

# FISCALITÀ E TUTELA DELL'AMBIENTE: ALLA RICERCA DI UN LINGUAGGIO UNIVERSALE E GLOBALE

**Fabio Saverio Romito**

**Abstract.** L'articolo, ripercorrendo le tappe significative di ciò che la Comunità Internazionale ha realizzato, dal 1972 a Stoccolma fino alla stesura dell'Agenda del 2030, in ambito normativo, economico e dottrinale per la tutela ambientale, evidenzia come sia necessario attuare una politica fiscale globale che poggi su basi comuni. E' posto in luce il ruolo prioritario svolto dall'Unione Europea in ambito politico, legislativo e normativo nella creazione di un linguaggio comune finalizzato ad incrementare gli investimenti in tecnologie *green* e ad individuare l'obiettivo ambientale dei tributi. Viene sottolineato come sia determinante l'economia circolare nell'ottica di uno sviluppo sostenibile, rimarcando come i fenomeni dell'industrializzazione e della globalizzazione hanno reso contrastanti gli interessi degli Stati con quelli dell'ambiente e della salute, per cui lo snodo decisivo consiste non solo nell'allungamento del ciclo di vita dei prodotti, ma anche nella loro trasformazione in fonti energetiche, rendendo così il rifiuto risorsa. L'articolo individua quali strumenti determinanti per il sostenimento delle gravose e urgenti politiche ambientali di cui necessita il pianeta, l'armonizzazione dell'economia circolare letta in combinato con una fiscalità anch'essa circolare - volta non tanto a sanzionare quanto a incentivare - e la creazione di un comune linguaggio giuridico.

**Abstract.** *The article retraces the significant stages of what the International Community has achieved, from 1972 in Stockholm until the drafting of the 2030 Agenda, in the regulatory, economic and doctrinal field for environmental protection, underlines the need for a comprehensive fiscal policy based on a common basis. The priority role played by the European Union in the political, legislative and regulatory field is highlighted in the creation of a common language aimed at increasing investments in green technologies and identifying the environmental objective of the levies. It is stressed that the circular economy is crucial in the perspective of sustainable development, noting how the phenomena of industrialization and globalization have made conflicting the interests of states with those of the environment and health, therefore the decisive point is not only in extending the life cycle of products, but also their transformation into energy sources, thus making waste a resource. The article identifies the harmonization of the circular economy with a tax system that is also circular, aimed not so much at sanctioning as at encouraging, and in the creation of a common legal language the decisive tools for supporting the burdensome and urgent environmental policies that the planet needs.*

**SOMMARIO: 1.** Introduzione. **2.** La necessità di un linguaggio comune. **3.** Le origini. **4.** La fiscalità ambientale in Italia. **5.** Capacità contributiva e tributi ambientali. **6.** Dall'economia lineare a quella circolare. **7.** Fiscalità circolare e ambiente: la *plastic tax*. **8.** Conclusioni.

## 1. Introduzione.

Nel corso degli ultimi decenni, il tema della fiscalità ambientale e del più generale approccio al tema della tutela dell'ambiente, ha subito profonde trasformazioni ed evoluzioni dal punto di vista dottrinale, normativo ed economico.

Più in particolare, in materia fiscale<sup>1</sup>, alla teoria pigouviana<sup>2</sup> volta a tassare le esternalità negative e quindi a porre in diretta correlazione il danno marginale causato all'ambiente con il pagamento di un tributo, si sono accostate, nel corso degli anni, teorie più moderne improntate alla previsione di benefici e agevolazioni<sup>3</sup> in grado di sostenere politiche produttive protese alla salvaguardia dell'ambiente.

Lo scopo di tale approccio è quello di orientare la produzione e quindi i consumi abbandonando l'idea di neutralità fiscale in ambito economico, per accedere invece a

---

1 Sul punto, è bene esplicitare la partizione elaborata dalla dottrina in ordine ai tributi ambientali adottati dall'ordinamento italiano, distinguendo i tributi ambientali in senso proprio e quelli in senso funzionale. Alla prima categoria appartengono quelli rispondenti al principio comunitario "chi inquina paga" (che si esaminerà nel successivo capoverso) il cui presupposto è il fattore inquinante alla base del danno ambientale arrecato dal soggetto passivo d'imposta, caratterizzato "da una relazione diretta, causale, fra il suo presupposto e l'unità fisica (emissione inquinante, risorsa ambientale, bene o prodotto) che produce o può produrre un danno all'ambiente". Al secondo gruppo invece appartengono i tributi che utilizzano parametri e presupposti d'imposta quali il reddito, il consumo, il patrimonio ma con una finalità di carattere incentivante o disincentivante in ordine allo svolgimento di attività o l'utilizzo e la produzione di beni che interessano l'ambiente. In questi ultimi, quindi, l'ambiente si colloca al di fuori della fattispecie impositiva. Vedasi F.Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rass.Trib. 1999, 1,119; F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p.101-102, DI PIETRO A., *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, Bari, p.470-471, A. Dagnino, *La potestà normativa delle regioni e degli enti locali in materia di fiscalità ambientale*, in Riv. Dir. trib. int, 2004, 329; MICELI R. *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, p.65;

2 L'opera più importante dell'economista Arthur Cecil Pigou "L'economia del benessere", edita nel 1920, ricostruisce il pensiero per il quale l'inquinamento è un costo sociale che deve essere necessariamente internalizzato tra i costi dell'inquinatore. Sul punto vedasi anche R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, pag. 17; Y.Edrey, *Elementi di diritto tributario*, Ferrara, 2018, pag.42

3 Sulle *tax expenditures* del sistema tributario italiano vedasi M.Aulenta, *Tax Expenditures negli enti territoriali*, in Riv. Dir. fin. Sc. Fin., 2015, 544 ss. ; Id., *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A. Uricchio – M. Aulenta – G.Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, 33 ss.

politiche più interventiste dirette a rendere più onerosi determinati processi produttivi inquinanti o poco attenti ai principi di riuso. In tal senso, si pensi a quanto avvenuto di recente con l'introduzione nell'ordinamento italiano della c.d. Plastic Tax<sup>4</sup> che si esaminerà meglio nei successivi paragrafi.

In tale prospettiva, quindi, il principio “*chi inquina paga*”<sup>5</sup> da solo non può più ritenersi idoneo a perseguire l'obiettivo di creare un mercato globale competitivo ma anche attento alla tutela dell'ambiente, non più inteso come orpello trascurabile ma come un bene comune dotato di un vero e proprio valore, economicamente apprezzabile, meritevole di tutela<sup>6</sup>. Siffatto principio, fra gli altri, si rinviene anche nel vigente Codice dell'Ambiente<sup>7</sup>, novellato dal d.lgs. n.4 del 16 gennaio 2008, il quale ha ulteriormente allargato la prospettiva di cui si dibatte, introducendo nell'ordinamento i principi di prevenzione, precauzione e correzione tesi a conformare l'attività umana - *in primis* in campo economico - non soltanto all'esigenza del momento, ma anche al diritto delle generazioni future a non vedere compromessa la propria qualità della vita.

4 Sul punto, vedasi A.F. Uricchio, *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di Sugare Tax e Plastic Tax*, in *Diritto agroalimentare*, 2020, pag. 185

5 In ordine all'applicazione nel diritto tributario interno del principio in questione, vedasi: P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rass. trib.*, 4, 2005, p. 1166; Cfr. MELI L. M., “*Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*”, cit., p. 218; TARANTINI G., “*Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali*”, cit., p. 732; Cfr. DE CESARIS A. L., “*Le politiche comunitarie in materia di ambiente*”, in *Diritto ambientale comunitario* (a cura di CASSESE S.), Giuffrè, Milano, 1995, pp. 46 e ss.; VERRIGNI C., “*La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*”, in *rass. Trib.* 2003, cit., pp. 1614 e ss.;

6 In ordine alla dimensione economica dell'ambiente, inquadrato come un vero e proprio fenomeno economico, una sorta di “patrimonio multifunzionale” dal quale attingere “funzioni e servizi di carattere economico, tali che se comprati o venduti in un mercato sarebbero tutti caratterizzati da un prezzo positivo”. In relazione a ciò può effettuarsi una valutazione “in termini di benefici, ossia di aumento di benessere o soddisfacimento di desideri, e di costi, ossia di riduzione di benessere o di sottrazione a desideri”. M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente* cit. 117-118-119; P.Mastellone, *La leva fiscale come strumento economico per la tutela dell'ambiente*, in S.Dorigo – P.Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma 2013, 23, ss.; B. Caravita, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, 39-40; G.F. Cartei, *Paesaggio* (voce) *Enciclopedia giuridica Il Diritto*, X, Milano, 2007, 631; B.Cavallo, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Riv. trim dir. Pubbl.*, 1990, 398 e ss.; S. Civitarese, *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *www.aedon.mulino.it* n.1 del 2002; Id., B. Pozzo – M. Renna (a cura di), *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004, 135 e ss.;

7 Cfr. F. Vessia, “*Verso la responsabilità sociale del consumatore*” in “*La responsabilità sociale d'impresa tra diritto societario e Diritto Internazionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, pag 179. Sul Codice dell'Ambiente ed in particolare sul principio di precauzione, prevenzione, chi inquina paga e solidarietà intergenerazionale vedasi M. CAFAGNO, *Sub artt.3 -ter e 3 -quater*, in G. BOTTINO et al. (a cura di), *Codice dell'Ambiente. Commento al D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 aggiornato alla Legge 6 giugno 2008, n.101*, Milano, 2008, p.81 ss; M.FALCONE, *Principi ambientali di diritto comunitario*, in *Codice dell'ambiente e normativa collegata. Commentario*, diretto da A. BUONFRATE, Torino, 2008, p.13 ss.; C. DE SIENNO, *Principi di diritto nazionale*, in *Codice dell'ambiente*, diretto da L. Costato, F.PELLIZER, Padova, 2012, p.14 ss; S.R. MASERA, *Principio “chi inquina paga”, obblighi di bonifica e di messa in sicurezza*, in *Urb. App*, 2016, p. 721 ss; D.PORENA, *Il “rango” del principio dello sviluppo sostenibile nella gerarchia delle fonti del diritto; norme pattizie, consuetudini internazionali ed art. 10 della Costituzione*, cit. pp. 10 -12

In quest'ottica, dunque, deve leggersi l'evoluzione dottrinale e normativa che ha interessato la Comunità Internazionale, inclusa la maggioranza dei Paesi dell'Unione europea (in prosieguo UE) che, a più riprese, hanno introdotto misure agevolative in grado di incentivare processi produttivi sempre più "circolari" e quindi meno inquinanti.

Per incidere in maniera più significativa e coordinata su un tema globale come quello della tutela ambientale, le istituzioni unionali hanno a più riprese provato a elevare gli *standard* – attraverso la fase definita di *command* - e gli obiettivi da raggiungere in termini di livelli di emissioni climalternanti concesse oltre ad intensificare il monitoraggio e quindi i controlli finalizzate all'applicazione delle relative sanzioni - fase di *control* -<sup>8</sup>. Inoltre, sono state ampliate le agevolazioni fiscali connesse alla produzione e utilizzo di energie rinnovabili e si sono introdotti tributi disincentivanti funzionali all'adozione del noto "*Green New Deal*"<sup>9</sup>.

Nella stessa direzione deve leggersi l'adozione, da parte della Commissione europea, di un nuovo piano d'azione<sup>10</sup> per l'economia circolare, attraverso il quale sono state introdotte ulteriori misure volte ad accrescere l'impostazione circolare dell'economia del continente, in luogo di quella lineare.

L'obiettivo del piano è quello di garantire all'Europa una "*nuova strategia per la crescita che trasformi l'Unione in un'economia moderna, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitiva in cui nel 2050 non siano più generate emissioni nette di gas a effetto serra, la crescita economica sia dissociata dall'uso delle risorse, nessuna persona e nessun luogo sia trascurato*". Per non vanificare questa epocale occasione di rinnovamento, tuttavia, è necessario prevedere, per le tematiche fiscali, un approccio ancor più globale che possa tradursi in un linguaggio giuridico e normativo fortemente armonizzato, in grado di spiegare i suoi effetti non solo nell'economia europea ma anche nel più ampio contesto internazionale.

A tal proposito, l'esperienza del progetto denominato "*Base Erosion and Profit Shifting*" (in prosieguo BEPS) - ideato dall'OCSE e dal G20- potrebbe suggerire l'individuazione di una piattaforma comune in grado di programmare interventi normativi, coordinati e omogenei, che utilizzino cruscotti di misurazione già esistenti -si pensi all'esperienza italiana dell'ecobilancio dello Stato- in grado di misurare l'impatto effettivo dei predetti interventi sulle economie dei singoli stati.

<sup>8</sup> Sulla c.d politica del *command and control* vedasi, fra gli altri, M. Cecchetti, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"* in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 78 e ss.

<sup>9</sup> COM/2019/640 final del 11 dicembre 2019; sul punto vedasi anche la Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (UE) 2018/1999 – Legge europea sul clima, Bruxelles, COM/2020 80 final, 1;

<sup>10</sup> Lo strumento in questione – COM/2020/98- è realtà l'aggiornamento del precedente Piano d'azione elaborato nel 2015.

## 2. La necessità di un linguaggio comune.

Il tema della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, in combinato disposto con le questioni legate all'economia e alla crescita<sup>11</sup>, ha assunto negli ultimi decenni un rilievo crescente nel dibattito politico e sociale internazionale.

Sul punto, l'Unione Europea ha provato ad assumere un ruolo da protagonista<sup>12</sup> nelle iniziative in materia di clima<sup>13</sup> in relazione anche ai regimi impositivi (si pensi alla Comunicazione della Commissione del 1997 che si esaminerà successivamente) arrivando a prevedere, con il menzionato *Green Deal*, la graduale riduzione delle emissioni climalernanti, contribuendo con almeno 100 miliardi di euro per il periodo 2021- 2027, fino al raggiungimento della neutralità climatica nel 2050.

In ordine a tale linea direttrice, l'attuale Vice Presidente della Commissione Europea F.T- intervenuto nell'European Business Summit tenutosi a novembre 2020, ha dichiarato che *"the bloc needs to rectify the current system, where taxes reflect the cost of making and transporting a product but fail to account for its toll on the environment. At some point, we need to make sure that our carbon footprint is fully reflected in our taxes"*. Lo stesso Timmermans<sup>14</sup> ha poi posto l'accento sulla necessità di produrre uno sforzo

---

11 A proposito della dimensione economica dell'ambiente vedasi M.Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, 2000, 117 ss.; P.Mastellone, *La leva fiscale come strumento economico per la tutela dell'ambiente*, in S.Dorigo – P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013, 23 ss.; Turner R.K, Pearce D.W, Bateman I., *Economia ambientale*, Bologna, 2003.

12 L'obiettivo dell'Unione Europea di assumere la leadership nelle politiche orientate a combattere il climate change è finanche ripreso nel punto della proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio (COM 80 final 2020/0036 COD) che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento 2018/1999 (Legge europea sul clima) in cui si afferma che *"La sfida dei cambiamenti climatici è di portata mondiale e perciò richiede un'azione a livello mondiale. Posto che è responsabile di meno del 10 % delle emissioni mondiali di gas a effetto serra, l'UE non può risolvere il problema dei cambiamenti climatici da sola, ma ha assunto un ruolo di leadership nella transizione del pianeta verso un'economia a zero emissioni nette di gas a effetto serra. Visto che i progressi compiuti a livello mondiale verso gli obiettivi dell'accordo di Parigi sono insufficienti, il ruolo guida dell'UE oggi è più importante che mai. L'UE stabilisce i propri ambiziosi obiettivi e continuerà anche a guidare i negoziati internazionali in modo da rafforzare l'ambizione dei principali responsabili delle emissioni in vista della conferenza delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici 2020 che si terrà a Glasgow. L'UE continuerà a promuovere e attuare una politica climatica ambiziosa a livello mondiale, anche nel contesto di una diplomazia climatica forte, e a collaborare strettamente con tutti i partner per intensificare lo sforzo collettivo, garantendo nel contempo condizioni di parità"*.

13 In ordine alle politiche ambientali dell'Unione vedasi, fra tutti, I. INGRAVALLO, *Osservazioni in merito alla politica ambientale europea alla luce del Trattato di Lisbona*, in M.PENNASILICO (a cura di), *Scritti in onore di Elio Barbiera*, Napoli, 2012, p.651 e ss; F. MUNARI, L.SCHIANO DI PEPE, *Tutela transnazionale dell'ambiente*, Bologna, 2012, p.69 ss; E. TRIGGIANI *Spunti e riflessioni sull'Unione Europea*, Bari, 2015, p. 203; G.MELIS – A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, retro, 2013, I, 325 ss.

14 Il Vice Presidente della Commissione Europea ha affermato che *"I say this fully knowing that this is very often (the responsibility of) national policy. But if you want to be consistent on this, and you want us to go into a*

comune che vada oltre le legislazioni nazionali che da sole non sarebbero in grado di ottenere risultati sufficienti al raggiungimento degli obiettivi preposti.

Per comprendere quanto globale sia il dibattito sul cambiamento climatico, basti pensare che di questo importante argomento si sono occupati tutti i principali *players* economici, sociali e politici del Pianeta: *rockstar* come M. J<sup>15</sup>, il Pontefice autore dell'Enciclica "*Laudato Si*"<sup>16</sup> e, da ultimo, il Presidente Statunitense Joe Biden che ha istituito una figura<sup>17</sup> *ad hoc* per occuparsi di cambiamento climatico che per la prima volta siederà nel Consiglio per la Sicurezza Nazionale.

Tale ultima disposizione assume un significato ancor più rilevante se si pensa che la precedente presidenza degli Stati Uniti, aveva deciso di recedere dagli impegni assunti attraverso l'Accordo di Parigi<sup>18</sup> sul clima sottoscritto il 12 dicembre 2015 ed entrato in vigore il 4 novembre 2016. L'importante strumento pattizio è entrato in vigore il 4 novembre del 2016, all'esito di un lungo e impegnativo percorso che aveva visto tanto i Paesi sviluppati quanti quelli in via di sviluppo interrogarsi sul futuro dell'ambiente e sulla incombente necessità di preservarne l'integrità onde evitare il perdurare di condizioni ad esso ostili, tra tutte il crescente aumento di emissioni di Co2. Il predetto strumento giuridico ha posto in capo ai Paesi che lo hanno ratificato una serie di comuni incombenze tese a raggiungere, attraverso l'armonizzazione di

---

*circular economy, you will have to think about changing the tax system*".

15 Si pensi alla celebre canzone "*Earth Song*", pubblicata nel 1995 è stata la prima ad affrontare apertamente il tema dell'ambiente e del benessere degli animali.

16 Nella Enciclica in parola sulla cura della casa comune, pubblicata il 24 maggio 2015, il Pontefice osserva che "*il sistema industriale, alla fine del ciclo di produzione e di consumo, non ha sviluppato la capacità di assorbire e riutilizzare rifiuti e scorie. Non si è ancora riusciti ad adottare un modello circolare di produzione che assicuri risorse per tutti e per le generazioni future e che richiede di limitare al massimo l'uso delle risorse non rinnovabili, moderare il consumo, massimizzare l'efficienza dello sfruttamento, riutilizzare e riciclare. Affrontare tale questione sarebbe un modo di contrastare la cultura dello scarto che finisce per danneggiare il pianeta intero, ma osserviamo che i progressi in questa direzione sono ancora scarsi*".

17 Tale compito è stato affidato al senatore John Kerry, <https://www.affarinternazionali.it/2020/11/con-biden-e-kerry-il-ritorno-di-una-superpotenza-climatica/>; <https://www.agi.it/estero/news/2020-11-26/biden-kerry-mister-clima-peso-massimo-10445596/>

18 L'accordo in parola è stato adottato con la decisione 1/CP21, ratificato da 193 Paesi, mira ad impedire l'aumento della temperatura terrestre rispetto ai livelli degli anni Novanta. Sul punto, ex multis, si veda M. MONTINI, *Riflessioni critiche sull'Accordo di Parigi sui cambiamenti climatici*, in *Riv. dir. internazionale*, fasc. 3, 2017, 719. L. ARISTEI, *L'Accordo di Parigi: obiettivi e disciplina*, in *Riv. quadrim. dir. amb.*, 2017, n. 3, 2, ss; M.GERVASI, *Rilievi critici sull'Accordo di Parigi: le sue potenzialità e il suo ruolo nell'evoluzione dell'azione internazionale di contrasto al cambiamento climatico*, in *La comunità internazionale*, 2016, p.21; J.BLAU, *The Paris Agreement: Climate Change, Solidarity and Human Rights*, Berlino, 2017;

regole e limiti, obiettivi<sup>19</sup> concreti e misurabili in ordine alla acclarata necessità di preservare il bene comune ambiente e impedendone il suo costante depauperamento.

L'Accordo è solo uno dei numerosi tentativi che nel corso degli ultimi decenni<sup>20</sup> la Comunità internazionale ha provato ad esperire per individuare un linguaggio comune, indispensabile per raggiungere un obiettivo tanto globale quanto complesso quale deve considerarsi la tutela dell'ambiente. L'Unione Europea, poi, parallelamente al citato arretramento statunitense in ordine ai temi della tutela

---

19 L'Accordo di Parigi persegue l'obiettivo di limitare ben al di sotto dei 2 gradi Celsius il riscaldamento medio globale rispetto al periodo preindustriale, puntando a un aumento massimo della temperatura pari a 1,5 gradi Celsius. Inoltre mira a orientare i flussi finanziari privati e statali verso uno sviluppo a basse emissioni di gas serra e a migliorare la capacità di adattamento ai cambiamenti climatici. L'Accordo impegna tutti i Paesi, in forma giuridicamente vincolante, a presentare e commentare ogni cinque anni a livello internazionale un obiettivo nazionale di riduzione delle emissioni (*Nationally Determined Contribution, NDC*). Il raggiungimento dell'obiettivo è vincolante solo dal punto di vista politico, mentre sono giuridicamente vincolanti l'attuazione delle misure nazionali e la rendicontazione sul grado di raggiungimento degli obiettivi. L'Accordo stabilisce inoltre prime regole per definire gli obiettivi di riduzione dei singoli Paesi. Tali obiettivi devono essere chiari e quantificabili. Inoltre, ogni obiettivo successivo deve dipendere da quello precedente ed essere il più ambizioso possibile. I Paesi che hanno già annunciato un obiettivo di riduzione fino al 2030 possono confermarlo per il periodo 2025-2030 senza dover aumentare la prestazione di riduzione. L'Accordo basato sul principio delle regole dovrà poter essere ampliato per i prossimi anni. Le nuove regole saranno tuttavia vincolanti solo per gli obiettivi di riduzione successivi. Per il raggiungimento degli obiettivi ai sensi dell'Accordo le emissioni ottenute all'estero sono ammesse per il raggiungimento degli obiettivi ai sensi dell'Accordo, purché siano rispettose dell'ambiente, contribuiscano allo sviluppo sostenibile e non causino doppi conteggi. In questo contesto, l'articolo 6 dell'Accordo di Parigi ammette due tipi di riduzioni delle emissioni conseguite all'estero (*Internationally transferred mitigation outcomes, ITMOS*): quelle che risultano da un meccanismo regolato dall'Accordo di Parigi e quelle che risultano da accordi bilaterali e multilaterali. L'Accordo mette praticamente fine alla severa distinzione di principio fra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo. Ai Paesi più poveri viene concesso un certo margine di discrezionalità per l'attuazione. I Paesi industrializzati sono inoltre esortati, ma non obbligati, a rispettare il loro ruolo di pionieri, continuando a fissare obiettivi assoluti sull'insieme dell'economia. In cambio, i Paesi in via di sviluppo sono invitati a perseguire anche obiettivi sull'insieme dell'economia. La distinzione fra i Paesi è dinamica poiché gli obiettivi di riduzione sono fissati a livello nazionale e devono rappresentare la maggiore ambizione possibile di un Paese. L'obiettivo di riduzione di ogni Paese è quindi misurato in base alla propria responsabilità e alle capacità mutevoli in ambito climatico. Per l'adattamento ai cambiamenti climatici, tutti i Paesi devono elaborare, presentare e aggiornare a scadenze regolari piani e misure di adattamento. Ogni Paese può definire autonomamente il momento e la forma della presentazione a livello internazionale. I Paesi devono inoltre stilare un rapporto periodico sulle misure di adattamento. L'accordo rafforza i meccanismi esistenti di prevenzione e riduzione di perdite e danni (*Loss and Damage*), escludendo esplicitamente la responsabilità e la compensazione. L'Accordo di Parigi non stabilisce nuovi obblighi in merito al finanziamento climatico. I Paesi industrializzati sono come finora tenuti, dal punto di vista giuridico, a sostenere i Paesi in via di sviluppo nell'adozione delle loro misure di adattamento e di riduzione delle emissioni. Per la prima volta, anche i Paesi non industrializzati sono invitati a sostenere i Paesi in via di sviluppo e a promuovere investimenti rispettosi del clima. Nell'ambito del finanziamento climatico la distinzione a livello di regime climatico internazionale fra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo non è quindi stata abrogata, ma sensibilmente indebolita. La mobilitazione di investimenti da fonti pubbliche e private è ora un compito generale. I Paesi industrializzati devono tuttavia continuare a svolgere un ruolo di pioniere. L'obiettivo comune di mobilitare ogni anno, a partire dal 2020, 100 miliardi di dollari USA di fondi finanziari privati e pubblici è stato confermato fino al 2025 mentre per il periodo successivo è stato delineato un nuovo obiettivo analogo. I Paesi industrializzati sono di conseguenza obbligati a presentare ogni due anni un rapporto relativo ai

ambientale<sup>21</sup>, ha profuso notevoli sforzi sia sotto l'aspetto prettamente politico sia sotto quello legislativo – si pensi all'approvazione dell'European Green Deal - , programmando un piano pluriennale diretto all'annullamento, entro il 2050, delle emissioni di gas serra attraverso la promozione di un utilizzo più efficiente delle risorse - tipica di un'economia pulita e circolare - e della salvaguardia della biodiversità.

L'attività preparatoria realizzata per il raggiungimento di tale ambizioso obiettivo, tuttavia, è stata caratterizzata da numerosi atti prodromici, fra i quali deve essere certamente menzionato quello relativo all'approvazione del pacchetto di direttive sull'Economia Circolare, finalizzate ad incrementare il riciclo dei rifiuti urbani ad almeno il 55% entro il 2025, al 60% entro il 2030 e al 65% entro il 2035<sup>22</sup>. L'insieme di norme ha poi favorito un nuovo approccio rispetto alla gestione ed alla circolarità del rifiuto, imponendo la diminuzione del conferimento degli stessi nelle discariche fino ad arrivare ad una quota massima del 10% entro il 2035.

Al fine di raggiungere la neutralità climatica nel 2050, l'Unione europea ha inteso trasformare il predetto impegno meramente politico, in una vera e propria iniziativa giuridica attraverso la presentazione di una Legge europea per il clima<sup>23</sup>.

Il "linguaggio comune" individuato dall'Unione, quindi, ha quale corollario logico e indispensabile la predisposizione di azioni congiunte in ambito economico e giuridico finalizzate a incrementare gli investimenti in tecnologie *environmentally friendly*, a sostenere l'industria dell'innovazione, a introdurre forme di trasporto pubblico e privato più pulite, a decarbonizzare il settore energetico, a garantire una maggiore efficienza energetica degli edifici, a collaborare con i partner internazionali per migliorare gli standard ambientali mondiali. È quindi necessario provare e delineare i tratti fondamentali di un nuovo strumento giuridico globale, improntato alla salvaguardia e alla tutela dell'ambiente, inteso come un vero e proprio valore economico suscettibile di tutela.

---

fondi mobilizzati e, nella misura del possibile, fornire indicazioni sulla qualità e la quantità di fondi previsti per gli anni successivi. Le regole per tale rendicontazione dovranno essere ulteriormente approfondite. Analogamente, i Paesi in via di sviluppo sono tenuti a presentare ogni due anni un rapporto sui fondi necessari e ricevuti come pure sugli investimenti rispettosi del clima mobilizzati da parte loro e il finanziamento climatico internazionale. (Report UFAM, Ufficio Federale dell'Ambiente)

20 A titolo meramente esemplificativo si pensi alla Convenzione quadro sui cambiamenti climatici delle Nazioni Unite del 1992, al Protocollo di Kyoto del 1998 ed agli emendamenti di Doha del 2012 ed infine all'Accordo di Parigi.

21 Una delle decisioni più controverse adottate dall'Amministrazione Trump sotto tale profilo è stata quella relativa all'uscita da parte degli Stati Uniti dall'Accordo di Parigi.

22 Le Direttive Ue n.2018/852, 2018/851, 2018/850, 2018/849 sono state adottate nel luglio del 2018 e recepite nell'ordinamento italiano attraverso i DD.LL n. 116, 118,119,121 del 3.10.2020.

23 Proposal for a Regulation Of The European Parliament And Of The Council establishing the framework for achieving climate neutrality and amending Regulation (EU) 2018/1999 (European Climate Law).



### 3. Le origini.

Ove si volesse porre un ideale nastro di partenza per quanto attiene al concetto di diritto internazionale in materia ambientale, bisognerebbe necessariamente ripercorrere i lavori della Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente Umano, tenutasi a Stoccolma nel 1972 - *United Nations Conference of Human Environment* - durante la quale, per la prima volta, venivano sanciti dei principi comuni<sup>24</sup> tesi alla salvaguardia dell'ambiente e all'avvio<sup>25</sup> di un dibattito giuridico oltre che dottrinale destinato a durare per decenni.

La Conferenza, la prima ad occuparsi esclusivamente del tema ambientale declinato in una accezione complessiva e immanente rispetto al contesto sociale ed economico del pianeta, si concluse tuttavia con la predisposizione di tre diversi atti caratterizzati dalla loro natura non vincolante e meramente enunciativa<sup>26</sup> che tuttavia possono essere riconosciuti quali i primi tentativi di originare un diritto internazionale di natura ambientale. Fra i principi<sup>27</sup> enunciati nella Conferenza merita particolare attenzione, a parere di chi scrive, il secondo, il quale affermava che *“Le risorse naturali della Terra, ivi incluse l'aria, l'acqua, la flora, la fauna e particolarmente il sistema ecologico naturale, devono essere salvaguardate a beneficio delle generazioni presenti e future, mediante una programmazione accurata o una appropriata amministrazione”*. L'ambiente, quindi, diviene un vero e proprio bene da salvaguardare e da preservare, anche in un'ottica generazionale e non più da intendersi in maniera meramente utilitaristica.

Vent'anni dopo la Conferenza di Stoccolma, le Nazioni Unite diedero impulso ad un nuovo *forum* internazionale in materia di ambiente, organizzando dal 3 al 14 giugno del 1992 a Rio De Janeiro la Conferenza su ambiente e sviluppo ove presero parte 183 Stati.

Nel Summit sulla Terra, per la prima volta, 108 Capi di Stato o di Governo si incontrarono per discutere ed approvare importanti atti<sup>28</sup>, fra i quali la Convenzione

24 Fra i principi più importanti affermati in questa sede, è il caso di menzionare quello contenuto nella relazione finale dei lavori della conferenza in cui veniva stabilito che *“Siamo arrivati ad un punto della storia in cui dobbiamo regolare le nostre azioni verso il mondo intero, tenendo conto innanzitutto delle loro ripercussioni sull'ambiente”*.

25 A. Marzant i- A. Mattioni, *La fraternità come principio del diritto pubblico*, Roma, 2007 pagg. 131,132

26 Una *Risoluzione relativa ad accordi istituzionali e finanziari*; un *Piano d'azione* contenente 109 raccomandazioni; una *Dichiarazione delle Nazioni Unite* volta ad indicare regole per la protezione dell'ambiente dove veniva affermato che *“la protezione ed il miglioramento dell'ambiente è una questione di capitale importanza che riguarda il benessere dei popoli e lo sviluppo economico nel mondo intero...”*.

27 [https://www.minambiente.it/sites/default/files/archivio/allegati/educazione\\_ambientale/stoccolma.pdf](https://www.minambiente.it/sites/default/files/archivio/allegati/educazione_ambientale/stoccolma.pdf),

28 Furono inoltre approvati, quali documenti ufficiali, la Dichiarazione di Rio su ambiente e sviluppo, l'Agenda 21 in merito allo sviluppo sostenibile, la Convenzione sulla diversità biologica, la Convenzione quadro sui

quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, che può essere considerata l'antecedente logico oltre che giuridico al successivo protocollo di Kyoto<sup>29</sup>.

In questo contesto, quindi, la Comunità internazionale istituzionalizzò un diverso e più organico livello di cooperazione tra Stati, individuando quale elemento indispensabile per il raggiungimento di più importanti obiettivi, quello della predisposizione di opportuni strumenti giuridici armonizzati e comuni che potessero sopravanzare il ben più limitato livello locale e quindi nazionale. Come riferito, nel 1997 a distanza di cinque anni dalla Conferenza di Rio, più di 180 delegazioni governative si riunirono per negoziare quello che sarebbe diventato il protocollo di Kyoto sul clima, assegnando così alla Conferenza delle Parti - COP<sup>30</sup>- della Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (UNFCCC) un ruolo decisivo nel complesso e frastagliato percorso verso il riconoscimento di una coscienza ambientale consapevole e risolutiva.

Da ultimo, l'Agenda 2030 dell'Organizzazione delle Nazioni Unite e la Decisione 1386/2013/UE<sup>31</sup> rappresentano una vera e propria presa di coscienza da parte della Comunità internazionale in ordine alla imprescindibile correlazione fra produzioni di rifiuti e depauperamento dell'ambiente, da combattersi attraverso politiche economiche e fiscali volte a promuovere e valorizzare processi produttivi improntati alla circolarità e a disincentivare comportamenti non sostenibili dal punto di vista dell'impatto ambientale.<sup>32</sup>

cambiamenti climatici, la Dichiarazione di principi sulle foreste.

29 Per un approfondimento in merito al Protocollo citato vedasi J. SHOGREN, *The Benefits and Costs of the Kyoto Protocol*, Washington, 1999; M. GRUBB, C. VROLIJK, D. BARACK, *The Kyoto Protocol: A guide and assessment*, Abingdon, 1999;

30 La Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici è stata firmata il 4 giugno 1992 ed è entrata in vigore il 21 marzo 1994. Tale Convenzione, sottoscritta da 196 Paesi, ha istituito la Conferenza delle Parti, imprescindibile *forum* di discussione in materia di clima.

31 Tale decisione è relativa al programma di azione UE in materia di ambiente fino al 2020 intitolata “*Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta*”, venivano fissati i seguenti nove obiettivi da conseguire entro il 2020: proteggere, conservare e migliorare il capitale naturale dell'Unione; trasformare l'Unione in un'economia a basse emissioni di carbonio, efficiente nell'impiego delle risorse, verde e competitiva; proteggere i cittadini dell'Unione da pressioni legate all'ambiente e da rischi per la salute e il benessere; sfruttare al massimo i vantaggi della legislazione dell'Unione in materia di ambiente migliorandone l'attuazione; migliorare le basi di conoscenza e le basi scientifiche della politica ambientale dell'Unione; garantire investimenti a sostegno delle politiche in materia di ambiente e clima e tener conto delle esternalità ambientali; migliorare l'integrazione ambientale e la coerenza delle politiche; migliorare la sostenibilità delle città dell'Unione; aumentare l'efficacia dell'azione unionale nell'affrontare le sfide ambientali e climatiche a livello internazionale.

32 Sul punto vedasi anche il rapporto OCSE 2016 “*Policy Guidance on Resource Efficiency*” secondo cui “*the report responds to the request by G/ Leaders at the Scholss Elmau Summit in June 2015 for the OECD to develop policy guidance on resource efficiency and provides an input to the G7 Toyama Environment Ministers's Meeting as well as to the G7 Leaders Summit in Ise -Shima in May 2016. Establishing a resource efficient economy is a major environmental, development and macroeconomic challenge today. Improving resource efficiency by putting in place policies that implement the principles of reduce, reuse, recycle (the 3Rs) is crucial to improving resource use, security and competitiveness while diminishing the associated environmental impacts.*”

#### 4. La fiscalità ambientale in Italia.

Nel 2018, le imposte ambientali in Italia hanno generato un gettito complessivo di 57,8 miliardi di euro, suddivise rispettivamente in 46,3 miliardi dall'energia (oli minerali e derivati, energia elettrica e oneri di sistema delle fonti rinnovabili), 10,9 miliardi dai trasporti (proprietà e utilizzo dei veicoli automobilistici) e i rimanenti 0,6 miliardi da imposte sull'inquinamento (emissioni atmosferiche o sui reflui e gestione dei rifiuti).

L'incidenza della tassazione ambientale calcolata sul totale delle imposte e dei contributi sociali, è pari a circa l'8 per cento, ed è superiore alla media Ue (6 per cento) e a quelle delle maggiori economie europee, come Regno Unito (7 per cento), Francia (5,1 per cento), Spagna (5,5 per cento) e Germania (4,5 per cento).

Il primo aspetto da riferire in ordine ai dati su esposti è che gli stessi difettano di una specifica caratterizzazione in senso ambientale, in quanto vi sono ricompresi tributi generici e ormai vetusti quali per esempio le accise sui carburanti.

L'ulteriore aspetto che preme analizzare, ai fini della effettiva comprensione dell'attuale orizzonte fiscale del nostro Paese, è che solo l'1 per cento delle "imposte ambientali" appartiene alla peculiare categoria delle imposte di scopo, con un effettivo reimpiego delle risorse raccolte nelle politiche di tutela, protezione e valorizzazione del bene – ambiente, mentre gli altri 57 miliardi di euro, pur raccolti in un'ottica di teorica protezione ambientale, vengono impiegati per finalità del tutto o quasi del tutto estranee al loro "*nomen iuris*"<sup>33</sup>.

La distinzione che merita maggiore attenzione, ai fini del presente lavoro, è quindi quella che consente di distinguere<sup>34</sup> i tributi ambientali "redistributori", il cui gettito viene invece segnatamente destinato a finalità di tutela e valorizzazione ambientale e delle risorse naturali il cui costo viene riversato sugli utenti inquinatori, da quelli "incentivanti" che colpendo le attività inquinanti, inducono i soggetti inquinatori a investire in tecnologie green – anche utilizzando fonti di energia pulita – così riducendo le attività nocive<sup>35</sup>. A tal proposito, con un carattere curiosamente premonitore, la Commissione Europea, ipotizzando i rischi di un impiego non

33 Elaborazioni Laboratorio Ref Ricerche su dati Eurostat, report annuale Ministero dell'Economia e delle Finanze.

34 Sulla distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi ambientali in senso più generico si veda A.F. Uricchio, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010, pag. 184; F. Gallo e F. Marchetti, *La Tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.* 1999, 115 e ss.

35 S. Dorigo, P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettiva per la tassazione ambientale*, Roma, 2013 pag. 31. Sempre sulle agevolazioni in tema di tributi ambientali, con specifici richiami al tributo speciale, vedasi G.Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. Trib. Int.*, vol 2-3, 2004, 3999 e ss.

corretto dei tributi in materia ambientale, nella sua Comunicazione *“Tasse e imposte ambientali nel mercato unico”* del 26.3.1997 individuava l’obiettivo ambientale dei tributi<sup>36</sup>, dal momento che soltanto intervenendo direttamente sul corretto impiego delle risorse si potranno conseguire quei risultati comuni auspicati e inseguiti dall’Unione Europea ed indispensabili per l’intero pianeta.

## 5. Dall’economia lineare a quella circolare.

Come fin qui evidenziato, dunque, il concetto di ambiente non può essere declinato nella sua accezione più moderna ed attenta, se non si pone altrettanta attenzione allo studio e alla ricerca di nuovi processi produttivi, più sostenibili e allineati al principio di tutela dell’ambiente, indispensabili per passare da una economia di tipo lineare ad una di tipo circolare.

I processi produttivi che hanno caratterizzato l’evoluzione dell’economia per tutto il XX secolo e che hanno contraddistinto le metodologie adottate dai Paesi industrializzati a partire dalla seconda rivoluzione industriale in poi, si basavano infatti su un’economia industriale essenzialmente basata sulla incessante estrazione di materie prime<sup>37</sup>, sul consumo di massa e sulla formazione di una crescente produzione di rifiuti generati dai prodotti realizzati il cui ciclo di vita, già di per se molto breve a causa della scarsità di tecnologie e *know how* produttivo, terminava dopo l’utilizzo.

Tale modello economico, definito lineare, aveva quindi quali presupposti fondamentali quelli dello sfruttamento delle risorse naturali (prevalentemente fossili) e quello della inevitabile caducità dei singoli prodotti, destinati al fine vita e quindi non più utilizzabili. In tale prospettiva di continuo impiego di risorse, lo schema prevalente è quello che parte dall’estrazione, prosegue con la produzione e il

---

36 Così il punto III A.a della Comunicazione in parola *“L’articolo 2 del Trattato CE stabilisce che la Comunità ha segnatamente il compito di promuovere “una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l’ambiente”. A norma dell’articolo 130 R, la politica della Comunità in materia ambientale contribuisce salvaguardare, tutelare e migliorare la qualità dell’ambiente, a proteggere la salute umana, a garantire l’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. Il principio dell’intervento preventivo è fondamentale quanto il principio “chi inquina paga” e quello della precauzione. Tale articolo prevede parimenti che le esigenze connesse con la tutela dell’ambiente devono essere integrate nella definizione e nell’attuazione delle altre politiche comunitarie. Quando adottano tributi ambientali, gli Stati membri devono essere in grado di motivarne validamente la necessità per la soluzione di problemi ambientali. Meritano particolare attenzione la relazione fra tali provvedimenti e le disposizioni dell’articolo 130r del Trattato CE, il diritto comunitario dell’ambiente e la relativa giurisprudenza, il Quinto programma comunitario di politica’ ed azione a favore dell’ambiente e gli accordi internazionali firmati dalla Comunità europea”*.

37 In tali termini si esprimono Ennio Forte e Delio Miotti in *“La gestione del ciclo dei rifiuti, da problema igienico ambientale a risorsa per lo sviluppo economico. Una transizione agevolata da una proposta innovativa: la nave ecologista”*, in *“Rivista Giuridica del Mezzogiorno / a. XXXII, 2018, n.4*

consumo per terminare nello smaltimento, senza tenere in alcun modo conto del problema legato al “fine vita” dei prodotti.

Lo sviluppo industriale, quindi, se da un lato ha certamente prodotto dei positivi effetti in termini di ricchezza e prosperità, dall’altro ha finito per causare ricadute negative sia sotto il profilo ambientali che, specularmente, sia sotto quello più rilevante della salute pubblica. È dunque di meridiana evidenza che non si può immaginare di recidere il rapporto biunivoco e connesso fra qualità dell’ambiente e tutela della salute.<sup>38</sup>

Non può dubitarsi, invero, che il combinato disposto di due fenomeni del presente e del passato secolo, vale a dire quelli della globalizzazione e dell’industrializzazione, ha inevitabilmente posto su piani inconciliabili e spesso contrapposti l’interesse dei singoli Stati ad uno sviluppo rapido ed esponenziale con l’interesse più generale della tutela dell’ambiente<sup>39</sup>.

Al contrario, un approccio più circolare alla materia economica impone di conservare nel tempo le risorse naturali disponibili, prediligendo le fonti energetiche c.d. “rinnovabili”, minimizzando l’impiego di materie prime e incrementando al massimo il riuso dei prodotti, allungandone il ciclo di vita e rendendoli essi stessi nuova fonte di energia. Tale impostazione assume quale elemento dirimente quello legato alla tutela e valorizzazione dell’ambiente.

L’economia circolare è organizzata attraverso processi che trasformano il rifiuto in risorsa così da rigenerarsi autonomamente, conservandone il valore<sup>40</sup> che anziché esaurirsi nel suo punto di *end life of product* continuerà a generare valore sotto diverse forme, trasformandosi e mutando le proprie caratteristiche in ragione del “*prossimo utilizzatore*”. Tale prospettiva consente di organizzare il sistema produttivo secondo uno schema in cui tutte le attività, dall’estrazione alla produzione finale, rispondono all’esigenza di trasformare gli scarti di qualcuno in risorse per qualcun altro.

L’economia circolare oggi rappresenta uno strumento di sviluppo e crescita, soprattutto per l’Unione Europea, anche in virtù delle ingenti risorse messe a disposizione dei Paesi membri dalla Commissione attraverso il *Recovery Plan*. Questo tipo di economia, poi, possiede l’ulteriore pregio di consentire a imprese e consumatori di creare e ottenere nuove forme di valore, concorrendo alla creazione di mercati elastici e catene produttive – commerciali in grado di offrire nuovi spazi di

---

38 Cfr. A. Uricchio, *Valutazione economica degli effetti sanitari dell’inquinamento atmosferico: la metodologia dell’EEA. Inquadramento giuridico-normativo*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Anno V, Cacucci, Bari 2012, p. 696.

39 Cfr. F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p.1094.

40 Ellen Mac Artuhr Foundation, *Towards the Circular Economy, Vol.1 Economic and Business Rationale for an Accelerated Transition*, Cowes, Ellen Mac Artuhr Foundation, 2013.

intervento su profili come la progettazione, produzione, consumo e gestione dei rifiuti, consentendo a questi ultimi di generare nuova utilità e, quindi, ricchezza.<sup>41</sup>

Per ricostruire l'Europa dopo la pandemia saranno infatti stanziati in totale più di 1.800 miliardi di euro, distribuiti fra i diversi Stati membri. Tali risorse saranno principalmente impiegate per implementare lo sviluppo di politiche e processi economici ecologici e digitali, ed infatti oltre il 50% delle risorse sarà destinato alla modernizzazione dell'Unione, attraverso finanziamenti mirati alla ricerca e all'innovazione – attraverso il programma Orizzonte Europa - , le transizioni climatiche e digitali eque – attraverso il Fondo per una transizione giusta e il programma Europa digitale - la lotta ai cambiamenti climatici – a cui verrà riservato il 30% dei fondi, la percentuale più alta di sempre per il bilancio dell'Unione - .

Per rendere effettivi e concreti gli sforzi tesi a rendere sempre più circolare il modello organizzativo dei processi produttivi e quindi economici all'interno dell'Unione, tuttavia, bisognerà abbinare a strumenti di carattere fiscale e agevolativo<sup>42</sup>, anche politiche che possano indirizzare nel senso di uno sviluppo sostenibile<sup>43</sup> la produzione e quindi i consumi.

In questa direzione dovrà muoversi anche l'Unione Europea, per armonizzare strumenti comuni in ambito di raccolta e smaltimento dei rifiuti, così da improntare anche la fiscalità sul modello dell'economia circolare<sup>44</sup>, tassando lo spreco, l'inquinamento e favorendo indirettamente il riuso e il riciclo, allungando la vita dei prodotti. Proprio quest'ultimo tema è quello su cui bisognerà intervenire, nei prossimi anni, anche introducendo aliquote fiscali di favore per manufatti generati da processi produttivi *green*, incrementando le agevolazioni in termini di imposte per le fonti energetiche rinnovabili, rendendo più convenienti<sup>45</sup> per il consumatore finale prodotti con un ciclo di vita più lungo, implementando gli interventi normativi a sostegno della *sharing economy*.

41 Cfr. Antonio Felice URICCHIO, *Diritto agroalimentare* n.3 – 2020, “La costruzione della società ecologica: il Green New Deal e la fiscalità circolare”, pag.14.

42 Su tutte, si veda la Comunicazione (2018) 773 “Un pianeta pulito per tutti – Visione strategica europea a lungo termine per un'economia prospera, moderna, competitiva e climaticamente neutra”

43 P.A. PILLITU, *Il principio dello sviluppo sostenibile nel diritto ambientale dell'Unione Europea*, in P. FOIS (cur.), *Il principio dello sviluppo sostenibile nel diritto internazionale ed europeo dell'ambiente*, Napoli, 2007, pp 219; A. MARZANTI, *Lo sviluppo sostenibile*, in A. LUCARELLI, A. PATRONI GRIFFI, (a cura di), *Studi sulla Costituzione europea, Percorsi ed ipotesi*, Napoli, 2003, pp. 139 ss; M. PENNASILICO *Sviluppo Sostenibile, legalità costituzionale e analisi ecologica del contratto*, in *Persona e mercato*, 2015, 1, p.37 ss;

44 Sul punto, vedasi A.URICCHIO, “I tributi ambientali e la fiscalità circolare” in *Dir. prat. Trib.*, 2017, pag. 1849 ss;

45 In tale prospettiva leggesi ALLENA M., *Tributi ambientali: Profili nazionali ed europei*, in *Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria- Fiscalità nazionale ed europea- Questioni sostanziali e processuali*, Siena, 2014, p. 3. per il quale “La tutela dell'ambiente è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minor impatto ambientale.”

## 6. Capacità contributiva e tributi ambientali.

Una delle principali questioni che hanno caratterizzato – ed in parte ancora caratterizzano<sup>46</sup> – il dibattito in ordine ai tributi ambientali è quella relativa alla compatibilità dei predetti con il principio di capacità contributiva<sup>47</sup>, sancito dall'art. 53 Cost.

Per meglio comprendere l'applicazione del principio<sup>48</sup> in parola, ai tributi ambientali, poi, bisognerà inquadrarli<sup>49</sup> in relazione alla loro precipua natura – imposte o tasse – sì da declinarli nel senso più appropriato.

A parere di chi scrive, i tributi ambientali devono necessariamente ascrivere al novero delle imposte, in quanto ne possiedono le caratteristiche tipiche – coattività della prestazione patrimoniale pretesa dell'ente pubblico, mancanza del rapporto di sinallagmaticità, destinazione del tributo a servizi indivisibili, depauperamento del soggetto passivo d'imposta – e dal momento che non vi è alcuna contro prestazione da parte dello Stato diretta nei confronti degli stessi soggetti passivi. Nei tributi ambientali vi è una attività da parte dello Stato – di tutela, controllo, salvaguardia – ma diretta non già verso i soggetti passivi d'imposta ma verso la collettività, per proteggere la stessa dagli effetti negativi sull'ambiente cagionati dagli agenti inquinanti.

In ordine al più generale principio della capacità contributiva, invece, ove si intendesse aderire alla teoria che assegna al principio dianzi menzionato il significato più stringente<sup>50</sup> di “capacità economica qualificata”, bisognerà necessariamente

46 Sul piano costituzionale, per parte della dottrina appare necessario chiarire come rendere compatibili con il principio in parola “prelievi che colpiscono fatti, che pur di preminente interesse pubblico, non costituiscono evidente indice di ricchezza”, cfr. FICARI V. – SCANU G., “Tourism Taxation”. *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, p.283.

47 F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 771 ss.; anche FEDELE, *op. cit.*, p. 1045.

48 M. PROCOPIO, “La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva”, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2013, p. 1170; *Ibidem*; S.A. Parente, “Tax tools of environmental protection”, *cit.*, p. 324; S.A. Parente, S. Kisiel, “Sensibilità culturale, educazione all'ambiente e leva fiscale”, *cit.*, p. 169; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, *cit.* 265 ss.; G.FALSITTA, *Storia veridica, in base ai lavori preparatori della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. Trib.* 2009, 97 ss;

49 FALSITTA, *Considerazioni conclusive*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta* (a cura di Beghin, Moschetti, Schiavolin, Tosi e Zizzo), Padova, 2012, 271 ss.; F.GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 309 ss.; Moschetti, «Interesse fiscale» e «ragioni del fisco» nel prisma della capacità contributiva, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, *cit.*, 157 ss.

50 FLASITTA, *Considerazioni conclusive*, *cit.* 276 e ss.; MOSCHETTI, “Interesse fiscale” e “ragioni del fisco” nel prisma della capacità contributiva, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, pag. 197; E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, 129 ss., 434 ss., e *passim*; I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, *cit.*, 55 ss., 67 ss., e *passim*; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, *cit.*, 25 ss., 217 ss., e *passim*; *Id.*, *Interesse fiscale*

stabilire se l'unità fisica che determina o può in potenza determinare un danno ambientale possa essere assunta come una circostanza comprovante un indice di ricchezza economica attuale e concreta. Una qualificazione meno stringente e più dinamica<sup>51</sup> del predetto principio<sup>52</sup>, invece, consente di guardare alla capacità contributiva come un mero criterio di riparto<sup>53</sup>, equo e ragionevole, che permetterebbe di assumere quali parametri di riferimento, tutti quei fatti socialmente rilevanti ed espressivi di potenzialità economica nell'unità fisica che incide sull'ambiente delineando così ulteriori indici di potenzialità economica diversi da quelli tradizionalmente ancorati ad una idea meramente materiale e patrimoniale dei soggetti passivi.

Una visione più dinamica e moderna del principio in parola, quindi, consente di distribuire il peso delle spese pubbliche sui consociati – contribuenti ispirando il legislatore tributario ai principi di ragionevolezza, uguaglianza e solidarietà, che suggeriscono di valutare indici di ricchezza anche non strettamente connessi alla disponibilità patrimoniale del soggetto passivo d'imposta. In questa prospettiva Devono leggersi in questo senso dunque i tributi ambientali che colpiscono situazioni e attività suscettibili di procurare un arricchimento, un vantaggio<sup>54</sup> del soggetto agente. Bisogna quindi assumere come ulteriore e determinante elemento di valutazione quello relativo alle condizioni per le quali l'unità fisica che determina il danno ambientale - e l'utilità<sup>55</sup> per il soggetto passivo d'imposta - sia quantificabile ed apprezzabile dal punto di vista economico.

---

*e ragioni del fisco nel prisma della capacità contributiva*, in *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 157 ss.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 63 ss., e *passim*. Si veda in particolare G. Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 899, 904; M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 14 ss., e *passim*; Id., *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 201 ss; D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, 18 ss., 147 ss., 419 ss.,

51 Secondo autorevole dottrina (F.GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*2013, 49), “*il principio di ripartizione delle imposte è un problema prima di tutto politico, scientificamente indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale*”

52 A.FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, I, Torino, Giappichelli ed., 2003, 31 ss.

53 F. GALLO – A. FEDELE, *Profili critici della tassazione ambientale*, *Rassegna Tributaria*, 2 / 2010, p. 303

54 Il principio di capacità contributiva, letto in tale prospettiva, consente di richiedere a taluni soggetti “*un maggiore concorso alle pubbliche spese per il solo fatto che essi si trovano rispetto ad altri in una posizione di vantaggio – e quindi migliore – senza che tale vantaggio si risolva necessariamente, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale dato da entità scambiabili sul mercato*”, F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, V, Milano 2001, 665; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2011, 84-85)

55 F.GALLO, *Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 288 ss.



Le diverse teorie a proposito della capacità contributiva, invero, avevano già caratterizzato il dibattito dottrinale<sup>56</sup> in ordine ad un altro tributo, l'Irap, per il quale si era sposata la tesi di una capacità contributiva intesa non nella sua accezione più stringente ma in una forma dinamica e poco tradizionale, pure avallata dalla giurisprudenza costituzionale<sup>57</sup>.

Appare quindi di meridiana evidenza che per sostenere il progresso del Paese verso forme di produzione e consumo sempre più sostenibili - e quindi circolari - sarà necessario utilizzare approcci dottrinali e normativi dinamici, orientati nella direzione di una "fiscalità ecologica" che non pur non potendo prescindere dall'attualizzazione del principio di capacità contributiva, non potrà neppure azzerarne la sua funzione protettiva nei confronti del contribuente.

## 7. Fiscalità circolare e ambiente: la *plastic tax*.

In linea con le considerazioni svolte nei precedenti paragrafi, per fiscalità circolare si intende l'insieme dei tributi volti da un lato a disincentivare comportamenti non sostenibili quali spreco e condotte inquinanti e dall'altro a stimolare simmetricamente condotte improntate alla tutela dell'ambiente.

In questo contesto, e cioè nella prospettiva di tassare sistemi produttivi altamente impattanti sull'ecosistema, deve leggersi l'iniziativa del legislatore che ha portato all'introduzione nel panorama normativo italiano della c.d. *plastic tax*<sup>58</sup>. Tale iniziativa

56 F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 95 ss.; Id., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 477 ss.; A. Fedele, *Prime osservazioni in materia di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 470 ss.; A. Colli Vignarelli-L. Ferlazzo Natoli, *Il meccanismo impositiva dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. Trib.*, 1998, 654.

57 Nel punto 6.2 della sentenza n.156 del 2001, i Giudici della Corte affermano che "E' costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale 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 (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985). Nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice - diversamente da quanto i rimettenti assumono - non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione."

58 L'entrata in vigore di tale tributo, in forza di quanto stabilito nella manovra finanziaria per il 2022, è slittata di una ulteriore annualità, al 2023.

deve ricondursi al più generale contesto designato nella “*Strategia europea per la plastica nell’economia circolare*”<sup>59</sup>, finalizzato a individuare soluzioni concrete per contrastare la crescente produzione e dispersione di rifiuti di plastica nell’ambiente.

Il tributo in parola intende colpire la produzione di manufatti di plastica destinati ad un singolo utilizzo - MACSI - attraendo nella fattispecie impositiva prodotti con un ciclo vitale assai limitato e non destinati al riutilizzo, escludendo tuttavia i prodotti destinati ad un utilizzo medicale. La norma in esame, tuttavia, oltre a sanzionare i cicli produttivi altamente impattanti, interviene anche con strumenti premiali, prevedendo un credito d’imposta in favore delle imprese virtuose attive nel settore dei MACSI, che si adoperano per un adeguamento tecnologico dedicato alla produzione di manufatti compostabili.

Il legislatore, quindi, ha inteso operare una scelta fiscalmente non neutrale, imprimendo di fatto un aggravio di costi<sup>60</sup> per il consumatore finale, idoneo, in ipotesi, a dissuaderlo dall’utilizzo degli stessi.

Anche il legislatore europeo, d’altronde, si è adoperato per l’introduzione<sup>61</sup> di una *plastic tax*, questa volta a carico degli Stati membri, che prevede un’aliquota uniforme di prelievo sul peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati da ciascun Stato, garantendo così indirettamente un ulteriore effetto deflattivo sui singoli stati.

Su tale questione, inoltre, v’è da appuntare un parziale disallineamento fra le posizioni interne e il diritto unionale, in quanto la direttiva la Direttiva europea Sup sulla plastica monouso (*Single Use Plastic*) approvata nel 2019<sup>62</sup> e in vigore dal 3 luglio, ha vietato la produzione di manufatti monodose realizzati sia in plastica che bioplastica.

Tale impostazione è stata contestata dal governo italiano in quanto gravemente pregiudizievole nei confronti di molte aziende italiane leader di mercato<sup>63</sup> nella produzione di monouso, che hanno intrapreso un percorso di riconversione della propria produzione verso la bioplastica, biodegradabile e compostabile. Appare evidente che la *ratio* dell’approccio c.d disincentivante, sollecitato<sup>64</sup> dall’Unione agli

59 COM (2018) 28 final.

60 Tale aumento discende indirettamente dall’aumento dei costi sostenuti dai produttori. I soggetti obbligati a versare la Plastic Tax, infatti, sono diversi: per i MACSI fabbricati in Italia, il fabbricante o il committente, cioè il soggetto che richiede la fabbricazione di MACSI in conto lavoro; per i MACSI provenienti da altri Paesi dell’Unione europea, il soggetto che acquista MACSI nel caso di vendite B2B o il cedente nel caso di vendite B2C a consumatori privati in Italia; per i MACSI provenienti da paesi terzi invece, l’importatore.

61 Decisione del Consiglio n. 2020/2053 (UE-Euratom).

62 Direttiva n. 2019/904/UE.

63 Nel 2019, il nostro Paese ha coperto il 30% della produzione europea di stoviglie monouso tradizionale per un giro d’affari di circa un miliardo di euro.

64 Sul punto, si veda A.F. Uricchio, “*Italia, le politiche tributarie in materia ambientale*”, in “*La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*”, Bari, 2014, p.468;

Stati membri, può rappresentare un efficace strumento per indurre i maggiori *players* economici a ricercare risparmi d'imposta attraverso la riconversione della produzione in senso *green*.

L'ulteriore, decisivo passo necessario per poter addivenire ad un sensibile miglioramento dell'impatto ambientale dei cicli produttivi, deve essere sostenuto anche mediante l'introduzione di ulteriori agevolazioni fiscali per orientare i consumi, - con aliquote fiscali di favore per manufatti generati da processi produttivi *green*, con un ciclo di vita più lungo - incrementando le agevolazioni in termini di imposte per le fonti energetiche rinnovabili, implementando gli interventi normativi a sostegno della *sharing economy*.

Tale percorso, però, si è scontrato da un lato con la naturale diffidenza verso l'introduzione di nuovi tributi – secondo il noto pensiero di Einaudi per cui le tasse sono come le scarpe, più sono vecchie, meno fanno male – dall'altro con molteplici ostacoli di carattere normativo<sup>65</sup>.

## 8. Conclusioni.

Per conseguire gli ambiziosi obiettivi fin qui descritti sia in ambito europeo che in quello internazionale, deve necessariamente individuarsi una base comune di gettito fiscale che possa sostenere le dispendiose politiche da perseguire in materia ambientale.

Il gettito garantito dai soli tributi ambientali<sup>66</sup>, infatti, potrebbe non essere sufficiente a garantire, almeno nella fase di *start - up*, il necessario sostegno economico necessario per garantire la riconversione industriale, il sostegno alla ricerca, il superamento delle fonti energetiche fossili per addivenire ad una completa conversione verso fonti energetiche rinnovabili.

Per tali ragioni appare necessario pensare ad uno strumento di tassazione sovranazionale, orizzontale e quindi globale, teso da un lato a garantire un gettito sufficiente a tutti i Paesi, dall'altro ad affievolire le disuguaglianze causate dalla capacità fiscale delle singole economie. Tale prospettiva si rende ancor più necessaria anche in relazione alle necessarie politiche fiscali tese ad impedire fenomeni evasivi o

---

65 Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alla mancata attuazione dell'art. 15 della l. n. 23/2014 che avrebbe dovuto regolare la fiscalità ambientale, orientandola verso modi di sviluppo e di consumo ecosostenibili, anche in considerazione “*delle misure adottate dall'Unione europea in materia di sviluppo sostenibile e green economy*”.

66 Per essere caratterizzato come ambientale, il tributo deve essere caratterizzato dall'esistenza di un nesso di interrelazione tra lo svolgimento di un'attività d'impresa/professionale e il danno (reversibile) causato all'ambiente. Cfr. M. Procopio – “*La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*” in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 5/2013 p. 11167.

elusivi<sup>67</sup> che possono essere adottate solo attraverso una visione globale del fenomeno. Un potenziale, prezioso alleato in tale prospettiva potrebbe essere individuato nel tributo globale, anticipato il 1° luglio 2021, dopo il via libera del G7 alla proposta USA, l'*Inclusive Framework* dell'OCSE, di cui fanno attualmente parte 139 Paesi e confermato nell'ultimo G20 di Venezia, cui dovrebbero essere assoggettate le multinazionali con una cifra d'affari annuale di oltre 20 miliardi di euro e un margine di profitto del 10%.

L'OCSE stima in 150 miliardi di dollari l'anno la redistribuzione del gettito delle imposte sui profitti tra le varie nazioni.

La c.d. "*Global Minimum Tax*", è stata immaginata per porre un argine alla perdurante sottrazione di base imponibile operata dai giganti del web, grazie allo strumentale utilizzo di paesi con regimi fiscali di favore quali - con riferimento all'eurozona - per esempio, l'Irlanda, l'Estonia, l'Olanda, l'Ungheria e il Lussemburgo.

Tale tributo<sup>68</sup> possiede il requisito della globalità, indispensabile per garantire, mediante il proprio gettito (o una parte di esso), il sostegno alle politiche di lotta ai cambiamenti climatici e tutela dell'ambiente, così intervenendo direttamente nel percorso di circolarizzazione dell'economia e della fiscalità.

L'OCSE ha elaborato una serie di proposte per adeguare nel lungo periodo l'imposizione delle imprese alle nuove realtà segnate dalla rivoluzione del digitale. In sostanza, l'attuale *Global minimum tax* è il derivato combinato dell'incontro del lavoro svolto in sede OCSE, a partire dalla BEPS, con una nuova visione fiscale internazionale proposta dall'Amministrazione statunitense guidata dal presidente Joe Biden.

Solo attraverso lo strumento della cooperazione e preservando il principio di responsabilità solidale fra gli stati, quindi, si potrà segnare un decisivo cambio di passo necessario per il raggiungimento degli obiettivi preposti in ordine alla tutela

---

67 Sull'elusione fiscale, cfr. H.W. Kruse, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, vol. III, Cedam, Padova 1994, p. 207 ss.; A. Lovisolo, voce *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma 1989, p. 1 ss.; R. Lupi, G. Sepio, voce *Elusione fiscale*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, diretta da S. Patti, vol. 6, Corriere della Sera – Il Sole 24 Ore, Milano 2007, p. 1 ss.; P.M. Tabellini, *Elusione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano 2007; A. Marcheselli, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.*, 25, 2009, p. 1988.

68 Il tributo in parola, secondo le previsioni, dovrebbe entrare in vigore dal 2023, al termine delle necessarie negoziazioni all'interno dell'OCSE. Le due principali caratteristiche del tributo in parola possono essere sintetizzate nella previsione del trasferimento dei diritti impositivi agli Stati di commercializzazione - *market-States* - dove cioè risiedono i consumatori che acquistano beni e servizi da una grande multinazionale e nella previsione di un'aliquota minima di almeno il 15% per le imprese attive a livello internazionale con determinate caratteristiche di fatturato, ricavi e margini di profitto.

dell'ambiente - e al finanziamento delle politiche ad essa protese - e al contrasto al cambiamento climatico.

È necessario, quindi, protendere verso un linguaggio giuridico - e fiscale - comune e quindi condiviso.