo) o per raggiungere obiettivi plurali, ancora e perfino per calmierare la pressione fiscale.

In questo discorso le ragioni di uno studio giuridico della tassazione ambientale finalizzato a dettare un criterio guida della materia, armonizzandola all'ordinamento tributario, nascono in parte dall'essenzialità della materia nelle politiche europee e internazionali, in parte dal dilemma della compatibilità di queste misure con l'art. 41 Cost. e la costituzione economica nel suo complesso sistematico.

Questo tema della conformità a Costituzione appare fondamentale in special modo dopo che l'applicazione del principio "chi inquina paga" ha dimostrato, oltre ai problemi di conciliabilità con i caratteri della personalità e universalità dell'imposizione, di non poter essere la chiave di lettura per tutelare le risorse ambientali, intese come *res communis omunium*.

Per ovviare a tali storture l'unica soluzione che legittima la tutela del bene ambientale come rimedio alle diseguaglianze e come fonte di sviluppo della persona umana appare quella di legare la fiscalità all'attività inquinante in sé, rinvenendo nello svolgimento della stessa l'idoneità soggettiva a contribuire⁵.

4 GALLO F. e MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, *Rass. trib.*, n. 1/1999, p. 115 ss. In tema di tassazione ambientale, *ex multis*, PICCIAREDDA F. e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 2006, *passim*; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni e profili europei*, Milano, Giuffrè, 2012, *passim*; DORIGO S. e MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione*, Roma, Aracne, 2013, *passim*; URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, *Dir. prat. trib.*, n. 5/2017, p. 1849 ss.

5 Per una più ampia trattazione se si vuole, ICOLARI M. A., *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018, p. 98 ss. In precedenza, cfr. già GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, II ed., Bologna, IL Mulino, 2011, *passim*; MICCINESI M., *Imposta, Diz. dir. pubblico*, CASSESE S. (a cura di), Milano, Giuffrè, 2006, p. 2948 ss.

3. L'AMBIENTE COME *COMMODITY*: LA RILEVANZA DEL VALORE AMBIENTALE E IL PRINCIPIO D'EGUAGLIANZA.

Dopo aver introdotto il problema dell'insufficienza del "chi inquina paga" ad orientare i meccanismi di salvaguardia del pianeta a spingere l'indagine sul prezzo del bene ambiente come *commodity* sarà la necessità di un approccio giuridico diverso per le responsabilità ambientali sinora appiattite sulla sola dimensione economica del danno. La riflessione, prescindendo da posizioni ideologiche, continua, per un verso, con la necessità che tutti abbiano la stessa *chance* di trarre benessere dall'ambiente, ovvero con il rapporto tra esternalità e diritto d'eguaglianza, dall'altro con il bisogno di varare misure fiscali informate all'art. 53 Cost. e non solo all'art. 23 Cost. In ordine al primo punto, per trarre benessere dall'ambiente e annullare anche le diseguaglianze occorre prevedere agevolazioni e/o altri strumenti di sostegno fiscale, incentivando, alla stregua di ciò che è già avvenuto per il settore energetico, sia l'economia circolare, sia tutte quelle misure atte a contemperare o a cercare di evitare il mutamento climatico.

Premesso che il valore dell'ambiente come fonte di differenziazione delle condizioni umane in ambito europeo trova fondamento nella nozione di persona sociale contemplata già dalla Costituzione di *Weimar*, nonché di recente anche nell'Enciclica di Papa Francesco "*Laudato si*" come nuovo paradigma di giustizia sociale, il ricorso a fattispecie fiscali che non tassano l'attività inquinante in sé non solo non elimina la diseconomia, essendo quest'ultima incapace di assurgere a parametro regolatore, ma viola persino alcuni diritti fondamentali come la solidarietà intergenerazionale.

Una situazione che si realizza, per esempio, con il ricorso all'istituto dello scambio di quote d'inquinamento: un meccanismo che non assicura la prosperità delle persone, ma anzi aumenta fortemente la forbice della diseguaglianza. Si tratta di uno strumento a base civilistica tra i più ricorrenti che si realizza attraverso la vendita all'asta dei tetti superiori di emissione inquinanti che dai paesi più ricchi vengono ceduti ai paesi più poveri. Governata dalla logica economica dell'efficacia e efficienza tale cessione avviene per mezzo di una delocalizzazione nei paesi poveri di attività inquinanti da parte delle realtà più industrializzate e perciò più prospere con effetti che si ripercuotono persino sulla sicurezza globale, ponendola costantemente e seriamente in pericolo.

Proseguendo nel ragionamento sul valore dell'ambiente e sulle differenze di condizioni di vita che genera, il rapporto tra ricchezza nazionale e equilibrio ambientale è rimarcato anche degli economisti del Copenaghen *consensus* i quali sin dall'inizio hanno profetizzato una contiguità tra inquinamento e catastrofi, ribadendo che quelle naturali vengono affrontate diversamente a

seconda delle condizioni economiche del luogo ove si verificano. Ancora, l'OIM (Organizzazione internazionale per le migrazioni) ha denunciato, sin dal 2008, il collegamento tra migrazioni forzate e mutamenti climatici. Questi ultimi, nonostante gli obblighi a carico di imprese e la responsabilità ambientale personale, impattano sulle condizioni di sicurezza della vita modificando i rapporti socio-economici fra gli Stati, contribuendo a fenomeni di lungo corso come la desertificazione o la scarsità di acqua.

Al di là delle prospettive allarmistiche, nelle politiche fiscali ambientali dedite al rapporto tra ambiente come bene comune e innovazioni democratiche, nodo problematico è il rispetto del principio di eguaglianza sostanziale. Pertanto, occorre elevare il diritto all'ambiente a diritto personalissimo e, per evitare conflitti con altri diritti della stessa specie, tipo la proprietà, occorre operare un corretto bilanciamento fra questi. La rilevanza del valore dell'ambiente nel presupposto d'imposta, elemento idoneo anche a giustificare costituzionalmente l'imposta, chiama in causa il confronto con la disciplina della tassazione ambientale degli altri paesi europei, promuovendo sia l'armonizzazione tra i diversi tributi, sia la loro modernizzazione attraverso l'innovazione delle regole di accertamento e di riscossione.

Nello studio della materia prego di significato è, inoltre, il confronto con la disciplina esistente al fine di riscontrare prelievi che colpiscono le fonti inquinanti, pur se il bisogno di statuire nuovi indici rilevatori delle ricchezze moderne ha suggerito ipotesi di modelli originali di imposizione ambientale incentrati sull'attività inquinante, riletta alla luce dell'art. 53 Cost specificazione dell'eguaglianza sostanziale. A tale scopo, dall'analisi di alcune proposte di direttive europee emerge un primo tentativo di realizzare la coincidenza tra diseconomia ambientale e presupposto del tributo nel progetto di tassazione dell'energia elettrica del 2011. Provvedimento questo progetto non è mai stato attuato, per cui le tassazioni nazionali continuano a premiare i grandi produttori di fattispecie inquinanti, incidendo esclusivamente sui consumatori finali. Il progetto, invece, prevedeva lo scopo finale di tassare le fonti inquinanti nei diversi paesi membri inasprendo il prelievo al consumo di fonti inquinanti ed incentivando, attraverso agevolazioni e o esenzioni, l'uso delle fonti rinnovabili⁶. Naufragata questa ipotesi, da un sommario confronto con le realtà nazionali in materia di tributi armonizzati, le diverse tassazioni evidenziano pochissimi punti comuni, tipo la fonte oggetto del prelievo che consiste sempre nei prodotti energetici⁷, elettricità (ove la riduzione per i

⁶ Al riguardo emblema della traslazione economica sul consumatore finale è stata la *Robin Tax* che fu salvata anche dalla scure della Corte costituzionale alcuni anni fa.

⁷ In realtà negli Stati nazionali, come in Italia, all'iniziale tentativo di armonizzare le imposte indirette agendo direttamente sulle risorse inquinanti, come ad esempio nella proposta del 2003 in tema di accise sull'energia elettrica, nella quale si era cercato di differenziare tale tassazione aumentando l'aliquota in base all'uso o alla quantità utilizzata, non è mai seguita un'effettiva tassazione in tal verso o con un'imposta speciale sul consumo. Anzi, che ciò che si è verificato nella realtà è molto lontano dagli intenti iniziali di tassare l'uso della risorsa inserendo il fatto diseconomico

grandi produttori la rende poco consona con la sua finalità intrinseca), rifiuti, trasporti e veicoli (qui si tassa per lo più sulla base della potenza degli stessi e non sull'effettiva capacità d'inquinare, anche acusticamente).

Svelata l'esigenza di armonizzare soprattutto i tributi ambientali indiretti, differenziando il valore dell'ambiente nella fattispecie, per i tributi ambientali propri, invece, per evitare la confusione con la sanzione occorre tassare l'attività inquinante in sé, ritrovando l'indice di capacità contributiva nel vantaggio rispetto agli altri consociati o nella modifica delle condizioni di vita di questi. Alla luce di ciò, per creare una categoria unitaria che a sua volta favorisca la ripresa del processo d'integrazione europea ma anche quello dell'autonomia tributaria bisogna ricorrere solo a prelievi ambientali collegati alla diseconomia ambientale e indipendenti dalla prestazione dell'amministrazione. Prelievi che nell'imposizione ambientale indiretta possono assumere la veste sia di una *Carbon tax* o anche di un'accisa che, però, per come strutturata non deve essere finalizzata al protezionismo, per evitare quanto è obiettato alla *Border tax* proposta negli Usa dal governo Trump.

3.1. IL RAPPORTO TRA AMBIENTE E MERCATO: LA FISCALITÀ PER LO SVILUPPO SOSTENIBILE.

Oltre allo stato attuale della fiscalità ambientale, lo studio giuridico del rapporto tra risorse naturali e benessere conduce la riflessione ad analizzare il binomio ambiente ed energia soffermandosi in particolare sulla nozione di sviluppo sostenibile e sui benefici fiscali in materia energetica⁸. Aspetto fondamentale sia nella definizione di politiche integrate e sostenibili in tema di cambiamento climatico che nella risoluzione delle diseguaglianze questo profilo d'indagine prende le mosse dalla necessità di fronteggiare l'aumento dei consumi di energie connesso alla crescita economica tanto nell'ordinamento nazionale quanto in quello europeo, apprestando strumenti idonei a conseguire anche gli obiettivi di politica ambientale.

Partendo dall'assunto che per evitare il cambiamento climatico ma anche la crisi energetica occorrono strategie congiunte, la disamina si occuperà dei risvolti che si desumono dalla connessione fra sostenibilità e competitività. Pertanto, senza entrare nel merito del complesso rapporto con gli aiuti di

nel presupposto. Non a caso per come strutturata la leva fiscale, soprattutto nel settore energetico, ha finito per favorire i grandi produttori addossando i costi ai consumatori finali.

⁸ Sull'evoluzione del rapporto tra energia e ambiente v., ANTONINI L., *Ambiente ed energia*, in *Il testo unico dell'ambiente a dieci anni dalla sua approvazione*, Atti del Convegno tenutosi presso il Consiglio di Stato, 10 e 11 giugno 2016, *paper*.

stato, un profilo importante è quello che attiene alla riforma degli incentivi dediti alla *green economy*⁹, in particolare gli *Ets* e il regolamento dei *Gbrer*, nell'ottica dell'incidenza dei principi generali ambientali, anche di diritto europeo, sull'evoluzione della materia.

In particolare, oggetto di attenzione è l'individuazione di come questi strumenti si collocano nel rapporto tra l'art. 191, par. 2 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e gli altri principi di tutela ambientale. Tuttavia, la loro applicazione è sicuramente resa difficile se non impossibile, dal fatto che si tratta di incentivi allo sviluppo sostenibile privi di un parametro informatore dei tributi ambientali quale poteva essere l'oggetto inquinante come presupposto d'imposta. Ciò dipende anche da un rapporto, quello tra ambiente e liberalizzazioni, mai del tutto sviluppato, soprattutto nei suoi termini essenziali che concernono il nodo problematico se l'energia debba essere considerata solo una merce o anche un bene immateriale attraverso il quale concretizzare il principio di solidarietà europea. In questo senso, occorrerebbe una lettura dei diritti economici in Costituzione temperata con le diverse esigenze di natura non economica valutata caso per caso a seconda del momento storico che ricorre¹⁰. Per tali motivazioni, sugli incentivi e sulle forme sussidiarie di intervento sulle energie incide un bilanciamento particolarmente difficile, condizionato da un lato, dai valori legati all'utilità sociale, dall'altro dal diritto all'ambiente. Ed è proprio la mancanza di un criterio europeo unitario che colpisca direttamente i gas inquinanti, magari anche in proporzione alla quota di CO₂ sprigionata, ad aver depotenziato strumenti ideati con l'intento di preservare risorse scarse, rendendo di difficile realizzazione il binomio ambiente/energia sostenibile.

In questo quadro l'attenzione sulle misure che incentivano il perseguimento della finalità ambientale attraverso aiuti consentiti nasce dagli indirizzi della Commissione Europea in tema di clima ed energia, i quali a loro volta richiamano il bisogno di politiche integrate e sostenibili. A tal riguardo, procedendo brevemente a delineare l'evoluzione dei principi e degli strumenti della tutela ambientale e della questione energetica, occorre rilevare l'attenzione che nel corso degli anni si è focalizzata su questi argomenti: il bisogno sia di ricercare nuove fonti di energia ecocompatibili, dato il

9 Sull'evoluzione delle misure fiscali a favore della *green economy* v., ROSEMBUJ T., *Green economy. Registrazione ambientale sistemica, El Fisco*, recensione n. 205, marzo 2014.

10 Con riferimento ai diritti economici il non aver deciso se l'energia è una merce o un bene immateriale valoriale è alla base anche del mancato riconoscimento a diritto fondamentale dell'iniziativa economica privata, nonostante le limitazioni dell'art. 41, comma 2, Cost. La letteratura giuridica sull'iniziativa economica è da sempre molto vasta, fra gli altri, S. CASSESE, *La nuova Costituzione economica*, 2008, Bari Laterza, *passim*; GUARINO G., *Pubblico e privato nell'economia. La sovranità tra Costituzione ed istituzioni comunitarie*, *Annuario AIC*, 1991, p. 41, ss; LUCIANI M., *Costituzioni, tributi e mercato*, *Rass. trib.*, n. 4/2002, p. 831 ss; MICCU' R., *Lo Stato regolatore e la nuova costituzione economica: paradigmi di fine secolo a confronto*, in CHIRULLI R.- MICCU' R. (a cura di), *Il modello europeo di regolazione. Atti della giornata di studio in onore del prof. Salvatore Cattaneo*, Napoli, Jovene, 2011, p. 137 ss.;

progressivo esaurimento di quelle tradizionali, sia di contemperare gli effetti della crisi economica internazionale. Ragion per cui nella costruzione di un binomio possibile tra diritto all'ambiente e sviluppo sostenibile, accanto all'idea che il progresso tecnologico non debba mai subire rallentamenti, compare anche la rilevanza degli incentivi fiscali a favore delle risorse cosiddette verdi.

Accanto alla concorrenza le politiche protese allo sviluppo delle energie rinnovabili considerano adeguatamente anche il bisogno di sicurezza nell'approvvigionamento. Prerequisito di un mercato unico concorrenziale e della riduzione delle diseconomie legate all'emissione di gas inquinanti, per aversi una dimensione energetica sostenibile che tuteli l'ambiente ma anche la sua possibilità di essere oggetto di negozi traslativi, sottostanti alla libertà europea di circolazione, è necessario che impresa e ambiente non operino in antitesi. A motivare ulteriormente il ricorso agli strumenti fiscali istituiti per lo sviluppo e l'espansione dei prodotti energetici ecocompatibili c'è inoltre il richiamo alla difficoltà da sempre registrata nel raffronto tra mercato concorrenziale e valori ambientali. In tal verso, un tentativo di trovare la sintesi tra diritti ambientali e iniziativa economica risiede nella differenziazione dei regimi fiscali. In particolare, il riferimento sono le misure cosiddette verdi, quale un'aliquota Iva inferiore in base all'oggetto dell'attività oppure al presupposto soggettivo, la produzione di beni o servizi ecocompatibili tramite gli strumenti societari delle imprese sociali o delle società *benefit* o ancora al finanziamento di finalità ambientali per il tramite del *crowdfunding*. Ribadito da più parti che non esiste una gerarchia tra valori fondamentali¹¹, queste misure trovano fondamento sia nella capacità dell'ambiente, considerato come una *commodity*, di modificare le condizioni di partenza dei consociati¹², così come nel principio di precauzione quale parametro di liceità e di valutazione dello sviluppo¹³. Tuttavia, le prospettive

11 Considerato che l'ambiente e con esso anche le energie sono fonti di ricchezza, per coniugare l'utilità sociale alla tutela un metodo potrebbe consistere nell'indirizzare l'attività economica alla cooperazione incentrandola all'economia dei beni comuni, con formule societarie a carattere sociale che contrastano la povertà e che favoriscono la solidarietà anche nei confronti delle generazioni future. Un esempio potrebbe essere rappresentato da società *benefit* che impegnano parte del loro profitto nelle aziende per favorire il riciclo. Frutto di quella modalità diversa d'intervento che promuove la capacità dei singoli anche allorquando all'interno di formazioni sociali, per affidare la tutela dell'ambiente a società che utilizzano il loro profitto anche o esclusivamente per scopi sociali è fondamentale sia la presenza dello sviluppo sostenibile in veste di parametro di valutazione e di liceità della libera iniziativa economica sia che nell'esplicarsi, data anche l'incertezza dei confini definitivi di tali valori, nessuno prevalga sull'altro.

12 Fin quando l'ambiente è un bene inseparabile dalla persona anche le forme di sussidiarietà orizzontale diventano uno strumento per la realizzazione della sua tutela. Ciò, invero, alla luce degli studi della Ostrom sulla gestione collettiva, come terza via tra Stato e mercato. In merito v., OSTROM E., *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*, New York, Cambridge University Press, 1990; trad it. *Governare i beni collettivi* (2006), Venezia, Marsilio Editori, 2009, passim.

13 Di qui l'affermazione del principio d'integrazione richiamato sia dal Trattato per l'Unione Europea, sia dalla Carta dei diritti, come quel principio valido a incentivare lo sviluppo sostenibile per l'esigenza di conciliare la crescita economica all'equa distribuzione delle risorse, presente anche nella strategia mondiale prevista da ultimo nell'Agenda 2030. Nella descrizione della relazione tra tassazione dell'energia, aiuti di stato e fenomeni globali quali il cambiamento

di sviluppo delle energie rinnovabili devono confrontarsi con l'azione ostativa opposta da coloro che gestiscono le energie tradizionali, l'energia nucleare *in primis*. Sulla base di tutto ciò il ricorso alla fiscalità agevolativa a favore delle rinnovabili è l'unico elemento che fa presumere un equilibrio nella crisi che da sempre attanaglia il clima o la disponibilità delle risorse naturali e che ottemperando al problema degli alti costi del settore energetico tradizionale riporta anche un po' di giustizia sociale all'interno del sistema.

4. I TRIBUTI AMBIENTALI LOCALI COME UNA POSSIBILE VIA PER L'AUTONOMIA IMPOSITIVA DELLE REGIONI.

Dopo aver tracciato gli sviluppi recenti in materia di energia e ambiente incentrando la riflessione della fiscalità ambientale sull'oggetto del tributo e non solo sui prelievi risarcitori o sulla difficoltà a distinguere tassazione da sanzione, una soluzione è stata avanzata elevando a fondamento il suo valore economico, avvalendosi del contributo teorico - fra gli altri - di *Charles Reich*¹⁴.

Partendo dall'assunto che sfida del terzo millennio è riuscire a finanziare quei diritti sociali che sono fondamentali, un ulteriore aspetto centrale è legato allo sviluppo del regionalismo, cioè alla capacità di disegnare il futuro

climatico per avvalorare ulteriormente gli strumenti di aiuto delle attività economiche ambientali non possiamo non fare riferimento a quanto nella nostra Costituzione avviene da anni con la libertà dell'iniziativa economica, in cui l'utilità sociale più che limitare il diritto del singolo di fronte a quello fondamentale e collettivo opera affinché tali diritti trovino una sintesi, cioè vivano una dimensione singola e collettiva allo stesso tempo. In quest'ordine di idee è stata la stessa Corte Costituzionale, dopo aver delineato in cosa consiste tale libertà, (con la sentenza del 1958 n. 78) a precisare i confini dell'utilità sociale legandola alla tutela dei beni comuni ed a risolvere il dilemma della loro difficile convivenza ricorrendo all'integrazione e al ragionevole bilanciamento tra i valori in tensione. Per cui, nonostante il forte impatto del mondo giudiziario sulla tutela ambientale, essi vengono "ristretti solo dall'autorità giudiziaria o dal legislatore soltanto nella misura strettamente necessaria alla realizzazione di un interesse costituzionalmente rilevante". In questa chiave di lettura che attraverso il bilanciamento ha evitato la prevalenza di uno dei valori a discapito dell'altro un emblema è stato il caso ILVA. Nella pronuncia costituzionale n. 85 del 2013, infatti, la Corte, sulla conclamata via del bilanciamento fra integrità delle risorse e libertà di iniziativa economica, operabile dal legislatore e dal giudice, per assicurare che la concorrenza realizzasse anche benessere sociale ha trovato un punto di equilibrio in una situazione di profonda crisi economica tra le emergenze occupazionali e quelle ambientali, contemplando anche la fiscalità come strumento al quale ricorrere per evitare catastrofi.

14 REICH C. A., *La Yale Law Journal*, v.73, Aprile 1964, pp. 733-787. L'idea di fondo è quella di adeguare il criterio di riparto del tributo intorno al potere di modificazione ambientale che deriva dall'uso del bene pubblico e che muta le condizioni personali degli altri consociati con presupposto il vantaggio arrecato dall'attività inquinante in sé o dal suo semplice valore economico essa è legittimata in particolar modo dalla considerazione della salvaguardia ambientale come diritto inviolabile della persona (C. Cost. sent. n. 210/1987), in quanto bene protetto e determinativo della qualità della vita, (C. Cost. sent. n. 641/1987).

Il fondamento di un tributo originale che si concilierebbe con la diseconomia e rimuovendo anche gli ostacoli economico-sociali esistenti assicurerebbe la libertà e l'eguaglianza dei cittadini (artt. 2 e 3 della Costituzione) si rinviene sia nel concetto di proprietà secondo la Costituzione tedesca, ovvero come bene funzionale alla crescita della collettività; sia dal contributo della Corte Costituzionale sull'estensione del principio personalistico.

dell'allocazione del potere impositivo studiando i tributi ambientali locali. Prima di esaminare le tipologie di tributo ambientale presenti sui vari livelli di governo, occorre sottolineare come in Italia sin dall'inizio della vita repubblicana l'equilibrio che doveva connotare il trasferimento delle competenze dal potere centrale a quello degli enti locali è sempre stato precario. Ciò è dimostrato dalla diversità dei modelli che si sono avvicendati, per cui a ruota si è passati da forme di potere accentrato, alla cooperazione tra i vari livelli governo, per finire con le richieste attuali di differenziazione che, da un punto di vista comparato evocano modelli che conducono ad una competizione tra regioni lontana dalla nostra tradizione costituzionale¹⁵.

Per tale incertezza in questi ultimi anni, in particolare dopo la riforma costituzionale del 2001 che ha ridisegnato lo scenario del trasferimento delle competenze fra Stato e regioni abbiamo assistito a un ricorso continuo al contenzioso costituzionale che sin dall'inizio ha assunto un ruolo diverso da quello che sarebbe dovuto essere, svolgendo talvolta una funzione di supplenza del legislatore costituzionale e svelando l'incapienza del criterio della materia a ricomprendere tutti i rapporti giuridici in un *unicum*. Invero, in un momento in cui la crisi economica impone di declinare un compromesso tra richieste di solidarietà e di differenziazione, nel senso di responsabilizzare all'efficienza i livelli più prossimi al cittadino, tale incapienza è comprovata dalla presenza di materie cosiddette trasversali, dai confini non netti (C. Cost. sent. nn. 407/2002, 96/2003). Aspetto, quest'ultimo, di non poco momento perché comporta una potestà che si manifesta in ambiti distinti attraverso competenze diverse.

Nel ripensamento della tipologia di regionalismo o federalismo da implementare per realizzare il rapporto diretto tra chi amministra e chi è amministrato in Italia sarebbe però fondamentale prima dare finalmente attuazione alla legge delega n. 42 del 2009 e ai decreti legislativi attuativi del 2010 n. 216, e n. 68 del 2011. Queste scelte eviterebbero, infatti, l'aprirsi di nuovi fronti problematici, tipo la qualifica di ipotesi di *tertium genus* di prelievo ambientale locale tra i tributi propri e quelli derivati, come emerso nella pronuncia costituzionale n. 122 del 2019 in tema di tassa automobilistica, oppure che finisca per rendersi ancora di più difficoltosa la possibilità del riparto competenziale¹⁶. Fin quando non si deciderà sulla

¹⁵ Il riferimento in quest'ultimo caso è alle pre-intese stipulate col Governo Gentiloni che poi sono sfociate in alcuni referendum di iniziativa regionale da parte di tre regioni del Nord Italia (Veneto, Lombardia e Emilia Romagna). Invero, nella storia costituzionale italiana il regionalismo, nonostante il dibattito in Assemblea Costituente, montò in maniera preponderante solo negli anni 70 con la legge n. 281 del 16 maggio, la quale però risultava mancante proprio del dato dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Per un timido cenno alla finanza locale occorrerà attendere quasi un ventennio, nell'ambito dell'emanazione della legge n. 142 del 1990. Sul regionalismo differenziato *ex multis*, PASTORE F., (a cura di) *Il regionalismo differenziato*, Milano, 2019, *passim*.

¹⁶ E' ciò che è successo con la pronuncia costituzionale n. 29 del 2018. Lasciando, infatti, che lo Stato potesse decidere strumenti agevolativi che incidono anche su imposte proprie delle regioni, con riferimento alle sanzioni e interessi, il dubbio di aver invaso il potere decisionale proprio di quest'ultime rimane irrisolto.

regionalizzazione o municipalizzazione dei tributi statali e sulla potestà impositiva delle autonomie, gli enti substatali potranno continuare a stabilire tributi ambientali sia nella forma dei corrispettivi, sia dei tributi di scopo, seppur nei margini di un federalismo fiscale che per finanziare le funzioni attribuite ricorre ancora solo al parametro della capacità fiscale.

Al di là dei disegni futuri della tassazione ambientale anche locale, riportando il tutto all'impostazione che origina dalla ripartizione della potestà impositiva, in materia ambientale la tutela a livello statale è diretta essenzialmente a non far degradare il bene ambiente dalla sua dimensione materiale, mentre la sua valorizzazione è affidata alla competenza concorrente delle regioni, che contempla pure la sua conservazione¹⁷.

A questa distinzione di principio è seguita un'applicazione che dal 2001 in poi ha visto però protagonista il giudice delle leggi, il quale si è ritrovato a dirimere moltissimi conflitti di competenza tra lo Stato e le regioni fissando di volta in volta i limiti d'intervento in capo all'uno e alle altre. Il giudice costituzionale in particolare ha contribuito a evidenziare la netta suddivisione tra i tributi regionali in senso lato (devoluti), che alla stregua delle entrate erariali, sono istituiti e regolati dalla legge dello Stato, anche quando il gettito è destinato a un ente territoriale, e i tributi regionali in senso stretto che nell'ambito di operatività della potestà tributaria residuale della riserva dell'art. 23 Cost., (riserva di Assemblea regionale) sono caratterizzati da un presupposto nuovo¹⁸.

A tal riguardo, primo esempio di imposta con un presupposto del tutto nuovo, è sicuramente stata l'imposta municipale sul soggiorno introdotta da leggi regionali, in Sardegna dalla l. reg. n. 4/2007¹⁹. Tributo regionale con un presupposto territorialmente circoscritto e caratterizzato da una finalità ambientale, esso fu sottoposto al vaglio della Corte costituzionale nel 2008

17 Dopo la riforma del Titolo V della Costituzione la competenza per la tutela ambientale è riservata allo Stato, (art. 117, comma 2 lettera s), mentre la valorizzazione dei beni ambientali e culturali è oggetto di competenza concorrente, comma 3 dello stesso articolo).

18 Per definirsi regionali in senso stretto i tributi ambientali devono necessariamente fare riferimento da un lato alla territorialità, ovvero a dove si realizza l'evento inquinante, dall'altro non devono violare la doppia imposizione, cioè la potestà impositiva ambientale non si deve esprimere sullo stesso presupposto o stesse basi imponibili di quelli erariali.

19 Con un'origine lontana nel tempo tale tributo locale derivato si applica a coloro che non residenti in un periodo dell'anno soggiornano in aziende, strutture ricettive o unità immobiliari. Il primo tributo di soggiorno per i comuni fu istituito dalla legge 11 dicembre 1910 n. 863 ed era a carico di coloro che dimoravano, per motivi di cura, presso stabilimenti idroterapici o stazioni climatiche o balneari. Successivamente, la L. 2 giugno 1939 n. 739, estese l'imposta a tutte le "stazioni di soggiorno, di cura e di turismo, nonché nelle altre località climatiche, balneari o termali o comunque di interesse turistico". L'imposta fu poi abrogata, a decorrere dall'1 gennaio 1989, dall'art. 10 dal D.L. n. 66/1989 per essere ripristinata nel 2011, con l'articolo 4, D. Lgs. n. 23/2011, prevedendo che i "comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno".

con la sentenza n. 102. La Corte ritenne legittimo per la Regione stabilire un tal tipo di tributo proprio, che modulava l'autonomia comunale estendendo l'obbligo contributivo pure ai non residenti, purché il carico fiscale risultasse non sproporzionato e soprattutto diretto a ripristinare i beni ambientali. Statuito che il presupposto dell'imposta era l'idoneità a partecipare alle spese pubbliche da parte dei non residenti in virtù del fatto che essi fruivano, al pari dei residenti, sia dei servizi pubblici locali e regionali, sia del patrimonio culturale e ambientale, aumentandone i costi, lo stesso giudice costituzionale però impose che la legittimità di un tal tipo di tributo fosse condizionata dalla mancata violazione delle libertà europee e dalla coerenza del suo presupposto con l'art. 53 della Costituzione. Dal successivo sindacato operato dalla Corte UE tali prelievi, seppur meritori negli intenti, (tassare il consumo di risorse naturali scarse facendo pagare il costo del recupero ambientale ai non residenti) risultarono discriminatori delle libertà comunitarie e in taluni casi anche della concorrenza, configurando degli aiuti di stato illegittimi. Inoltre, in alcune accezioni, quali le seconde case, per come strutturati non risultarono neppure coerenti con il fine ambientale. Tanto è vero che, di nuovo, la Corte cost. italiana nella sentenza n. 102/2008 li derubricò a tributi propri regionali, piuttosto che ad imposte sul turismo o a finalità ecologica²⁰.

Appurato, quindi, che tali prelievi possono contribuire a delineare il modello di regionalismo e con esso quell'equilibrio che sottende la formulazione dell'art. 5 Cost., sinora però l'unico tentativo di riforma compiuta del modello regionale si è avuto solo nel 2016 (con esito peraltro negativo), caratterizzato da un parziale ritorno al centralismo con una impellente motivazione di controllo della spesa pubblica²¹.

Accanto al tributo sul soggiorno anche altri prelievi giustificati dall'uso/consumo del bene pubblico, come le tasse d'ingresso²², si sono avuti

20 Ciò essenzialmente per la motivazione che tassare le seconde case con un'imposta patrimoniale simile all'Ici, solo quando a una certa misura dalla costa, se da un lato avrebbe scoraggiato l'uso del territorio costiero – pur se la vista del mare non è un indice di capacità contributiva - dall'altro avrebbe sicuramente comportato il contrasto del prelievo con i principi che governano l'imposizione sugli immobili, discriminando i non fiscalmente domiciliati in regione.

21 In merito ai tributi propri, frutto della potestà regionale residuale e di quel principio che “condiziona la legittimità del tributo proprio alla previa valutazione della continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale)”, sono limitati dal divieto della doppia imposizione, cioè dal non poter duplicare il presupposto. Tale divieto vale sia per le regioni ordinarie, sia per quelle a statuto speciale, nonostante l'autonomia più ampia e il minor rigore in capo alle regioni a statuto speciale.

Nel federalismo fiscale, oltre al rapporto fra la legislazione statale e quella regionale nella disciplina di grado primario, occorre considerare anche il problema della competenza locale. Prima della legge delega n. 42 del 2009 e dei successivi decreti delegati, soprattutto quello sulla fiscalità municipale, l'esercizio della potestà regolamentare degli enti locali era sottomesso al rispetto della legge statale e dei principi fondamentali della Costituzione, successivamente, la potestà normativa degli enti locali è stata ancora più ristretta. Questi ultimi, infatti, ora possono fissare tributi con una nuova base imponibile solo attraverso i regolamenti, mentre non possono intervenire sugli aspetti strutturali della disciplina di tributi già esistenti.

22 In merito, si rinvia al contributo contenuto di SACCHETTO C., *La sfida del diritto fiscale nella tutela dell'ambiente. In particolare la regolazione del traffico urbano*, in G. LUCHENA MOZO Y M. SANCHEZ LOPEZ, (a

altri tentativi di collegare il problema ambientale allo sviluppo del regionalismo. In taluni casi anche attraverso tributi di scopo il cui gettito consente la partecipazione al finanziamento delle spese del comune per il recupero ambientale di beni e servizi di cui i non residenti fruiscono durante il soggiorno.

A mo' di conclusione, va rimarcato quindi che in assenza della categoria dei prezzi pubblici nel nostro ordinamento tributario, nel rapporto ambiente-regionalismo spiccano più i tributi ispirati dal criterio del beneficio che non dai tributi propri ambientali regionali. Quest'ultimi se ben strutturati possono rappresentare il tassello mancante di una nuova forma di regionalismo e possono approntare un criterio giuridico che informi la tassazione ambientale.

V. BIBLIOGRAFIA

R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni e profili europei*, Milano, Giuffrè, 2012.

ANTONINI L., *Ambiente ed energia*, in *Il testo unico dell'ambiente a dieci anni dalla sua approvazione*, Atti del Convegno tenutosi presso il Consiglio di Stato, 10 e 11 giugno 2016.

DE LEONARDIS F., *Il futuro del diritto ambientale: il sogno dell'economia circolare*, in *Studi in tema di economia circolare* (a cura di) DE LEONARDIS F., Edizioni Università degli Studi di Macerata, Macerata 2019.

DORIGO S. e MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione*, Roma, Aracne, 2013,

FEDELE A., *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2018

GALLO F., *Sulla incostituzionalità di alcune imposte c.d. in abbonamento*, *Riv. dir. fin.*, n. 2/1971

GALLO F. e MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, *Rass. trib.*, n. 1/1999.

GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, II ed., Bologna, IL Mulino, 2011.

cura di), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*, Barcelona, 2020, p. 213 ss.

GUARINO G., *Pubblico e privato nell'economia. La sovranità tra Costituzione ed istituzioni comunitarie*, Annuario AIC, 1991.

ICOLARI M. A., *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018.

LUCIANI M., *Costituzioni, tributi e mercato*, *Rass. trib.*, n. 4/2002, p. 831 ss;

MICCINESI M., *Imposta*, *Diz. dir. pubblico*, CASSESE S. (a cura di), Milano, Giuffrè, 2006.

MICCU' R., *Lo Stato regolatore e la nuova costituzione economica: paradigmi di fine secolo a confronto*, in CHIRULLI R.- MICCU' R. (a cura di), *Il modello europeo di regolazione. Atti della giornata di studio in onore del prof. Salvatore Cattaneo*, Napoli, Jovene, 2011

OSTROM E., *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*, New York, Cambridge University Press, 1990; trad it. *Governare i beni collettivi* (2006), Venezia, Marsilio Editori, 2009.

PASTORE F., (a cura di) *Il regionalismo differenziato*, Milano, Cedam, 2019.

PICCIAREDDA F. e P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 2006.

REICH C. A., *La Yale Law Journal*, v.73, Aprile 1964.

ROSEMBUJ T., *Green economy. Registrazione ambientale sistemica*, *El Fisco*, recensione n. 205, marzo 2014.

UCKMAR V., *La legge del registro*, Padova, Cedam, 1953

URICCHIO A., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, *Dir. prat. trib.*, n. 5/2017.