

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II

UNIVERSITÉ PARIS 1
PANTHÉON SORBONNE



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
DOTTORATO DI RICERCA
in
DIRITTO DELL'ECONOMIA
XXX Ciclo

ÉCOLE DOCTORALE DE DROIT DE LA SORBONNE
DÉPARTEMENT DROIT PUBLIC ET DROIT FISCAL

La fiscalità ambientale.
Uno studio comparato Italia/Francia

TUTOR

Prof.ssa Roberta Alfano

CO-TUTOR

Prof. Renaud Bourget

CANDIDATA

Dott.ssa Marina Bisogno

Anno Accademico 2018/2019

Ringraziamenti

Per prima cosa devo ringraziare l'Università Federico II e l'Université Panthéon-Sorbonne, che mi hanno consentito di svolgere questa tesi in cotutela.

È proprio nella cornice di questo dottorato in cotutela che nasce e si sviluppa questa ricerca, che ha rappresentato una delle esperienze più intense della mia vita, per la varietà di attività vissute, e la moltitudine di persone che mi ha consentito di incontrare, le quali hanno contribuito a fare di me una persona migliore, dal punto di vista personale e professionale.

Ma le Istituzioni operano attraverso le persone che le compongono, e passo quindi a ringraziare i miei Maestri, che mi hanno guidato con mano sicura lungo questo percorso.

Alla professoressa Alfano va innanzitutto il merito di aver stimolato la mia *curiositas*. Probabilmente non avrei intrapreso la strada del dottorato di ricerca in diritto tributario se non avessi seguito il suo corso di sistemi fiscali comparati. Nonché di avermi contagiato di un'inguaribile malattia: la passione e la dedizione per la ricerca e per la didattica. E secondariamente, la ringrazio per avermi iniziato allo studio della tematica ambientale, a lei tanto cara. Sin dall'inizio ho avvertito l'onore e l'onere di questa scelta. Questo argomento, rappresenta un'incredibile esperienza, che mette alla prova il tributarista nel difficile tentativo di bilanciare fiscalità ed extrafiscalità, teoria e pratica.

Al professore Bourget esprimo la mia immensa gratitudine per aver accettato di dirigere questa tesi, nonostante le difficoltà burocratiche, per avermi fatto comprendere la varietà di sfumature che colorano l'ordinamento giuridico francese e, per avermi arricchito con le sue immense conoscenze dottrinali.

Senza la costante disponibilità al confronto, gli incoraggiamenti, e i preziosi consigli dei miei direttori di tesi non avrei potuto portare a termine questo lavoro.

Un sincero ringraziamento rivolgo poi ai professori Adame, Daugeron, Fiorentino e Traversa, per l'interesse che hanno manifestato nei confronti del mio lavoro in questi anni, e per aver accettato di far parte della commissione dell'esame di dottorato, è per me un grande onore poter discutere con loro i risultati di questa ricerca.

Un ringraziamento speciale va infine alla mia famiglia, per avermi accompagnata in ciascuna delle fasi accademiche e professionali degli ultimi anni, senza mai farmi mancare l'affetto e il sostegno di cui avevo bisogno, agli amici e colleghi, nuovi e di sempre, per l'amicizia e la stima che sono state per me fonte d'incoraggiamento.

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier l'Université Federico II et l'Université Panthéon-Sorbonne, qui m'ont permis de mener à bien ce doctorat en cotutelle de thèse.

Il est précisément dans ce cadre qui se place l'origine de cette expérience de recherche, qui a été l'une des plus intenses de ma vie, pour la variété des activités dans lesquelles j'ai été impliquée et la multitude de personnes qui m'a permis de rencontrer, qui ont contribué à faire de moi une personne meilleure d'un point de vue personnel et professionnel.

Les institutions vivent grâce au travail des personnes qui les composent, et pour cela je passe à remercier mes directeurs de thèse qui m'ont accompagné au cours de ces années.

Je dois remercier très sincèrement Mme Alfano, pour m'avoir transmis la passion pour le droit fiscal tant qu'étudiante, probablement je ne serais pas en train de défendre ma thèse de doctorat dans ce domaine, si je n'avais pas suivi son cours de systèmes fiscaux comparés. Et deuxièmement, je la remercie de m'avoir conseillé de mener mon travail de thèse sur la fiscalité de l'environnement. Ce sujet, représente une expérience incroyable, qui met le juriste à l'épreuve, dans la tentative de trouver un équilibre entre fiscalité et extrafiscalité, théorie et pratique. J'exprime ma profonde gratitude à M. Bourget pour avoir accepté de diriger cette thèse, malgré les difficultés bureaucratiques, pour m'avoir fait comprendre les nuances qui colorent le système juridique français, pour m'avoir enrichi avec son immense connaissance doctrinale.

Sans la grande disponibilité à se confronter de mes directeurs de thèse, les précieux conseils et encouragements je n'aurais pas pu terminer ce travail.

Je transmets mes remerciements aux professeurs Francisco Adame Martinez, Bruno Daugeron, Stefano Fiorentino et Edoardo Traversa pour l'intérêt qu'ils ont porté à mes travaux de doctorat et pour avoir accepté de participer au jury de thèse, il est un honneur pour moi de pouvoir discuter avec eux des résultats de cette recherche.

Enfin, je remercie ma famille pour m'avoir soutenu dans chacune des phases académiques et professionnelles de ces dernières années, mes amis et collègues, pour l'amitié et la considération qui ont été source d'encouragement pour moi.

Sommario

Introduzione	11
I La fiscalità come risposta alla problematica ambientale.....	11
II Oggetto d'indagine	13
III Rilevanza e interesse della ricerca.....	15
IV Metodologia della ricerca.....	16
V Precisazioni terminologiche	20
VI Piano di lavoro	21
Parte prima.....	35
Le basi storiche, economiche e giuridiche della fiscalità ambientale.....	35
Capitolo 1.....	38
Il fondamento storico della fiscalità ambientale	38
Sezione 1 L'evoluzione del fisco e delle sue funzioni.....	39
I Il concetto di <i>tributum</i>	40
A La genesi del <i>tributum</i>	40
B Le tre funzioni dell'imposta	44
a La funzione fiscale dell'imposta	44
b La funzione sociale dell'imposta	45
c La funzione extrafiscale dell'imposta	46
II Il concetto di agevolazione fiscale.....	48
A La genesi delle agevolazioni fiscali.....	48
B Le funzioni delle agevolazioni fiscali.....	51
Sezione 2 Il perseguimento di obiettivi extrafiscali.....	52
I L'affermazione del concetto di extrafiscalità.....	55
A Il concetto di extrafiscalità nell'ordinamento italiano	55
B Il concetto di fiscalità incentivo nell'esperienza francese	61
II La fiscalità ambientale a protezione dell'ambiente	65

Capitolo 2.....	69
Il fondamento economico della fiscalità ambientale	69
Sezione 1 Il legame tra la protezione dell’ambiente e l’economia nel pensiero economico	70
I La scuola fisiocratica.....	70
II La scuola liberale	71
III La scuola neoclassica, Keynes e la crisi petrolifera	75
IV Lo sviluppo sostenibile, green economy ed economia circolare.....	78
Sezione 2 L’elaborazione teorica della fiscalità ambientale.....	84
I L’economia ambientale ed i precursori dell’ecologia.....	84
II La <i>ratio</i> economica della fiscalità verde: le esternalità negative e l’approccio economico come strumento di correzione.....	86
III L’approccio pigouviano.....	92
IV Le teorie economiche alternative	95
Capitolo 3.....	98
Il fondamento giuridico della fiscalità ambientale	98
Sezione 1 L’affermazione della protezione dell’ambiente nel diritto positivo.....	99
I La protezione dell’ambiente e dello sviluppo sostenibile nel diritto internazionale ed europeo.....	99
A L’ambiente e la sua protezione nel diritto internazionale.....	100
B L’ambiente e la sua protezione nel diritto europeo	103
II La tutela dell’ambiente negli ordinamenti nazionali	107
A La tutela giuridica dell’ambiente nell’ordinamento italiano	110
a La nozione giuridica di ambiente nell’ordinamento italiano	110
b La tutela dell’ambiente nella Costituzione italiana.....	112
B La tutela giuridica dell’ambiente nell’ordinamento giuridico francese.....	115
a La nozione giuridica di ambiente nell’ordinamento francese	115
b La costituzionalizzazione della tutela dell’ambiente in Francia	119
Sezione 2 La fiscalità ambientale nel diritto positivo	123
I L’adozione di strumenti fiscali per combattere l’inquinamento	123
II Il fondamento giuridico dell’approccio fiscale alla problematica ambientale... 126	
A Il principio del “chi inquina paga”	127
a La genesi del principio del “chi inquina paga”	127

b	L'interpretazione del principio del "chi inquina paga"	131
B	I principi di prevenzione e precauzione.....	133
a	Il principio di prevenzione	134
b	Il principio di precauzione	135
III	La giustificazione della fiscalità ambientale	138
	Conclusioni parte prima.....	142
	Parte seconda.....	147
	Fiscalità ambientale, tributi e agevolazioni ambientali.....	147
	Capitolo 1.....	148
	L'analisi giuridica del tributo ambientale.....	148
	Sezione 1 La definizione del concetto di tributo ambientale.....	148
I	La difficile definizione di tassazione ambientale a livello internazionale ed europeo	149
A	La definizione di " <i>environmental taxation</i> "	150
B	Tasse legate all'ambiente.....	153
C	Le criticità delle definizioni internazionali ed europee	155
II	Il tributo ambientale nei diversi Paesi europei.....	157
	Sezione 2 L'analisi ontologica del tributo ambientale.....	160
I	Il tributo ambientale: imposte e tasse ambientali.....	160
II	Le principali classificazioni dei tributi ambientali	166
A	Il criterio di classificazione della base imponibile	167
a	I tributi sugli inquinanti e sui prodotti.....	167
b	L'imposizione energetica (cenni).....	168
III	Gli effetti del tributo ambientale	172
A	La teoria del doppio dividendo	172
a	La <i>ratio</i> economica del doppio dividendo	172
b	La teoria del doppio dividendo nei Paesi del Nord Europa.	174
B	La regressività.....	177
C	La struttura dell'imposizione ambientale	180
a	La base imponibile stabile e collegata all'ambiente.....	181
b	L'effetto incentivante e la sostenibilità del gettito	181
IV	Ripensare al concetto di tributo ambientale	183

Capitolo 2.....	186
L'analisi giuridica dell'agevolazione ambientale	186
Sezione 1 La definizione di agevolazione fiscale	187
I L'agevolazione fiscale come categoria del diritto tributario.....	187
II La difficile definizione del concetto di agevolazione fiscale	189
A Le definizioni internazionali.....	190
a La definizione dell'OCSE	192
b La definizione del FMI.....	193
c L'individuazione del "sistema di riferimento".....	194
B La definizione europea: l'apporto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.....	196
C Le definizioni nazionali	198
Sezione 2 L'analisi ontologica dell'agevolazione fiscale ambientale	202
I L'agevolazione fiscale ambientale.....	202
II Le principali categorie di agevolazione fiscale.....	204
III Gli effetti dell'agevolazione fiscale ambientale	208
A Valutazioni di efficacia ed efficienza	209
B L'impatto sull'innovazione.....	212
C L'effetto «rimbalzo».....	213
D Il fenomeno dei <i>free-riders</i>	215
E Profili di equità	215
Conclusioni parte seconda	217
Parte terza	222
La fiscalità ambientale ed i limiti derivanti dal diritto nazionale ed europeo..	222
Capitolo 1.....	223
La fiscalità ambientale ed i limiti derivanti dai principi nazionali	223
Sezione 1 Fiscalità ambientale e principi dell'ordinamento tributario italiano	224
I L'ammissibilità e la legittimità costituzionale del tributo ambientale nell'ordinamento giuridico italiano	224
A L'evoluzione dei tributi ambientali nel sistema italiano	225
B La legittimità costituzionale dei tributi ambientali.....	229
a I tributi ambientali ed il principio di capacità contributiva.....	229
i L'evoluzione del principio di capacità contributiva	230

ii	L'individuazione della capacità contributiva nei tributi con finalità ambientale	233
iii	L'individuazione della capacità contributiva nei tributi ambientali in senso stretto	236
iv	La coerenza e razionalità del prelievo ambientale.....	244
b	I tributi ambientali ed il principio di progressività.....	245
II	L'ammissibilità e la legittimità costituzionale della figura dell'agevolazione fiscale ambientale nell'ordinamento giuridico italiano	248
A	L'ammissibilità della figura dell'agevolazione fiscale.....	249
B	La legittimità costituzionale dell'agevolazione fiscale ambientale	254
a	Il principio di riserva di legge	255
b	Il principio di capacità contributiva	259
c	Il principio di eguaglianza.....	262
	Sezione 2 Fiscalità e principi dell'ordinamento francese	264
I	L'ammissibilità della fiscalità ambientale nell'ordinamento francese.....	265
A	L'evoluzione della fiscalità ambientale nell'ordinamento francese	265
B	Il potenziamento del carattere incentivante della fiscalità.....	267
a	I prelievi fiscali ambientali.....	267
b	Le agevolazioni fiscali ambientali	273
II	La compatibilità della fiscalità ambientale con i principi fiscali francesi	278
A	Il principio di legalità	279
B	Il principio d'eguaglianza	280
a	Interpretazione e natura dell'eguaglianza	281
b	La giustificazione della fiscalità ambientale e il controllo del Conseil Constitutionnel	284
C	Il principio di capacità contributiva.....	291
D	Il divieto di finalizzazione del gettito	293
	Capitolo 2.....	295
	La fiscalità ambientale e i limiti derivanti dal diritto europeo.....	295
	Sezione 1 La fiscalità ambientale e il divieto di aiuti di Stato	301
I	La disciplina degli aiuti di Stato.....	303
A	L'articolo 107 TFUE e la difficile nozione di aiuto fiscale.....	304
B	Gli articoli 108 e 109 TFUE cenni	314
II	Gli aiuti a finalità ambientale.....	316
III	Il regolamento di esenzione.....	319

IV Il controllo della Commissione	323
A Il perseguimento di un interesse generale.....	325
B Necessità di un intervento statale	328
C L'adeguatezza dell'aiuto.....	329
D L'effetto d'incentivazione	330
E La proporzionalità.....	331
F La prevenzione degli effetti negativi sulla concorrenza.....	332
V La giustificazione ambientale nella giurisprudenza europea.....	336
A La funzione giurisdizionale nell'Unione Europea.....	337
B L'apporto della giurisprudenza europea	340
a L'analisi della selettività	342
b La riduzione del carico fiscale e possibili aiuti di Stato.....	348
Sezione 2 La fiscalità ambientale e la tutela del mercato interno.....	352
I La libera circolazione delle merci e la fiscalità ambientale	353
A Il divieto di dazi doganali e tasse di effetto equivalente.....	356
B Il divieto di restrizioni quantitative all'entrata o all'uscita.....	358
C Il divieto di tributi interni discriminatori	361
II L'apporto della giurisprudenza europea	365
A Dazi doganali, restrizioni quantitative e misure d'effetto equivalente.....	366
B La fiscalità ambientale e la non discriminazione fiscale nelle giurisprudenza europea.....	370
Conclusioni parte terza	374
Conclusioni finali e prospettive <i>de iure condendo</i>	380
Riassunto in francese	385
Bibliografia	440
Elenco atti ufficiali.....	473
Elenco delle pronunce citate	476

Introduzione

La tematica che si è scelto di affrontare in questa ricerca risulta *au carrefour de plusieurs disciplines*¹; si rende pertanto necessario procedere con alcune precisazioni, per specificare l'oggetto di questo lavoro, lo spirito e il *modus operandi* che hanno animato la sua stesura.

I La fiscalità come risposta alla problematica ambientale.

Il moltiplicarsi dei fenomeni di deterioramento ambientale a livello sia nazionale sia internazionale e l'assunzione di consapevolezza della limitatezza delle risorse naturali del pianeta hanno reso evidente lo stato emergenziale della questione ambientale e hanno contribuito al superamento della concezione utilitaristica dell'ambiente nella direzione dello sviluppo sostenibile, espressione di un'inversione di tendenza confermata dalla diffusione del fenomeno dell'economia circolare.

Quest'ultima propone il passaggio a nuovi modelli di produzione e consumo, capaci di conciliare le esigenze economiche, sociali e ambientali in maniera duratura.

Ambiente ed economia rappresentano esigenze storicamente contrapposte che evocano in molti un ossimoro, senza sapere che invece ambedue condividono la medesima radice greca *oikos*².

Con l'avvento del concetto di sviluppo sostenibile, diventato ormai il *leitmotiv* dell'ultimo ventennio, la tutela dell'ambiente non può più considerarsi

¹ Gaudemet affermava che «*La diversité des disciplines qui concourent à la connaissance des finances publiques, tout en bénéficiant des enseignements de la science financière, donne aux finances publiques le caractère d'une "science de carrefour"*», in tal senso si rinvia a P.-M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques*, 7 ed., Montchrestien, Parigi, 1996.

² Guardando all'etimologia greca dei termini *ecologia* ed *economia* si nota una stretta relazione tra i due, accomunati dalla medesima radice *οίκος* - *λόγος* e *οίκος* - *νόμος*. Il termine *ecologia* fu introdotto da Ernst Haeckel nel 1866 nell'opera *Morfologia generale degli organismi*; in precedenza era utilizzata solo l'espressione "economia della natura".

un'utopia in contraddizione con il mito della crescita,³ e la fiscalità è stata utilizzata nel tentativo di coniugare queste due esigenze⁴.

Vista l'insufficienza dell'approccio regolamentare, a partire dagli anni Novanta la comunità internazionale e l'Unione Europea hanno privilegiato il ricorso a strumenti fiscali per combattere la problematica ambientale.

Il diritto tributario è dotato di una spiccata componente comportamentale in grado d'influenzare le condotte degli agenti economici. Esso dissuade e/o incoraggia senza costringere, rappresentando un potente catalizzatore per lo sviluppo sostenibile.

La fiscalità ambientale, urtando contro la logica dominante in materia tributaria, al fine di piegare le esigenze di budget alle finalità ambientali, è chiamata ad adattare le tradizionali categorie concettuali, nel tentativo di accedere a un'idea di fiscalità circolare che guardi ai fenomeni economici con una rinnovata sensibilità, privilegiando un approccio al tempo stesso economico, sociale ed ambientale.

Il rapporto tra la fiscalità e l'ambiente ha assunto diverse forme nel corso del tempo. La storia dimostra che la fiscalità ambientale si è affermata in una logica prevalentemente extrafiscale, in cui l'ambiente restava confinato nella ragione istitutiva della misura o nella finalizzazione del suo gettito alla causa ambientale.

Essa era indirizzata prevalentemente al reperimento di risorse per redistribuire il costo del disinquinamento.

Solo successivamente, sulla scia delle sollecitazioni internazionali ed europee, gli ordinamenti nazionali hanno cercato di far penetrare l'ambiente all'interno della struttura ontologica tributaria.

Il riconoscimento di strumenti fiscali ambientali ha incontrato forti limiti e aperto moltissime questioni circa la loro compatibilità con i principi tributari degli ordinamenti nazionali ed europeo.

³ M. PRIEUR, *Droit de l'environnement, droit durable*, Dalloz, Parigi, 2011.

⁴ Nicolas They afferma che esiste: «une relation naturelle entre la fiscalité et l'environnement car la fiscalité est un instrument efficace pour établir une cohérence entre des comportements individuels et un objectif global de protection de la nature». Cfr. N. THERY, *Le droit fiscal et l'environnement: continuités et ruptures*, *Droit de l'environnement*, n. 175 (numéro spécial), gennaio 2010, p. 55.

Il pericolo è che la protezione dell'ambiente venga usata come una chimera per rendere più facilmente accettabile l'introduzione di misure fiscali, sfruttando la teoria dell'illusione fiscale⁵.

Lo scopo di questa ricerca consiste nell'indagare se sia possibile concepire un concetto di fiscalità ambientale effettivamente favorevole all'ambiente, quali forme possa assumere e quali limiti possa incontrare.

Per riuscire in questo intento si analizzeranno il tributo e l'agevolazione fiscale ambientale, che rappresentano le principali componenti della fiscalità ambientale. Si esaminerà la loro natura, le loro caratteristiche e modalità operative, al fine poi di rivisitare le loro nozioni alla luce di una maggiore attenzione per l'ambiente.

II Oggetto d'indagine

La fiscalità ambientale è un concetto ricorrente nella letteratura scientifica e quanto mai controverso.

L'espressione "fiscalità" rappresenta un concetto di difficile definizione, dai contorni sfumati e incerti.

Il *fiscus* nell'etimo latino designava il Tesoro pubblico, ma era spesso utilizzato dal volgo per definire il piccolo paniere destinato a raccogliere il denaro.

Molto spesso, il termine "fiscalità" è utilizzato per indicare esclusivamente la prospettiva impositiva, ma in realtà occorre precisare che esso rappresenta un orizzonte più ampio di cui i prelievi tributari costituiscono solo una componente, insieme alle spese fiscali. Difatti negli Stati moderni il Tesoro

⁵ Buchman sosteneva che «*if a particular attitude is pervasive in the community, an opportunity is provided to levy a tax that will capitalise on such sentiment, making the burden appear less than might otherwise be the case*», cfr. J.M. BUCHANAN, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, University of North Carolina Press, Berkley, 1967. La teoria dell'illusione finanziaria trova la sua prima affermazione nell'opera dell'economista italiano Amilcare Puviani, intitolata *Teoria dell'illusione finanziaria*, pubblicata nel 1903. Nella visione di Puviani l'attività finanziaria era il mezzo attraverso cui la classe dominante manteneva, o accresceva i propri privilegi a danno dei dominati. Per questo motivo i governanti operavano artifici volti a occultare la reale entità e la finalità delle imposte riscosse.

pubblico rappresenta l'ente legittimato alla gestione sia delle entrate che delle spese.

All'interno della categoria delle entrate pubbliche ritroviamo le somme percepite a titolo di tributi imposti dallo Stato e dagli enti territoriali.

I tributi costituiscono una delle categorie principali delle entrate, mentre, nella categoria delle spese pubbliche sono ricomprese le cosiddette spese fiscali indirette che ricomprendono tutte quelle misure fiscali che sotto qualsiasi forma rappresentano un costo per il budget dello Stato per via del mancato gettito a esse connesso. Nell'ordinamento italiano, dal punto di vista giuridico-tributario, si suole fare riferimento alle spese fiscali con l'espressione "agevolazioni fiscali".

L'aggettivo "ambientale", che accompagna il termine "fiscalità", non solo individua quelle misure che riguardano l'ambiente in senso lato, ma è inteso come orientamento funzionale delle misure tributarie, volte alla tutela e promozione dell'ambiente.

Quindi, questa ricerca, ricomprende nell'espressione "fiscalità ambientale" ogni misura che rientra nell'alveo tributario, siano esse tributi o agevolazioni fiscali, strumentali al miglioramento delle condizioni ambientali, sia che la protezione dell'ecosistema si manifesti nello scopo della misura o nella destinazione del suo gettito, nella base imponibile del prelievo o in un agevolazione fiscale favorevole dell'ambiente.

Questo tipo di fiscalità si distingue da quella tradizionale perché caratterizzata principalmente dalla volontà d'indirizzare le condotte degli attori economici in senso favorevole all'ambiente e solo secondariamente è tesa alla riscossione.

Come emergerà dall'esame di alcune esperienze, non sempre lo strumento fiscale è ideato e attuato in senso favorevole all'ambiente; molto spesso esso viene utilizzato per esigenze essenzialmente di gettito.

Per rimediare a tale deriva, questa ricerca rivela invece la necessità di un cambio di paradigma che riporti al centro della nozione di fiscalità ambientale l'efficacia ambientale.

Il presupposto di tale imposizione è rappresentato dall'inquinamento in generale, e il suo obiettivo consiste nell'aumentare il costo di beni e attività che

producono o alimentano l'inquinamento, in modo tale da lasciare liberi i contribuenti di decidere se sostenere un maggiore onere economico, oppure ridurre il loro consumo cercando sostituti meno inquinanti e quindi più economici. Alla base delle agevolazioni fiscali ambientali vi è, al contrario, un comportamento eco-compatibile che deve essere incoraggiato in proporzione agli effetti positivi sull'ambiente o alle esternalità positive che produce.

III Rilevanza e interesse della ricerca

La rilevanza e attualità della problematica ambientale in generale, e della fiscalità ambientale in particolare, appare evidente.

Basti pensare alla recente ondata di contestazioni che ha investito la Francia, a seguito dell'aumento delle accise sui carburanti. Queste proteste rivelano in realtà una diffusa e profonda insoddisfazione circa la gestione politica della fiscalità ambientale, troppo spesso piegata alle esigenze di cassa.

Ciononostante, l'interesse che mi ha spinto a porre al centro di questa ricerca la fiscalità ambientale, è prevalentemente sistematico.

E infatti la fiscalità ambientale affascina, ma contemporaneamente disorienta. La sua natura evanescente ed evolutiva la rende ostile alle classificazioni giuridiche.

Prendendo in prestito parole di autorevole dottrina, la fiscalità ambientale costituisce un affascinante "laboratorio di esperienze interpretative" che consente di verificare il bagaglio giuridico generale costringendo spesso a rimetterne in discussione parti significative⁶. Essa richiede al giurista di vagliare la tenuta dei principi fondamentali su cui si fonda il diritto tributario.

⁶ M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 7. Basilavecchia però riferiva l'inciso al diritto tributario affermando che «il diritto tributario è un insuperabile laboratorio di esperienze interpretative».

Superate le iniziali reticenze dottrinarie, la tematica della fiscalità ambientale costituisce ormai un argomento che ha trovato cittadinanza nella manualistica tributaria, seppure con divergenti ricostruzioni⁷.

Cercheremo quindi, attraverso uno sforzo di sistematizzazione⁸, di rivisitare il concetto di fiscalità ambientale, proponendo delle nozioni di tributo e agevolazione fiscale ambientale, che tengano in considerazione anche l'efficacia ambientale.

Come sostenuto da autorevole dottrina, nonostante i numerosi lavori sul tema, c'è ancora spazio per delineare nuove relazioni tra il Fisco e l'ambiente⁹.

Da qui l'interesse di questa ricerca per una riflessione sul ruolo della fiscalità ambientale, analizzandone criticamente i presupposti, la natura e i caratteri, con particolare riguardo alla prospettiva nazionale comparata Italia-Francia.

IV Metodologia della ricerca

Dopo aver delineato l'oggetto di questa ricerca, appare opportuno riflettere sulla metodologia d'indagine utilizzata.

Si potrebbe prediligere un approccio puramente economico, che s'interessi unicamente al rilievo economico del bene ambiente, oppure normativo che conduce a una descrizione del dover essere ignorando la realtà economica e sociale. Si potrebbe aderire a un approccio teorico, oppure empirico, ma in

⁷ R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement: en croissance sur des fondements incertains*, Revue Française de Finances Publiques, n. 114, 2011, p. 151: «l'absence d'une définition généralement admise de la fiscalité de l'environnement dénote l'incertitude qui affecte ses fonctions et ses fondements».

⁸ L'importanza dell'analisi sistematica nel diritto è messa in evidenza da Scarpelli il quale afferma che, «le juriste positiviste est-il celui qui a choisi de se placer à l'intérieur d'un système de droit positif unitaire ; la tâche qu'il s'est ainsi volontairement et consciemment imposée — comme une conséquence de son adhésion aux valeurs fondamentales du système — est de travailler sur le droit, afin d'en faire un ordre, c'est-à-dire un système complet et cohérent, de manière à pouvoir l'étudier et l'appliquer fidèlement», si rinvia a U. SCARPELLI, *Qu'est-ce que le positivisme juridique ?*, Bruxelles, Bruylant, 1996, p. 1.

⁹ Hertzog sostiene che «il reste de la place pour de nouveaux travaux car les relations entre l'environnement, notion extensive, et la fiscalité, omniprésente dans l'économie, sont multiformes et il subsiste de sérieuses lacunes dans leur connaissance», così R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement: en croissance sur des fondements incertains*, Revue Française de Finances Publiques, n. 114, 2011, p. 149.

realtà ciascuno di questi manifesta solo una prospettiva parziale che necessita d'integrazione. Inoltre, la complessità della fiscalità ambientale ci impone di tenere in considerazione anche elementi extragiuridici, senza però cadere nella tentazione opposta di rinunciare all'obiettivo principale di questa ricerca che consiste nello sviluppare un'indagine giuridica.

La metodologia utilizzata in questa tesi di dottorato non si limita alla dogmatica classica¹⁰, d'altronde una mera ricognizione delle teorie dottrinarie sarebbe inutile se non fosse accompagnata dallo studio dei profili strutturali e funzionali della fiscalità ambientale. Ragion per cui, si procederà decostruendo questo concetto per esaminare l'origine, le caratteristiche e le problematiche applicative dei tributi e delle agevolazioni fiscali ambientali.

Questa ricerca s'interessa ai rapporti tra Fisco e ambiente, in una prospettiva poco sperimentata dalla dottrina tributaria italiana,¹¹ che guardano al fenomeno

¹⁰ H. KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, tradotto da Mario G. Losano, Einaudi, Torino, 1966. La metodologia esposta da Kelsen non è sufficiente a spiegare la complessità dell'epoca attuale dettata dalle diverse trasformazioni della disciplina giuridica. In tal senso si veda S. P. KOUAM, *La définition du juriste et la redéfinition de la dogmatique juridique*, Les Cahiers de Droit, vol. 55, n. 4, 2014, pp. 877-922.

¹¹ La dottrina italiana si è concentrata sull'analisi dei tributi ambientali, nella prospettiva nazionale ed europea si rinvia *ex multiis* a R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012; L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010; R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, annuario, Padova, 2001, pp. 123 e ss.; F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999, p. 115 e ss.; F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996. Pochi lavori sono stati invece dedicati alla fiscalità ambientale intesa come insieme di prelievi e agevolazioni ambientali. Solo recentemente il termine "fiscalità ambientale" comincia ad essere utilizzato, seppure in un'accezione diversa da quella appena espressa; si veda A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2016, p. 590; P. PURI, *La produzione dell'energia elettrica tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2014, p. 10309; M. PROCOPPIO, *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. 1167 e ss. il quale definisce «la fiscalità ambientale come il complesso di tributi, tariffe, canoni, contributi, e qualunque altra prestazione imposta dovuti dal produttore inquinatore ovvero dall'utilizzatore al fine di contribuire a prevenire, eliminare, o ridurre una determinata attività inquinante»; S. DORIGO, P. MASTELLONE, *Fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, i quali però, pur riconoscendo la necessità di operare con una pluralità di strumenti, focalizzano la loro analisi sui prelievi, manifestando una certa preferenza per una ricostruzione del tributo ambientale in termini di tassa. Un approccio differente si è manifestato nell'esperienza francese, che ha da tempo fatto ricorso all'espressione "*fiscalité environnementale*" per indicare un *genus* nel quale ricomprendere tutti gli strumenti fiscali connessi all'ambiente; in tal senso si vedano i contributi di R. HERTZOG, *La fiscalité de l'environnement: bilan critique du droit positif*, *Année de l'environnement*, n. spécial, Actes du colloque "Fiscalité-Environnement", PUF, 1984, p. 57; *ID.*, *Le droit fiscal de l'environnement*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, p. 158; D. BUREAU, O. GODARD, J.C. HOURCADE, C. HENRY, A. LIPIETZ, *Fiscalité de*

della fiscalità in generale, analizzando la fase delle entrate nella veste dei prelievi fiscali e delle spese fiscali quali agevolazioni.

Rilevando l'insufficienza dell'uso dei soli prelievi ambientali per combattere la sfida verso l'ecosostenibilità e vista la complessità della questione ambientale, si ritiene che sia necessario attingere a un approccio fiscale ampio. Si è perciò scelto di approfondire in questa ricerca la fiscalità ambientale, prendendo in considerazione sia i tributi che le agevolazioni fiscali ambientali¹².

D'altronde, non è possibile avanzare nel livello di protezione dell'ambiente che attraverso approcci complementari, che vengono figurativamente rappresentati dalla celebre allegoria "del bastone e della carota".

Per un verso si può ricorrere a un meccanismo dissuasivo realizzato tramite prelievi che appesantiscano il costo di prodotti o attività inquinanti, dall'altro si può operare anche attraverso strumenti promozionali che legittimano un minore carico tributario commisurato alla diminuzione delle emissioni o alle esternalità positive generate.

Pur divergendo quanto alle modalità applicative, queste trovano entrambe la loro base normativa all'interno dell'articolo 191 TFUE, e in particolare nell'interpretazione ampia del "chi inquina paga", che letto congiuntamente ai principi di precauzione e azione preventiva, non legittima più esclusivamente una logica riparatoria d'internalizzazione delle esternalità negative secondo il paradigma dell'imposta pigouviana, bensì si apre a una dimensione promozionale di tutela in favore di un approccio che premia chi non inquina o inquina meno.

Questa scelta di approfondire la fiscalità ambientale intesa in termini ampi, per le inevitabili interferenze che possono sussistere tra prelievi e agevolazioni ambientali, trova riscontro anche nella realtà empirica, dal momento che si tratta di due facce del fenomeno fiscale che spesso coesistono all'interno della

l'environnement, Conseil d'analyse économique, La Documentation française, Parigi, 1998; N. BRICQ, *Pour un développement durable: une fiscalité au service de l'environnement*, Rapport d'information par la Commission des Finances, de l'économie générale et du plan, Assemblée Nationale, Les documents d'information, n. 100, 1998; CONSEIL DES IMPÔTS, *Fiscalité et environnement*, 23ème Rapport au Président de la République, 2005; G. SAINTENY, *Pladoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, 2012, p. 11.

¹² In questo senso si veda L. PHILIP, *Présentation*, Revue Française de Finances Publiques, n. 90, maggio 2005, p. 13.

medesima misura. Basti pensare al sistema di bonus/malus per le autovetture, in cui si applica contemporaneamente un prelievo e un incentivo.

Nel concetto di fiscalità ambientale è possibile cogliere aspetti giuridici ed economici che richiedono approcci di studio differenti a dispetto delle intense interconnessioni.

L'approccio degli economisti deve tenersi distinto da quello dei giuristi. I primi tendono a spiegare l'inquinamento come fallimento del mercato dovuto alla presenza di esternalità negative che comportano un'inefficiente allocazione delle risorse, mentre i secondi si concentrano sui principi che sono alla base della tutela ambientale nel tentativo di trovare un equilibrio con gli interessi economici¹³.

Richiamando avveduta dottrina può ritenersi che «*economics shapes environmental pricing theory, but the law translates theory into reality*»¹⁴, e per questo motivo si prediligerà un'analisi giuridica.

Di conseguenza, ai fini di una corretta ed esaustiva analisi giuridica, si è ritenuto necessario procedere attraverso l'esame dei fondamenti storici ed economici della fiscalità ambientale.

Si analizzeranno brevemente le teorie economiche che sono poste a fondamento della tassazione ambientale, per comprenderne la *ratio* e le argomentazioni giustificative, dopodiché si assumerà come assioma il risultato condiviso da gran parte degli studi economici che hanno affermato l'efficienza economica dell'approccio fiscale¹⁵.

Il fulcro di questa ricerca sarà poi rappresentato dall'analisi giuridica dei principi posti a fondamento del tributo e dell'agevolazione fiscale ambientale al fine di ricostruire un nuovo e più ampio concetto di fiscalità ambientale.

L'indagine sarà svolta su due piani: il primo nazionale, perché la fiscalità rileva come prerogativa statale, ed il secondo europeo, dal momento che l'Unione

¹³ Il tema è diffusamente trattato da R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2001, p. 163.

¹⁴ J.E. MILNE, *Environmental taxation and the law*, Elgar publishing, Cheltenham, 2017.

¹⁵ Parte della dottrina adduce a dimostrazione dell'efficacia economica e ambientale della fiscalità ambientale alcune esperienze come la tassa svedese sullo zolfo, le tasse norvegesi sul carbonio, i contributi, i prelievi statunitensi sui sacchetti della spazzatura; si veda sul punto G. SAINTENY, *Quelle fiscalité de l'environnement?*, in *Annales des Mines*, Luglio 1998, p. 5.

Europea rappresenta il contesto nel quale i sistemi giuridici degli Stati membri devono trovare una composizione e un coordinamento.

Sul piano nazionale, si analizzeranno gli ordinamenti fiscali italiano e francese, attraverso il metodo comparativo.

La comparazione giuridica, com'è noto, consiste in un'operazione di confronto tra sistemi giuridici su un istituto o un complesso d'istituti che di questi sistemi fanno parte al fine di coglierne somiglianze e differenze¹⁶. Grazie a questo studio si potrà verificare se nell'ordinamento giuridico francese la fiscalità ambientale si presenta con le stesse modalità rispetto a quella italiana, e con quali peculiarità.

Da ultimo, si sottolinea che l'indice è stato redatto seguendo, ove possibile, la struttura riconducibile alla metodologia francese, che predilige una struttura simmetrica.

V Precisazioni terminologiche

Per i motivi sopra espressi, la fiscalità ambientale viene analizzata all'interno di questo lavoro nelle sue due componenti fondamentali, i "tributi ambientali" e le "agevolazioni fiscali ambientali".

Visto che l'analisi della fiscalità ambientale verrà svolta alla luce di una prospettiva comparata, corre l'obbligo di effettuare alcune precisazioni terminologiche.

Il *genus* "tributo"¹⁷, rappresenta un'ampia categoria giuridica all'interno della quale si suole tradizionalmente ricondurre l'imposta, la tassa e il contributo. Essa

¹⁶ Sul tema della comparazione si rinvia a R. SACCO, *La comparaison juridique au service de la connaissance du droit*, Economica, Parigi, 1991; P. LEGRAND, *Le droit comparé*, PUF, Parigi, 1999. Sulla comparazione in diritto tributario si veda P. SELICATO, *La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in Onore di Andrea Amatucci*, Temis, Bogotà, 2011, pp. 37-86.

¹⁷ Si deve a A. D. Giannini l'idea di coniare il tributo come *genus* e i termini imposte, tasse, contributi e altri come *species*. Giannini affermava che: «[i tributi] si suddividono nelle note tre categorie delle imposte, dei tributi speciali e delle tasse: le prime sono le prestazioni le quali non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obbligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici; i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata

risulta estranea alla tradizione giuridica dell'ordinamento fiscale francese che annovera tra i prelievi fiscali l' «impôt»¹⁸, la «taxe»¹⁹, le «redevances»²⁰.

L'«impôt» ricomprende quei prelievi pecuniari obbligatori che non costituiscono il prezzo di un servizio reso. La «taxe» rappresenta invece un prelievo obbligatorio che viene corrisposto sulla base di un servizio reso non solo dall'utilizzatore effettivo ma anche potenziale. Le «redevances» non rappresentano invece prelievi obbligatori e non hanno natura fiscale, corrispondono al prezzo di un servizio pubblico.

VI Piano di lavoro

In quest'ultimo paragrafo si tracciano sinteticamente le linee evolutive della ricerca. L'elaborato è strutturato in tre parti nelle quali si analizzano le origini e i

situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obbligato», si veda A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956, p. 1 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, 9 ed., Giuffrè, Milano, 1965, p. 61 ss. Micheli delimita la categoria dei tributi sostenendo che « il tributo si distingue nelle sue linee istituzionali, da un lato dalle prestazioni pecuniarie che il singolo è tenuto ad eseguire a favore dell'ente pubblico, in dipendenza di specifici rapporti con l'ente pubblico di contenuto obbligatorio, contrattuale o derivanti da atto di autorità, dall'altro dalle prestazioni pecuniarie che la legge commina come sanzioni per la violazione di date norme», si veda G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984, p. 13.

¹⁸ La definizione d'imposta elaborata da Gaston Jèze, rappresenta la più conosciuta e seguita dalla dottrina francese. Jèze sostiene che «l'impôt est une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général et uniquement en raison du fait que les individus qui doivent le payer sont membres d'une communauté politique organisée», si rinvia a G. JEZE, *Cours de finances publiques*, Parigi, LGDJ, 1936, p. 38.

¹⁹ Le tasse sono prelievi obbligatori strettamente collegati alla fornitura di servizi pubblici. Il loro ammontare non è proporzionale al servizio reso, ma anche se un contribuente non riceve il servizio, deve pagare questa tassa. Si veda J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, collection manuel, Litec, Parigi, 2016, p. 77. Anche all'interno dell'ordinamento francese molte volte la denominazione del legislatore non corrisponde alla natura giuridica dell'istituto, così ad esempio la *Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)* rappresenta in realtà un'imposta.

²⁰ La «redevance» rappresenta una prestazione versata dal contribuente come contropartita diretta e proporzionata rispetto al servizio pubblico utilizzato. Il suo gettito è utilizzato solo per finanziare il servizio. Il *Conseil Constitutionnel*, nella sentenza n. 76 del 1992 ha affermato che «la redevance peut être définie comme la somme versée par l'usager d'un service public ou d'un ouvrage public fournies par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage» Questo prezzo deve essere proporzionale al servizio reso secondo la giurisprudenza del *Conseil d'État* del 21 ottobre 1988, *Syndicat national des transports aériens*.

fondamenti storici, economici e giuridici della fiscalità ambientale (parte prima), la struttura delle due categorie fondamentali che costituiscono il concetto di fiscalità ambientale, vale a dire il tributo e l'agevolazione fiscale ambientale, al fine di comprenderne gli elementi costitutivi, potenzialità e criticità (parte seconda), e infine i limiti che l'istituzione di questi strumenti incontra negli ordinamenti nazionali ed europeo (parte terza).

La prima parte di questo lavoro è articolata in tre capitoli, nei quali s'indaga l'esistenza, la giustificazione e la consacrazione normativa del legame tra Fisco e ambiente.

Il primo capitolo è dedicato alla genesi del concetto di fiscalità ambientale e ha per scopo la verifica dell'esistenza di un legame tra Fisco e ambiente che storicamente si è affermato come perseguimento di esigenze extrafiscali.

La prima sezione traccia l'exkursus storico dell'affermazione della fiscalità che dimostra che con l'evolversi delle concezioni di Stato e del concetto di finanza il Fisco ha sempre più assunto la veste di strumento regolatore che produce effetti ulteriori rispetto a quelli fiscali.

Sviluppando l'idea di una fiscalità promozionale, il legislatore ha imparato a utilizzare lo strumento fiscale come «*arme tactique*»²¹ al servizio degli obiettivi politici²².

La seconda sezione illustra i tentativi di dottrina e giurisprudenza che hanno cercato di elaborare un concetto giuridico che potesse giustificare l'utilizzo della norma fiscale in maniera strumentale e complementare rispetto all'obiettivo principale di reperimento delle risorse. Questo fenomeno è penetrato in tutti gli ordinamenti tributari nazionali seppure con qualche differenza.

Nell'ordinamento giuridico italiano fu coniato il termine "extrafiscalità" per designare tutte le finalità diverse da quella fiscale che la norma tributaria poteva perseguire. Questo tema, a differenza dell'ordinamento francese, ha destato un enorme interesse nella dottrina italiana, che lo ha accolto con favore, seppure alimentando il sorgere di differenti ricostruzioni. La tesi favorevole sostenuta da Griziotti e Pugliese, fautori di uno studio giuridico integralista che tenesse conto

²¹ M. COLLET, *Droit Fiscal*, 6 ed., PUF, Parigi, 2017, p. 177.

²² W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *L'impôt et la loi*, Hommage à Victor Gothot, Liegi, 1962, p. 257; L. TROTABAS, J. COTTERET, *Finances Publiques*, 4 ed., Parigi, 1970, p. 216.

anche degli aspetti economici, politici e sociali, si opponeva alla posizione rivendicata da Giannini e Berliri, i quali, seppure senza criticare l'esistenza dell'extrafiscalità, la consideravano estranea al diritto. Altri autori invece, tra cui Micheli e Fichera, si concentrarono sui limiti che devono essere posti a questo fenomeno.

In questo contesto la scuola napoletana, aderendo alla diffusa tendenza favorevole all'extrafiscalità, cominciò a interessarsi alla strumentalizzazione della norma fiscale in favore della problematica ambientale.

Diversamente invece, la maggior parte degli autori francesi si sono limitati a rilevare l'esistenza dell'extrafiscalità come un dato di fatto, senza metterla in discussione. Secondo l'opinione generalmente riconosciuta, la fiscalità risultava dotata al suo interno di un forte ascendente comportamentale in grado d'indirizzare le condotte dei contribuenti. Questa caratteristica è stata oggetto di approfondimento a opera di Dubergé, che elaborò la teoria della funzione psicologica della norma tributaria, e trovò consacrazione nella giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel* e del *Conseil d'État*, nella veste rispettivamente di «fiscalità incentivo» e «fiscalità comportamentale».

Una volta accertato che la norma tributaria possa essere strumentalizzata per il perseguimento di obiettivi ulteriori rispetto al reperimento delle risorse, l'ultimo paragrafo di questo capitolo s'interroga sulla possibilità che l'ambiente possa integrare un interesse perseguito dal Fisco.

Dalle riflessioni proposte emergerà che, come la norma giuridica può operare secondo lo schema funzionale, anche quella fiscale può svolgere una funzione promozionale o dissuasiva, e che questa componente comportamentale rappresenta il tratto peculiare della fiscalità ambientale. Quest'ultima si è affermata inizialmente in una logica prevalentemente extrafiscale, sfruttando il suo carattere incentivante in grado d'indirizzare le condotte verso beni e attività eco-compatibili.

All'esito dell'analisi sviluppata in questo primo capitolo, si potrà superare la concezione negativa, generalmente accolta, del Fisco come autorità coercitiva che impone prelievi obbligatori ai danni dei cittadini, e per effetto recuperare la sua veste di efficace strumento regolatore, dotato di una spiccata componente

comportamentale in grado d'indirizzare l'economia in una direzione favorevole all'ambiente.

Nel secondo capitolo s'indaga il fondamento economico del legame tra Fisco e ambiente. Bisogna infatti rammentare che nell'affrontare la problematica ambientale la scienza giuridica è stata anticipata dalla scienza economica che si è occupata del rapporto tra sistema economico e ambiente nonché dell'inquinamento prendendo in considerazione il valore economico dei beni ambientali.

La fiscalità ambientale si è affermata inizialmente in una declinazione quasi totalmente economica che solo successivamente ha trovato spazio nell'ordinamento giuridico.

Di conseguenza, innanzitutto si analizza, nella prima sezione, l'evoluzione del rapporto Fisco-ambiente all'interno delle diverse correnti economiche che si sono affermate nel tempo.

L'ambiente è connesso all'economia da un legame risalente, che si è evoluto nel corso dei secoli a seconda delle ideologie dominanti. Il loro rapporto è caratterizzato da un andamento altalenante, che è passato dalla simbiosi dell'economia fisiocratica alla neutralità dell'epoca liberista, dalla rivalità del dopoguerra al tentativo di riconciliazione con l'avvento dello sviluppo sostenibile. Successivamente, nella seconda sezione del capitolo, si mettono in evidenza le ragioni che hanno spinto gli economisti a rivolgere la loro attenzione alla fiscalità e i differenti approcci maturati nell'elaborazione teorica della fiscalità ambientale. Questa si è affermata inizialmente come concetto economico, nella veste di prelievi utilizzati per sopperire alle inefficienze del mercato.

Le teorie economiche si sono sforzate di eliminare, o quanto meno minimizzare, i costi sociali causati dall'inquinamento ambientale, tipico esempio di fallimento del mercato. Si ricorreva, così, a strumenti d'internalizzazione dei costi esterni, che potevano assumere la forma di un prelievo che doveva eguagliare i costi marginali²³ (teoria pigouviana²⁴), oppure quella di uno scambio dei diritti di

²³ La quantificazione dei costi marginali causati dall'inquinamento risultò molto difficile e di conseguenza anche l'individuazione del livello d'imposizione efficiente. Questo punto sarà approfondito nel capitolo 2 dalla parte I.

²⁴ Si rinvia al lavoro di A. C. PIGOU, *The Economics of welfare*, 4 ed., Londra, 1932.

proprietà (teorema di Coase²⁵). Le difficoltà applicative derivanti da questi tentativi spinsero successivamente la ricerca scientifica verso le cosiddette «teorie del *second best*»²⁶, tra cui vi era quella volta all'individuazioni del livello minimo d'inquinamento accettabile.

Conseguentemente a questo mutato obiettivo, il prelievo ambientale non veniva più usato solo come strumento di internalizzazione dei costi ambientali, quanto soprattutto come rimedio per realizzare la protezione dell'ambiente nella quantità ritenuta desiderabile²⁷.

Questo obiettivo sembra maggiormente in linea con lo spirito delle politiche economiche e ambientali che ha animato l'avvento dello sviluppo sostenibile, non più tese all'eliminazione dell'inquinamento, quanto indirizzate alla ricerca di un equilibrio tra lo sviluppo economico e l'ambiente per le future generazioni.

Lo sviluppo sostenibile richiede di andare al di là della tassa pigouviana riparatrice e impone invece di ampliare il novero delle misure tributarie preventive e incentivanti nell'ottica di favorire la transizione verso l'affermazione di un'economia verde e circolare.

L'analisi della fiscalità ambientale non può però restare confinata su un piano economico; perciò, dopo aver analizzato le teorie economiche che hanno fondato l'elaborazione teorica della fiscalità ambientale, nei successivi capitoli muterà la prospettiva d'indagine per convergere su quella giuridica, che rappresenta l'ambito di elezione di questo lavoro.

La protezione dell'ambiente non può essere concepita esclusivamente come un costo, difatti, l'analisi costi-benefici del fenomeno ambientale, nonostante il suo fondamento teorico, non esaurisce la sua valutazione che invece richiede un esame multi-fattoriale.

Così, a seguito della diffusione dello sviluppo sostenibile a livello internazionale ed europeo, anche la fiscalità ambientale ha perso la sua connotazione prevalentemente economica per aprirsi a una prospettiva giuridica.

²⁵ Si rinvia all'opera di R. COASE, *The problem of social cost*, in *Journal of Law and Economics*, vol. III, n. 1, 1960, p. 1 e ss.

²⁶ Si veda W. BAUMOL, W. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, 1988, p. 44-45.

²⁷ F. OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979, p. 14.

Il terzo capitolo è dedicato alla consacrazione del legame tra Fisco e ambiente nel diritto positivo. In esso si tracciano i fondamenti giuridici della fiscalità ambientale individuandone le basi normative.

Grazie alle sollecitazioni internazionali la fiscalità ambientale è riuscita a trovare il suo spazio nel diritto positivo, e ha ricevuto consacrazione da parte degli ordinamenti nazionali, sovranazionali e internazionali.

La prima sezione è dedicata all'illustrazione del percorso che ha condotto all'affermazione della protezione dell'ambiente nel diritto positivo.

Si passano in rassegna le convenzioni internazionali che hanno condotto all'assunzione di consapevolezza della problematica ambientale e gli atti di *soft law* che ne sono derivati, nonché gli impegni assunti dall'Europa in favore di una maggiore protezione dell'ecosistema fino alla devoluzione di un titolo dedicato all'ambiente nei suoi trattati istitutivi.

In seguito si esamina il grado di tutela dell'ambiente penetrato negli ordinamenti nazionali, avendo riguardo per la nozione giuridica di ambiente che si è affermata in Italia e in Francia e per il suo percorso di costituzionalizzazione.

Sul piano giuridico la definizione dell'ambiente costituisce un problema notevole, dal momento che esso assume un significato indeterminato e proteiforme che si colloca in termini trasversali rispetto a tutti i settori del diritto.

Alla fine della sezione si comprende che non è più possibile trattare l'ambiente come merce cui attribuire un prezzo, ma bisogna ormai intenderlo come un valore costituzionalmente riconosciuto, trasversale, che necessita dell'intervento di una prospettiva giuridica, l'unica in grado di risolvere il conflitto tra interessi economici e ambientali attraverso un idoneo bilanciamento di valori.

L'evidente insufficienza dell'approccio regolamentare ha comportato la diffusione, a partire dagli anni Settanta, dell'approccio fiscale per combattere le esternalità derivanti dall'inquinamento sotto le sollecitazioni internazionali.

La seconda sezione del terzo capitolo è volta ad analizzare l'individuazione dei principi che giustificano la fiscalità ambientale nel diritto positivo.

Mentre proliferavano gli studi economici sull'efficacia degli strumenti economici per affrontare la questione ambientale, una forte spinta nella direzione della fiscalità derivò dall'introduzione del principio del "chi inquina paga" ad opera

dell'OCSE, che cercava di trovare una soluzione al conflitto tra ambiente ed economia.

L'analisi di questo principio aiuta a comprendere la sua natura aperta, suscettibile di differenti interpretazioni, tra cui anche quella fiscale.

Fino a quando l'unico interesse della fiscalità ambientale era rappresentato dall'internalizzazione dei costi marginali esterni, allora era sufficiente riferirsi al principio del "chi inquina paga" come unico fondamento normativo. Con l'avvento dello sviluppo sostenibile la fiscalità si è arricchita invece di una funzione ulteriore volta al miglioramento della situazione ambientale. Di conseguenza il fondamento giuridico dell'approccio fiscale alla problematica ambientale deve essere individuato nella lettura congiunta del "chi inquina paga" con gli altri principi di precauzione e azione preventiva, cui deve ispirarsi la politica ambientale dell'Unione Europea. Questa visione unitaria giustifica l'istituzione di tributi e agevolazioni fiscali ambientali.

L'analisi dei fondamenti storici, economici e giuridici della fiscalità ambientale, costituisce una premessa necessaria su cui innestare l'analisi giuridica che si svolge nella seconda e terza parte.

La seconda parte di questo lavoro è dedicata all'analisi delle due componenti fondamentali del concetto di fiscalità ambientale, il tributo e l'agevolazione fiscale, per valutarne la loro compatibilità con le categorie tributarie.

Vista la difficoltà d'individuare una definizione generalmente riconosciuta dei vocaboli quali "tributo ambientale" e "agevolazione ambientale" che sono stati recepiti in maniera differente all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, si attinge all'analisi ontologica per identificare la struttura di queste figure e i loro effetti positivi e negativi, di cui bisogna tener conto nella fase della loro ideazione e attuazione.

Il primo capitolo concerne l'esame del tributo ambientale, che rappresenta una delle categorie più controverse del diritto tributario a causa della mancanza di una definizione uniforme. Tuttora non si riscontra unanimità su cosa debba intendersi per tributo ambientale. Nel tempo si è generata un'enorme confusione terminologica che ha alimentato il proliferarsi di differenti definizioni fondate su approcci e finalità discordanti, sia a livello internazionale che nazionale.

Inizialmente l'OCSE considerava strumenti economici per la salvaguardia ambientale «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche e di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati». Originariamente, quindi, il tributo ambientale era apprezzato in via residuale come una delle numerose misure dirette a consentire un'internalizzazione delle esternalità ambientali, aggravando il costo dei prodotti o delle attività inquinanti, con una funzione ambientale esterna al presupposto impositivo.

In seguito, la nozione di tributo ambientale ha subito una forte evoluzione in sede europea, in cui si è manifestata la necessità di far entrare l'ambiente all'interno della base imponibile. La Commissione europea, infatti, ha individuato la nozione del tributo ambientale nei prelievi la cui base impositiva sia costituita da una grandezza fisica (eventualmente sostituita da una *proxy*) che abbia un impatto negativo provato e specifico sull'ambiente.

La figura del tributo ambientale delineata a livello internazionale ed europeo deve essere caratterizzata dalla relazione diretta e casuale fra ambiente e uno degli elementi costitutivi del tributo, comunemente il presupposto, che deve sostanziarsi in un'unità fisica potenzialmente in grado di produrre un danno ambientale sopportabile e reversibile. Come si dimostrerà, tale definizione, seppure apprezzabile nel tentativo di fornire una maggiore certezza e stabilità alla nozione in questione, risulta però carente dal punto di vista della tutela ambientale, dal momento che non richiede che il prelievo produca effetti positivi sull'ambiente. E ciò risulta evidente in alcune tipologie di prelievi ricompresi nella categoria europea dei tributi ambientali, come ad esempio le accise sui carburanti.

La seconda sezione si occupa d'identificare le principali categorie di tributi ambientali e di analizzare positività e negatività di questo strumento.

L'analisi ontologica del tributo ambientale ci consente di comprendere le sue peculiarità. Il prelievo ambientale non soddisfa le stesse esigenze dei prelievi tradizionali. Questi ultimi risultano caratterizzati dallo scopo principale di aumentare le entrate per lo Stato, garantendo la neutralità dei comportamenti, a differenza dei tributi ambientali che hanno lo scopo principale d'indirizzare i comportamenti degli attori economici, e solo secondariamente di raccogliere

risorse. Gli strumenti fiscali ambientali aumentano il costo di beni o attività che producono o alimentano l'inquinamento, in modo tale da lasciare liberi gli agenti economici di scegliere se sopportare un maggiore onere fiscale ovvero ridurre o diversificare la produzione o il consumo di beni e servizi inquinanti. Essi costituiscono validi strumenti nelle mani degli Stati per intervenire nell'economia favorendo la transizione verde.

Il presupposto di questa imposizione è l'inquinamento, difficile da misurare soprattutto quando si parla di emissioni. Dal momento che il suo obiettivo è quello di contribuire a migliorare le condizioni dell'ambiente che ci circonda, il loro ammontare deve conservare un carattere incentivante, in considerazione dell'inquinamento generato.

Alcuni autori hanno considerato la fiscalità ambientale una contraddizione in termini per l'impossibilità di conciliare le esigenze di gettito con la protezione dell'ambiente. Ebbene, se ci limitassimo a un apprezzamento economico, sarebbe così, perché un'imposta ambientale risulta economicamente efficiente quando disincentiva il comportamento inquinante determinando una riduzione del gettito. Bisogna però considerare che l'obiettivo da raggiungere non è l'eliminazione dell'inquinamento²⁸, quanto piuttosto la responsabilizzare dei consumatori e dei produttori a un uso più efficiente delle risorse naturali e dei beni e/o prodotti inquinanti. Alla fine del capitolo, si dimostrerà pertanto, che è possibile concepire un tributo ambientale il cui obiettivo sia la protezione dell'ambiente, che sia sostenibile dal punto di vista delle esigenze di budget e dell'equità sociale.

Per avanzare nel livello di protezione dell'ambiente si deve procedere attraverso approcci complementari che attingono a una pluralità di strumenti.

Dopo aver analizzato il meccanismo dissuasivo che si esprime attraverso i prelievi ambientali, il secondo capitolo è dedicato all'analisi degli strumenti incentivanti che nell'esperienza italiana vengono ricompresi nella categoria giuridico-

²⁸ Si tratta di una considerazione di buon senso che valuta oggettivamente le potenzialità della fiscalità ambientale. Pensare di eliminare l'inquinamento attraverso il ricorso a strumenti fiscali appare piuttosto utopistico, per le caratteristiche proprie della fiscalità che da' risultati nel lungo periodo, ed è sprovvista di quella antiggiuridicità propria invece degli strumenti penali. D'altronde se il legislatore volesse impedire una condotta ben potrebbe scegliere di attingere allo strumento penale. Questa constatazione appare importante per comprendere che la fiscalità costituisce solo uno dei rimedi che possono essere messi in campo nella politica ambientale, la cui efficacia dipenderà dagli obiettivi che il legislatore intende perseguire.

tributaria dell'agevolazione fiscale, mentre nell'esperienza francese assumono il nome di «*dépenses o niches fiscales*».

Questo capitolo segue la medesima struttura del primo. Infatti, la sezione prima cerca di ricostruire i vari tentativi definitivi effettuati a livello internazionale ed europeo, nonché i diversi approcci nazionali, e la seconda sezione invece si articola attraverso un'analisi ontologica finalizzata all'individuazione dei caratteri dell'agevolazione fiscale ambientale, delle sue principali categorie e criticità.

Vista l'assenza di una definizione generalmente riconosciuta del concetto di agevolazione fiscale ambientale, si procederà a scomporlo, per cercare di comprendere prima cosa s'intenda per "agevolazione fiscale" per poi trasporre il concetto in ambito ambientale. Il concetto di agevolazione fiscale è stato per lungo tempo escluso dall'analisi giuridica della dottrina fiscale, mentre si riscontrano sul punto molti studi economico-finanziari.

Si comincia perciò questa analisi spiegando le motivazioni che hanno ricondotto l'agevolazione fiscale nelle categorie giuridiche tributarie.

Di seguito, si passano in rassegna i differenti approcci maturati a livello internazionale, europeo e nazionale e le relative criticità nel tentativo di tracciare i confini del concetto di agevolazione fiscale.

Seppure consapevoli del fatto che la definizione di «aiuti di Stato» elaborata dalla Corte di Giustizia riguardi esclusivamente quelle misure destinate alle imprese, questa ricerca ha aderito all'approccio pragmatico sviluppato dalla giurisprudenza europea. Di conseguenza, recependo questa nozione in ambito ambientale, questo lavoro ha considerato agevolazioni fiscali ambientali tutte quelle misure che hanno per effetto la riduzione dell'onere fiscale connesse all'ambiente.

Questo approccio funzionale non impedisce però di ricomprendere al suo interno agevolazioni dannose per l'ambiente. Basti pensare all'enorme problema dei sussidi dannosi all'ambiente, i cosiddetti SAD, che affliggono tutti gli ordinamenti nazionali, e tra cui si ricomprendono numerose fattispecie fiscali agevolative.

La riforma o la rimozione di questi sussidi potrebbe non solo aumentare l'efficienza economica e ridurre l'onere per i bilanci pubblici e i consumatori, ma anche alleviare le pressioni ambientali²⁹.

Per questo motivo, alla luce dell'obiettivo di questa ricerca che prova a verificare la possibilità di configurare una fiscalità favorevole all'ambiente, si ritiene necessario prendere in considerazione anche il requisito dell'efficacia ambientale. Nella seconda sezione, sono stati esaminati gli elementi costitutivi delle figure dell'agevolazione fiscale ambientale per il tramite di un'analisi ontologica che ha evidenziato anche gli effetti negativi connessi alla loro istituzione.

Alla fine di questo esame si potrà comprendere la difficoltà di operare attraverso agevolazioni fiscali, le quali in realtà celano numerose insidie.

Le misure fiscali agevolative, per essere efficienti, devono fomentare l'innovazione.

D'altronde lo Stato brasiliano ha dimostrato una grande forza innovativa nel finanziare la rivoluzione verde che ha prodotto risultati importanti dal punto di vista ecologico e di sviluppo industriale del Paese.

Inoltre, ai fini della concezione di fiscalità al servizio dell'ambiente che s'intende sviluppare, appare evidente che queste misure agevolative, devono realizzare un effetto positivo sull'ambiente, esercitando la loro azione incentivante, modificando le abitudini di produzione e consumo verso materiali meno inquinanti e stimolando l'innovazione e la ricerca.

L'operatività della fiscalità appare fortemente limitata dalla sovranità statale vigente in materia tributaria, ecco perché sembra opportuno dedicare la terza e ultima parte di questa ricerca allo studio dei limiti che incontra la fiscalità ambientale all'interno degli ordinamenti nazionali in comparazione a quello europeo.

Nel primo capitolo si indagherà la compatibilità della fiscalità ambientale con i principi fiscali presenti nell'ordinamento italiano (sezione 1) e francese (sezione 2).

²⁹ J. P. BARDE, O. HONKATUKIA, *Environmentally Harmful Subsidies*, ERE Yearbook 2003, Parigi, 2003, pp. 1-27.

La prima sezione inizierà tracciando un breve *excursus* della fiscalità in Italia tenendo presente la distinzione operata dalla dottrina tra tributi ambientali con funzione ambientale e tributi ambientali in senso stretto. Successivamente si passerà a valutare la legittimità costituzionale del tributo ambientale, illustrando la problematica individuazione della capacità contributiva nei tributi in senso stretto, per la difficoltà di riconoscere nell'inquinamento, un fatto indice di capacità economicamente valutabile.

Per tale motivo, analizzando le differenti interpretazioni dottrinali, si è cercato di valutare se e con quali modalità si possa far rientrare il fattore ambientale fra i presupposti del tributo.

S'indaga in seguito la giustificazione costituzionale della figura dell'agevolazione fiscale ambientale e la sua compatibilità con i principi 3, 23 e 53 della Costituzione.

La seconda sezione inizia con un breve illustrazione dell'evoluzione che ha subito la fiscalità ambientale nell'esperienza francese, seguita dalla verifica della sua compatibilità con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario, tra cui l'«*égalité devant l'impôt*». Questa disamina comparata consente di effettuare una serie d'interessanti riflessioni sulla differente recezione e attuazione dello strumento fiscale in Italia e Francia. Nonostante la presenza nei due ordinamenti dei medesimi principi, emergerà un differente percorso giustificativo della fiscalità ambientale.

Infine il secondo capitolo si occuperà di esaminare i limiti che può incontrare la fiscalità ambientale nell'ordinamento europeo.

Qualsiasi misura fiscale adottata da uno Stato membro, a qualsiasi livello di governo, sia essa nella forma di un prelievo che di un'agevolazione fiscale ambientale, deve necessariamente tener conto dei vincoli imposti dalla normativa europea.

Di qui l'esigenza di analizzare la compatibilità della fiscalità ambientale alla luce del divieto di aiuti di Stato e della libera circolazione delle merci.

La fiscalità ambientale detiene un incredibile potenziale in termini di realizzazione dell'integrazione europea attraverso l'abbattimento delle barriere

protezionistiche proprie delle diverse legislazioni nazionali e per l'attuazione del mercato³⁰.

Si analizzerà nella prima sezione l'evoluzione della disciplina in tema di aiuti di Stato ambientali, avendo riguardo anche ai criteri utilizzati dalla Commissione nella procedura di controllo.

Mentre la seconda sezione si occuperà di tracciare un quadro della normativa in tema di libera circolazione delle merci.

L'analisi del fondamento normativo sarà accompagnata dall'esegesi della giurisprudenza europea in tema di fiscalità ambientale, al fine di comprendere il fondamentale ruolo svolto dalla Corte di Giustizia, la quale modificando le normative nazionali incompatibili con il diritto europeo, cerca di favorirne l'integrazione.

³⁰ In tal senso si è espressa la dottrina prevalente italiana e straniera, ex pluriis si veda G. CHINÉ, *Fonti del diritto comunitario, economia di mercato unico, disciplina del contratto*, in A. TIZZANO (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea, parte I*, Giappichelli, Torino, 2006; E. TRAVERSA, S. WOLFF, *Energy tax policy in an EU Context: non-discrimination, free movement and tax harmonization*, in M. VILLAR, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 397- 410.

Parte Prima

Parte prima

Le basi storiche, economiche e giuridiche della fiscalità ambientale

Questa ricerca prende avvio dallo studio dei fondamenti storici, economici e giuridici della fiscalità ambientale.

La prima parte di questo lavoro è articolata infatti in tre capitoli, nei quali s'indaga l'esistenza, la giustificazione e la consacrazione normativa del legame tra Fisco ed ambiente.

Il primo capitolo è dedicato alla genesi del concetto di fiscalità ambientale ed ha per scopo la verifica dell'esistenza di un legame tra Fisco ed Ambiente che storicamente si è affermato come perseguimento di esigenze extrafiscali.

Esso si articola in due sezioni nelle quali, in primo luogo si procederà a tracciare un excursus storico dell'evoluzioni subite dal Fisco (sezione 1) e poi del fenomeno della extrafiscalità (sezione 2).

Attraverso l'analisi della prima sezione si dimostra che con l'evolversi delle concezioni di Stato e del concetto di finanza il Fisco ha sempre più assunto la veste di strumento regolatore che produce effetti ulteriori rispetto a quelli fiscali. Sviluppando questa idea, il legislatore ha imparato ad utilizzare lo strumento fiscale come *arme tactique*³¹ al servizio degli obiettivi politici³², tra cui ben si può annoverare la tutela dell'ambiente e la transizione ecosostenibile.

La dottrina e la giurisprudenza si sono interessate alle metamorfosi subite della fiscalità, e nella seconda sezione si illustrano le teorie elaborate nel tentativo d'individuare un concetto giuridico che potesse giustificare l'utilizzo della norma fiscale in maniera strumentale e complementare rispetto all'obiettivo principale di reperimento delle risorse.

³¹ M. COLLET, *Droit Fiscal*, 6 ed., PUF, Parigi, 2017, p. 177.

³² W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *L'impôt et la loi*, Hommage à Victor Gothot, Liegi, 1962, p. 257; L. TROTABAS, J. COTTERET, *Finances Publiques*, 4 ed., Parigi, 1970, p. 216.

Dalla riflessioni proposte emerge che come la norma giuridica può operare secondo lo schema funzionale, anche quella fiscale può svolgere una funzione promozionale o dissuasiva, e questa componente rappresenta il tratto peculiare della fiscalità ambientale. Questa difatti, non è solamente un mezzo di riscossione delle risorse, ma è inoltre, e talvolta soprattutto, uno strumento dotato di scopi incitativi o dissuasivi il cui obiettivo principale è quello d'indirizzare i comportamenti delle agenti economici.

Nel secondo capitolo s'indaga il fondamento economico del legame tra Fisco ed ambiente, analizzando prima la sua evoluzione nel pensiero economico (sezione prima) e poi la sua elaborazione teorica (sezione seconda).

Bisogna infatti rammentare che nell'affrontare la problematica ambientale la scienza giuridica è stata anticipata dalla scienza economica che si è occupata del rapporto tra sistema economico e ambiente nonché dell'inquinamento prendendo in considerazione il valore economico dei beni ambientali.

La fiscalità ambientale si è affermata inizialmente in una declinazione quasi totalmente economica che solo successivamente ha trovato spazio nell'ordinamento giuridico.

Innanzitutto si analizza nella prima sezione l'evoluzione del rapporto Fisco-ambiente all'interno delle diverse correnti economiche che si sono affermate nel tempo.

Successivamente, nella seconda sezione del capitolo si mettono in evidenza le ragioni che hanno spinto gli economisti a rivolgere la loro attenzione alla fiscalità, ed i differenti approcci maturati nell'elaborazione teorica della fiscalità ambientale. Le teorie economiche si sono sforzate di eliminare, ovvero quanto meno minimizzare, i costi sociali causati dall'inquinamento ambientale, tipico esempio di fallimento del mercato.

Infine il terzo capitolo è dedicato alla consacrazione del legame tra Fisco ed ambiente nel diritto positivo. In esso si tracciano i fondamenti giuridici della fiscalità ambientale individuando le basi normative internazionali, europee, e nazionali della protezione dell'ambiente (sezione prima) ed il quadro giuridico posto a fondamento dell'approccio fiscale alla problematica ambientale (sezione seconda).

Grazie alle sollecitazioni internazionali la fiscalità ambientale è riuscita a trovare il suo spazio all'interno dell'ordinamento positivo, ed è stata consacrata dagli ordinamenti nazionali, sovranazionali ed internazionali.

La prima sezione è dedicata all'illustrazione del percorso che ha condotto all'affermazione della protezione dell'ambiente nelle convenzioni internazionali, e negli atti europei, nonché all'analisi del grado di tutela che ha ricevuto la protezione dell'ambiente nei sistemi giuridici italiano e francese.

La seconda sezione del terzo capitolo analizza invece i principi giuridici posti a fondamento dell'approccio fiscale alla problematica ambientale. Una lettura ampia del "chi inquina paga" in coordinato con i principi di prevenzione e precauzione giustifica l'esistenza misure fiscali ambientali che assumo la veste tanto di prelievi che di agevolazioni.

All'esito del capitolo si comprende come l'aumentare dei compiti assegnati allo Stato, abbia determinato il manifestarsi di un Fisco che ha smesso di essere neutrale per diventare protagonista della politica economica sociale e anche ambientale, in una sintesi tra fiscalità ed extrafiscalità.

Capitolo 1

Il fondamento storico della fiscalità ambientale

Aderendo al rilievo da molti condiviso³³, secondo cui il diritto è frutto della storia, al fine di una piena comprensione della fiscalità ambientale, si ritiene indispensabile iniziare questa ricerca attraverso l'esame del suo fondamento storico. Si indagheranno nella prima sezione la genesi del fenomeno fiscale e la sua evoluzione, avendo riguardo sia ai prelievi che alle agevolazioni fiscali.

Le trasformazioni subite dal Fisco attraverso i secoli, dimostreranno che in realtà, sin dall'antichità, la leva fiscale ha costituito uno strumento che non realizza esclusivamente esigenze di gettito, ma piuttosto un espediente utilizzato dai poteri pubblici per intervenire nell'economia indirizzando i comportamenti degli agenti economici.

La constatazione della molteplicità di funzioni perseguite dal Fisco ha spinto la dottrina e la giurisprudenza a ricercare una veste giuridica da attribuire a questo fenomeno.

La seconda sezione del primo capitolo esaminerà l'affermazione del concetto di extrafiscalità, penetrato in tutti gli ordinamenti tributari nazionali seppure con caratteristiche e peculiarità differenti.

Grazie a questa ricostruzione si potrà superare la concezione negativa, generalmente accolta, del Fisco quale autorità la cui unica funzione è quella di imporre prelievi ai danni dei cittadini, e per effetto recuperare la sua veste di potenziale strumento regolatore dotato di una spiccata componente comportamentale in grado d'indirizzare l'economia in una direzione favorevole all'ambiente.

³³ Sull'importanza della storia nello studio del diritto si rinvia a P. GROSSI, *Società, Diritto, Stato*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 97-109; G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, tomo I, Fayard, Parigi, 1971, p. 16, il quale afferma che «on conçoit que l'histoire de l'impôt soit un peu l'histoire de nos sociétés, disons plutôt que ce soit l'histoire des sociétés vue au travers de ce qui leur a permis de vivre, de s'affranchir du régime du pillage comme du système hiérarchisé de prestations de biens et de services dont elles avaient hérité. En un sens, l'histoire de l'impôt est l'histoire de la lente construction des États actuels.»

Il fondamento storico della fiscalità ambientale deve individuarsi proprio nell'avvento della finanza funzionale e nella conseguente diffusione del fenomeno dell'extrafiscalità, che consente la strumentalizzazione del Fisco per la realizzazione di esigenze extrafiscali a tutela dell'ambiente.

Sezione 1 L'evoluzione del fisco e delle sue funzioni

Il ruolo del Fisco si è evoluto nel tempo a seconda della concezione di Stato che si affermava nella società e delle sue differenti forme d'intervento nell'economia³⁴.

Sull'opportunità di un intervento rilevante dello Stato nell'economia si è sempre discusso senza mai raggiungere un consenso unanime. Nel corso degli ultimi due secoli, due distinte scuole di pensiero economico, si sono contrapposte sull'opportunità di un massiccio intervento dello Stato nell'economia.

Per un verso i sostenitori della finanza neutrale sostenevano la visione di uno Stato liberale che si reggeva sul postulato del *laissez-faire*, ritenendo che l'imposta giusta fosse quella che incidesse il meno possibile nell'economia. Tuttavia, tale teoria mostrò tutta la sua insufficienza all'indomani della crisi del 1929, e lasciò il posto alla concezione della finanza funzionale, che affermava l'idea di uno Stato interventista, protagonista della politica economica e sociale. Si tratta, in definitiva, di comprendere che l'avvento di uno Stato sociale di diritto ha fatto sorgere l'esigenza di una politica economica sociale, per realizzare la quale la fiscalità perdeva la sua neutralità mettendosi al servizio delle diverse finalità statali. Le teorie interventiste davano rilevanza all'aspetto funzionale del fisco, già noto sin dall'antichità ma poco sviluppato.

L'uso extrafiscale delle imposte ha attribuito al diritto tributario funzioni estranee al classico ambito della riscossione, che hanno significato una nuova veste con la quale il tributarista ha dovuto confrontarsi.

Questo significa che l'imposizione ha assunto la funzione di strumento nelle mani del legislatore per concretizzare le disposizioni costituzionali.

³⁴ M. BARASSI, *The notion of tax and the different types of taxes*, in B. PEETERS e altri (a cura di), *The concept of tax*, IBDF, Amsterdam, 2005, p. 59.

I mezzi attraverso cui realizzare le funzioni dello Stato sono i più disparati e la scelta delle modalità resta nella discrezionalità del legislatore³⁵.

Con l'avvento della funzione distributiva la finanza pubblica ha sperimentato uno slancio definitivo che non si sarebbe potuto immaginare in un contesto precedente. Questo implica maggiori competenze per i governi nazionali che oggigiorno faticano a svolgere a causa dei numerosi vincoli derivanti dall'appartenenza ad enti sovranazionali e della sempre più sfuggente ricchezza tassabile.

I Il concetto di *tributum*

A La genesi del *tributum*

Il tributo ha avuto sin dalle sue origini la funzione di soddisfare i bisogni finanziari dei poteri pubblici che vi facevano ricorso.

³⁵ G. CASADO OLLERO, *Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad contributiva comò esencial al impuesto*, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, pp. 76-78. Paulick segnala che non sono inammissibili le intromissioni nel gioco delle forze economiche servendosi di leggi tributarie «il fatto che un intervento tributario persegua principalmente un fine politico-economico non porta di per sé solo alla conclusione che ci troviamo di fronte ad un abuso di forme costituzionali. La funzione impositiva dello Stato è un mezzo legittimo per promuovere l'economia in armonia con l'ordine costituzionale di valori. Nel portare alla luce nuove fonti tributarie, il Legislatore può dirigersi al di là delle considerazioni fiscali, per obiettivi di politica economica e monetaria di ordine superiore; in uno Stato sociale di Diritto la politica tributaria è allo stesso tempo politica economica, che deve prendersi cura e proteggere le classi sociali più deboli», così H. PAULICK, *Estudio Preliminar all'Ordenanza Tributaria Alemana* (traduzione di Carlos Palao Taboada), IEF, Madrid, 1980, p. 46. Come afferma FICHERA la Costituzione colloca il fenomeno tributario nel contesto dello Stato contemporaneo e ne fa uno strumento privilegiato per la realizzazione dei suoi obiettivi, si rinvia a F. FICHERA, *Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1997, p. 492. Contrariamente a questi argomenti, DOEHRING, nell'analisi sugli effetti che lo Stato sociale provoca nel diritto tributario, si posiziona fermamente nel non favorire l'uso del sistema di tributi come mezzo di intervento dell'economia dal momento che «l'imposizione non può costituire un peso che freni l'iniziativa privata; la riscossione fiscale deve essere utilizzata per la ripresa economica concedendo autonomia ai privati per provvedere alle necessità che non possano essere soddisfatte in altro modo, per finanziare il necessario apparato amministrativo statale; però non deve essere utilizzata per sovvenzionare aziende statali in luogo di aziende private o creare e fabbriche che possono essere ugualmente stabilite grazie all'iniziativa privata. Solo in casi limite dovrà essere utilizzata con il fine di ridistribuire ricchezza», cfr. K. DOEHRING, *Estado social, Estado de Derecho*, in W. ABENDROTH, E. FORSTHOFF, e K. DOEHRING, *El Estado social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pp. 99-200.

Gli storici riportano l'esistenza di tracce di un sistema simile all'imposizione già a partire dall'impero egizio³⁶.

Il termine tributo risale all'epoca romana, la tradizione suole ricondurlo al *tributum* introdotto durante la guerra contro Veio (406-396 a.C.), come prelievo eccezionale che gravava sui cittadini maschi non arruolati, per far fronte alle spese di guerra, in particolare per pagare ai soldati il cosiddetto *stipendium*. Il fenomeno fiscale si affermò come alternativa al saccheggio, e rappresentava il segno della sottomissione ad una autorità politica³⁷.

Il tributo³⁸ sin dalle sue origini ha sicuramente avuto lo scopo di adempiere ad una funzione fiscale che consiste nel consentire allo Stato di reperire le risorse necessarie per assolvere alle esigenze della spesa pubblica, belliche *in primis*³⁹, ma sin da subito ha manifestato la sua attitudine a perseguire i fini più svariati, economici o sociali, che i pubblici poteri ritenevano opportuni⁴⁰.

Basti pensare al commercio delle merci da sempre soggetto al pagamento di alcuni diritti, che potremmo definire archetipi dei dazi doganali⁴¹. Questi,

³⁶ Si rinvia a G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, tomo 1, Fayard, Parigi, 1971, p. 40.

³⁷ G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, tomo 1, Fayard, Parigi, 1971, p. 30. L'autore lo deduce da una pluralità di fattori tra cui la presenza nel basso impero di cd. «*textes d'immunités*» dai quali si può dedurre *a contrario* il regime impositivo ordinario.

³⁸ Come precisato già nell'introduzione la categoria concettuale del tributo presente nell'ordinamento fiscale italiano non è penetrata in tutti gli ordinamenti fiscali nazionali. Essa indica un *genus* ampio che ingloba diversi tipi di prelievi tra cui le tipiche figure dell'imposta, tassa e contributo. Essa appare sconosciuta al sistema fiscale francese che distingue tra *impôt*, *taxe* et *redevance*. Si rinvia al paragrafo 5 dell'introduzione.

³⁹ Nel Medio Evo le imposte venivano introdotte solo per motivi eccezionali come per sovvenzionare una guerra, dal momento che il re viveva dei proventi delle proprie terre, si veda C. DE LA MARDIÈRE, *Droit fiscal général*, 2 ed., Flammarion, Parigi, 2015, p. 66.

⁴⁰ All'interno del sistema fiscale vigente in epoca romana, vi furono anche imposte il cui scopo principale non era strettamente impositivo, ma piuttosto potremmo definire extrafiscale. Si pensi agli *ultra tributa* istituiti da Catone Censore per arrestare il decadimento dei costumi nella Roma Repubblicana, alla *lex Julia Poppea* (736-762), istituita per favorire il ripopolamento in Italia. Al fine di proteggere e promuovere l'istituzione del matrimonio, disponeva la devoluzione al Fisco dei beni trasmessi per eredità alle persone che sebbene in età da matrimonio non fossero sposate. Ulteriori esempi possono essere individuati nella *capitatio* utilizzata per evitare il fenomeno molto frequente all'epoca dell'abbandono delle terre, nella *vigesima manumissionum*, che oltre a perseguire obiettivi fiscali serviva a limitare il costante aumento dei cittadini romani e, quindi, ad evitare le manomissioni degli schiavi, ed infine nel *portorium*, un'imposta che gravava sulla circolazione e sul traffico di merci che in età tardo imperiale venne utilizzata come strumento protezionistico a garanzia dei prodotti nazionali. Questi esempi provano quindi l'esistenza già nell'antica Roma di tributi il cui fine principale consisteva nella volontà di modificare il comportamento dei suoi destinatari e non di riscuotere denaro.

⁴¹ Anche se non è possibile riscontrare l'esistenza di un sistema fiscale nella civiltà greca, autori greci tra cui Demostene e Plutarco raccontano della pentecoste, un dazio del 2% applicato alle importazioni ed esportazioni di tessuti di lana e ad altri manufatti. Questi prelievi sicuramente nacquerò per soddisfare esigenze di cassa per le città greche, ma furono in alcune occasioni

sebbene imprescindibilmente finalizzati alla riscossione di risorse, rappresentavano principalmente degli espedienti a protezione delle produzioni nazionali.

Nel corso dell'epoca mercantilista i tributi assunsero la veste soprattutto di diritti doganali, e quindi di strumenti indispensabili per la realizzazione della politica commerciale⁴².

Col passare del tempo l'imposta ha assunto funzioni sociali rappresentando un mezzo di giustizia ed eguaglianza, e talvolta si è spinta fino a svolgere il compito di moralizzazione della società colpendo ad esempio beni di lusso⁴³. Non si può dimenticare inoltre che alla vigilia della rivoluzione industriale, i governi utilizzarono le imposte per lottare contro la sopravvivenza dell'economia familiare e fomentare lo sviluppo dell'economia di scambio⁴⁴.

L'uso del tributo per perseguire obiettivi extrafiscali venne ridimensionato dal diffondersi delle teorie economiche classiche che affermavano la necessità di una finanza neutrale⁴⁵, posta in essere da uno Stato gendarme, che doveva astenersi dall'intervenire nell'economia⁴⁶.

utilizzati per il raggiungimento di altri scopi non fiscali. Ad esempio, Andreades evidenzia che i greci colpivano alcune merci per motivi di ordine pubblico o per sollevare barriere di carattere religioso o politico. L'utilizzo di questi diritti fu trasmesso alla civiltà romana, sebbene con il passare del tempo subirono diverse modifiche, si rinvia a W. GERLOFF, *Los impuestos: doctrina general*, in *Tratado de Finanzas*, Tomoli, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p 221; J. M. AIZEGA ZUBILLAGA, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2001.

⁴² M. MASOIN, *Théorie économique des finances publiques*, éd comptable Bruxelles, 1956, p. 229. Rientrano in questa tendenza le due misure fiscali introdotte da Colbert rispettivamente nel 1664 e nel 1667. La prima volta a favorire le esportazioni dei prodotti nazionali a scapito delle produzioni inglesi e olandesi, riducendo le aliquote dei diritti doganali in uscita ed aumentando quelle dei diritti doganali in entrata. La seconda rivolta principalmente a danneggiare le produzioni olandesi.

⁴³ Si rinvia all'esperienza inglese, con particolare riferimento alle cd. *assessed taxes*, imposte nel corso dell'età georgiana tra il 1714-1830, come ad esempio la *carriage tax* che gravò dal 1747 al 1782 su chiunque possedesse un trasporto trainato da cavalli, ad eccezione dei veicoli agricoli e dei carri commerciali e dei carri, ovvero la *male servants tax* che tra il 1777 ed il 1852 gravò sui circa 25.000 gentiluomini che impiegavano circa 50.000 servitori, esentando coloro che erano impegnati nell'allevamento, nel commercio o nelle manifatture.

⁴⁴ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Parigi, 1995, p. 27.

⁴⁵ Con questa espressione si affermava il non intervento dello Stato nell'economia in base alla convinzione che il sistema economico operi spontaneamente sempre al meglio e sia pertanto in grado di autoregolarsi, adattandosi alle nuove situazioni che si verificano sul mercato. Espressione inglese paradigmatica della concezione della finanza neutrale era "*leave them as you find them*", nonché l'utilizzo dell'imposizione per sostenere le spese pubbliche.

⁴⁶ Molti studiosi ritenevano la tassazione un peso e cercavano di ridurre la portata, Stourm affermava che "*l'impôt ne se justifie que par sa nécessité budgétaire. Là réside sa seule raison d'être, sa seule excuse. Le droit de puiser dans les poches des citoyens, de prélever chaque année*

Questa tendenza venne poi invertita con l'avvento della finanza funzionale⁴⁷.

Con l'affermarsi dello Stato moderno, superate le concezioni liberiste, in adesione alla teoria promozionale del diritto⁴⁸, si privilegia la dimensione incentivante del diritto ed anche il tributo si arricchisce di finalità extrafiscali, espressione dei molteplici compiti affidati allo Stato. Così quello che sembrava inizialmente un'eccezione diventò la regola.

Sebbene, in effetti, il gettito risulti ancora oggi il principale motivo dell'imposizione fiscale, quest'ultima è divenuta uno strumento molto più complesso, sintesi di sovranità e solidarietà⁴⁹.

La funzione del tributo oggi non si limita esclusivamente alla realizzazione dei fabbisogni finanziari dello Stato, ma si estende alla realizzazione dei principali obiettivi di interesse pubblico generale⁵⁰.

L'imposizione è essenzialmente diventata uno strumento d'intervento nell'economia che assolve diversi compiti extrafiscali che vanno dalla

une part de leur richesse, est un droit exorbitant par conséquent strictement limité”, cfr. R. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3 ed., Librairie Félix Alcan, Parigi, 1912, p. 41. L'economista Leroy Banlieu mostra l'ambiguità dei teorici della neutralità, sostenendo da una parte che *“l'impôt porte un préjudice considérable à la société, pousse le capital et les citoyens à l'émigration et devient presque irrécouvrable*», e al tempo stesso manifestando il desiderio di vedere imposte che colpivano i prodotti nocivi per la salute, cfr. P.LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 7 ed., I tomo, Guillaumin, Parigi, 1906, p. 170.

⁴⁷ Il concetto di finanza funzionale è stato ideato da Lerner con il contributo di Hansen e trova il suo manifesto nell'opera di A. H. HANSEN, *Fiscal policy and business cycles*, New York, 1941.

⁴⁸ La teoria della funzione promozionale del diritto è stata sviluppata da Norberto Bobbio secondo cui tramite l'applicazione del diritto promozionale lo Stato non si spoglia completamente dell'esercizio della stessa perché *“vi sono due vie attraverso cui lo Stato può limitare la sfera del lasciar fare: quella dell'obbligare a fare (o non fare) azioni che altrimenti sarebbero permesse, ed è la via della restrizione coattiva della libertà d'agire, oppure quella dello stimolare a fare (o al non fare) azioni che ciò nonostante continuano a essere permesse, che è il modo con cui si esplica la funzione promozionale”* cfr. N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977, p. 80.

⁴⁹ A. AMATUCCI, E. GONZÁLES, *El concepto de tributo*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratado de Derecho Tributario*, II tomo, Temis, Bogotá, 2001, p. 6.

⁵⁰ E. VALCARCEL LEJEUNE, *Aproximación al principio de igualdad tributaria*, in *Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario*, Edersa. Madrid, 1980, p. 171.

redistribuzione della ricchezza⁵¹, al riformismo sociale⁵², passando per l'incentivazione dei comportamenti di consumatori e imprese⁵³.

B Le tre funzioni dell'imposta

La prevalente dottrina a livello nazionale ed internazionale, concorda nel ritenere che l'imposta adempie tre funzioni differenti⁵⁴.

Lo scopo fisiologico dell'imposta è rappresentato dal finanziamento delle spese pubbliche, cui però si accompagnano anche finalità accessorie che tengono conto delle esigenze sociali e degli obiettivi di governo.

a La funzione fiscale dell'imposta

La prima funzione dell'imposta è di natura propriamente fiscale ed è rappresentata dalla riscossione delle risorse necessarie per lo svolgimento delle fondamentali funzioni istituzionali dello Stato. Questa funzione è espressione fisiologica del tributo, al punto tale da far ritenere ad alcuni autori, che un governo incapace di riscuotere i tributi non possa sopravvivere⁵⁵.

⁵¹ A riprova del suo carattere strumentale bisogna ricordare che anche nel progetto europeista dei padri fondatori la fiscalità non costituiva il fine bensì il mezzo attraverso cui l'azione comunitaria poteva raggiungere i propri scopi, si veda P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2005, p. 1162.

⁵² W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *L'impôt et la loi*, *Hommage à Victor Gauthier*, Liegi, 1962, p. 257; L. TROTABAS, J. COTTERET, *Finances Publiques*, 4 ed., Dalloz, Parigi, 1970, p. 216.

⁵³ R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario diretto*, volume I, tomo I, Cedam, Padova, 2001, pp. 449-511.

⁵⁴ R. AVI-YONAH, *The three goals of taxation*, *Tax Law Review*, volume 60, n. 1, 2006, pp. 1-28 "taxation has three goals: to raise revenue, to redistribute income and to regulate private sector activities in the directions desired by governments"; A. G. BUEHLER, *Ability to pay*, *Tax Law Review*, n. 1, 1946, p. 258.

⁵⁵ L. H. SUMMERS, *The case for corrective taxation*, *National Tax Journal*, volume 44, n. 3, settembre 1991, p. 289 afferma che «Oliver Wendell Holmes said that «Taxes are what we pay for civilization. I would add that in addition to being what we pay for civilization, taxes should also be what we pay to preserve civilization».

Questa prima accezione dell'imposta intesa semplicemente come mezzo di finanziamento dello Stato fu predominante nei sistemi fiscali antichi e liberali caratterizzati da Stati la cui esigenza primaria si sostanziava nella riscossione delle risorse per la copertura delle spese pubbliche, in quanto neutri rispetto alle decisioni degli agenti economici.

Nel corso del tempo è mutata la giustificazione posta alla base del pagamento dell'imposta. Nell'antichità fino alla Rivoluzione francese, il tributo è stato espressione di sovranità, ed il suo scopo non era quello di colpire i soggetti che avevano maggiore capacità di pagarlo, bensì quelli che non avevano capacità di difendersi⁵⁶.

Successivamente il pagamento dei prelievi diventò il segno dell'appartenenza ad una nazione: il sistema censitario riconosceva lo *status* di cittadino e dunque il diritto di voto a coloro che pagavano le imposte⁵⁷.

b La funzione sociale dell'imposta

La diffusione delle teorie riformiste e marginaliste sviluppatesi alla fine del XIX secolo fece poi emergere la funzione sociale dell'imposta, che divenne strumento di giustizia ed eguaglianza⁵⁸.

⁵⁶ Toqueville sosteneva che «*du moment où l'impôt avait pour objet, non d'attendre les plus capables de le payer, mais les plus incapables de s'en défendre, on devait être amené à cette conséquence monstrueuse de l'épargner au riche et d'en charger le pauvre*», cfr. A. DE TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, Gallimard, Parigi, 1985, p. 182.

⁵⁷ Si fa' riferimento all'esperienza francese, che a seguito della Rivoluzione del 1789 assistette al diffondersi del voto censitario. La costituzione francese del 1793 proclamava: «*Nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques*». Per limitare il potere impositivo alcuni sostenevano la tesi dell' *impôt-échange* in base alla quale l'ammontare dell'imposta doveva corrispondere ai servizi forniti ai cittadini, altri invece preferivano definirla come la ricompensa per un'assicurazione. A tal proposito, occorre ricordare le diverse opinioni espresse da Locke e Montesquieu. Locke sosteneva la legittimità dell'imposta, a partire dal momento in cui si prestava il consenso e nella misura in cui essa costituiva la contropartita della protezione dei beni e delle libertà dei contribuenti, cfr. J. LOCKE, *Traité du gouvernement civil*, Flammarion, Parigi, 1984, trad., David MAZEL, p. 288. Montesquieu affermava che il contribuente rinuncia ad una parte della sua ricchezza in cambio di proteggere il resto della sua ricchezza dal furto della polizia o dal saccheggio dell'armata, cfr. C.-L. MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Libro XIII, Flammarion, Parigi, 1989, p. 355. Alcuni autori ritengono inutile il tentativo di legittimazione dell'imposta, la quale, secondo la loro impostazione, costituirebbe un' «*exigence sociale manifeste*». Sul punto si rinvia a P. BELTRAME, L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2 ed., PUF, Parigi, 1997, p. 629.

Possiamo quindi annoverare come seconda funzione dell'imposta la redistribuzione del reddito. In molti Stati il sistema fiscale è infatti considerato uno strumento per attenuare le iniquità socio-economiche attraverso la redistribuzione del reddito. Questo obiettivo viene perseguito attraverso il ricorso ad imposte sul reddito, ispirate al criterio della progressività, nonché a strumenti agevolativi.

Storicamente, la scelta operata dai paesi europei d'impiegare imposte sul reddito rispondeva proprio ad una forte esigenza di redistribuzione sociale, e si collegava all'avvento del *welfare state* in contrapposizione al capitalismo industriale.

Lo scopo dell'imposta diventa pertanto la riduzione delle disuguaglianze, il finanziamento dell'intervento statale e la protezione delle persone più povere della società⁵⁹.

c La funzione extrafiscale dell'imposta

Infine esiste anche una terza funzione dell'imposta, consistente nella sua attitudine ad incentivare e regolare l'attività economica privata, la quale non ha ricevuto la stessa attenzione dai giuristi.

A partire dal secondo dopoguerra, gli Stati cominciarono a ricorrere al sistema fiscale per modificare il comportamento degli operatori economici, incentivando le attività che consideravano meritevoli di tutela, attraverso agevolazioni fiscali e crediti d'imposta, ovvero disincentivando quelle che consideravano dannose, rendendole più onerose gravandole con dei prelievi⁶⁰.

L'imposta si poneva a metà strada tra il dirigismo ed il liberismo, assumendo la forma di una «tecnica liberale contraria alle procedure d'intervento diretto della

⁵⁸ Appare opportuno ricordare la querelle tra i sostenitori della “*justice dans l'impôt*” e “*justice par l'impôt*”, la prima richiederebbe una ripartizione equa tra i cittadini, mentre la seconda implicherebbe la riduzione delle disparità, cfr. C. DE LA MARDIÈRE, *Droit fiscal général*, 2 ed., Flammarion, Parigi, p. 68.

⁵⁹ M. LEROY, *La sociologie fiscale*, pubblicato on-line su Socio-logos, n. 4, 2009.

⁶⁰ Si pensi al cd. *New Deal*, piano di riforme lanciato tra il 1933 e il 1937 da Roosevelt per rilanciare l'economia americana. Esso s'incentrava sull'intervento dello Stato nell'economia al fine di dirigere le attività economiche e mediare i contrasti di classe.

regolamentazione autoritaria della produzione e degli scambi»⁶¹, il cui punto di forza risiede nel lasciare liberi gli individui di scegliere⁶².

L'utilizzo della legislazione fiscale per realizzare gli scopi economici stabiliti dal legislatore ha reso l'imposta uno strumento di intervento pubblico nell'economia.

Questa constatazione che ha inizialmente destato molte perplessità, tardando ad emergere, costituisce in realtà il risultato di due rilievi.

In primo luogo l'imposta rappresenta uno strumento che permea l'economia, basti pensare che la base imponibile dell'imposizione è costituita da una grandezza economica, sia essa rappresentata dal reddito, dal consumo, da una transazione.

E proprio perché essa influisce su tutte le operazioni economiche, essa risulta in grado di modificare le condizioni poste alla base della scelta del consumatore.

Inoltre, questa influenza è poi certamente rinforzata dalla componente psicologica del prelievo, che sussiste quant'anche nella veste della repulsione e avversione, e che fa' del fisco un fattore di cui tenere conto al momento della scelta economica.

La funzione regolamentare o incentivante integra il fenomeno che nell'ordinamento italiano prende il nome di extrafiscalità dell'imposta⁶³, ovvero di «*interventionnisme fiscal o fiscalité incitative*»⁶⁴ nel sistema giuridico francese.

⁶¹ G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, SEVPEN, Parigi, 1965, p. 29.

⁶² F. NEUMARK, *Impot et société*, in *Bulletin de l'Institut de Science Économique Appliquée*, n. 3, 1969, p. 477.

⁶³ Per una prospettiva italiana sul tema si veda, A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1975, pp. 351 e ss.; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, pp. 223 e ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 449 e ss.; P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 97 e ss.; P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3, 2004, pp. 273 e ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 17 e ss.

⁶⁴ Con questo termine alcuni autori indicano proprio l'utilizzo delle imposizioni per finalità extra-fiscali, si veda sul punto G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscale*, PUF, Parigi, 1995, p. 12. Non tutti gli autori convergono sull'utilizzo di questa definizione, difatti la prevalente dottrina contemporanea si riferisce a questa attitudine dell'imposizione col termine di «*incitation fiscale*», si veda sul punto M. COLLET, *Droit Fiscal*, 6 ed., PUF, Parigi, 2017; J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, collection manuel, LexisNexis, Parigi, 2016.

Questa componente extrafiscale costituisce elemento fondamentale della fiscalità ambientale, che inizialmente si è affermata proprio sotto forma di prelievi extrafiscali.

Solo successivamente, quando l'extrafiscalità è divenuta una componente imprescindibile dell'imposizione tributaria, riconosciuta in Italia ed all'estero⁶⁵, anche la fiscalità ambientale ha sentito l'esigenza di manifestarsi attraverso misure fiscali specificamente connesse all'ambiente.

II Il concetto di agevolazione fiscale

A La genesi delle agevolazioni fiscali

Come precisato nell'introduzione, l'ordinamento italiano utilizza la categoria giuridico-tributaria delle agevolazioni fiscali per ricomprendere tutte quelle misure che comportano una riduzione dell'onere tributario del contribuente per motivi funzionali. L'ordinamento francese invece parla a tal proposito di «*dépenses fiscales*» o «*niches fiscales*».

Le agevolazioni rappresentano l'altra faccia del fenomeno della fiscalità.

Gli ordinamenti fiscali nazionali hanno sempre conosciuto norme fiscali derogatorie che avevano lo scopo di ridurre l'onere fiscale incombente su alcune categorie di contribuenti per finalità d'incentivo o per motivi di equità sociale.

Nel corso del XX secolo, questo fenomeno si è intensificato a seguito del diffondersi della teoria della finanza funzionale.

Negli anni '60 emerse per la prima volta negli Stati Uniti e in Germania un maggiore interesse verso le spese fiscali indirette denominate «*tax expenditure*», per la paura che potessero pregiudicare la politica fiscale e di bilancio. Si rilevò

Per un approfondimento sul tema si rinvia a B. CASTAGNEDE, *La politique fiscales*, PUF, Parigi, 2008; G. VEDEL, *Cours de législation financière*, Licence 3^{ème} année 1954-1955, Parigi. In senso contrario si veda M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, PUF, Parigi, 1956, p. 320, il quale sosteneva che «*les impôts sont des instruments conçus pour prélever et non pour guider*».

⁶⁵ Difatti aderendo alle parole di uno studioso spagnolo si può sostenere che «l'esistenza di imposte fiscali chimicamente pure, non sia riscontrabile in alcun ordinamento tributario» cfr. E. VALCARCEL LEJEUNE, *Aproximación al principio de igualdad tributaria*, in *Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario*, Edersa. Madrid, 1980, p. 171.

pertanto la necessità di procedere a misurare e valutare le spese fiscali elargite per la realizzazione di scopi economici o sociali.

Negli Stati Uniti, il primo ad occuparsi del concetto di «*tax expenditure*», fu il professore Stanley Surrey, allora segretario aggiunto del Tesoro incaricato della politica fiscale. Questi, di fronte al proliferare delle misure fiscali preferenziali, metteva in risalto la necessità di contabilizzarle per poter determinare l'ampiezza di questo fenomeno⁶⁶.

Con l'espressione «*tax expenditures*» egli intendeva riferirsi ai programmi di aiuti finanziari di governo realizzati attraverso norme fiscali piuttosto che spese pubbliche dirette⁶⁷. L'amministrazione americana ricorreva spesso a questi strumenti per raggiungere degli obiettivi politici, dal momento che questi erano sottratti agli ordinari controlli che venivano invece effettuati sui tradizionali strumenti finanziari sovvenzionali.

Per ovviare a questo inconveniente a partire dal 1968 fu pubblicato annualmente un rapporto contenente le agevolazioni fiscali federali applicate all'imposta sui redditi e sulle società. Poi a partire dal 1974 queste furono indicate nel bilancio federale come “perdite di gettito derivanti da leggi federali che autorizzavano esclusioni dall'ambito di applicazione dell'imposta, esonerazioni, deduzioni, crediti d'imposta, aliquote agevolate, o imposte differite”⁶⁸.

In Germania invece la legge del 8 giugno 1967 obbligò il governo federale tedesco a presentare alle camere ogni due anni un rapporto contenente l'analisi dell'utilizzo di aiuti fiscali e finanziari.

Nel 1979 anche l'Inghilterra e la Francia si allinearono alla tendenza europea.

La prima, pubblicò per la prima volta, proprio nel gennaio di quello stesso anno, un rapporto sulle «*tax expenditures*», mentre in Francia il problema venne posto in risalto a seguito della pubblicazione di un rapporto del *Conseil des impôts*⁶⁹, il quale sull'esempio delle esperienze straniere, introdusse l'obbligo di pubblicazione annuale di un documento riguardante lo stato delle cd. «*dépenses*

⁶⁶ S. SURREY, *Pathways to tax reform – The concept of tax expenditure*, Harvard University Press, 1973, p. 417.

⁶⁷ *Ivi*, p. 6.

⁶⁸ CONGRESSIONAL BUDGET ACT del 1974 PL 93-944.

⁶⁹ CONSEIL DES IMPÔTS, *IVème Rapport au président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, Parigi, 1979.

fiscales»⁷⁰ o «*niches fiscales*»⁷¹ all'interno di un annesso al progetto di legge finanziaria⁷².

L'aumentata attenzione sulle spese fiscali alimentò il diffondersi di studi e dibattiti che le riguardavano.

L'OCSE si è dedicato allo studio delle spese fiscali a partire del 1984 attraverso dei lavori realizzati dal Centro di politica e amministrazione fiscale, mentre nel 2002 ha raccolto, in una pubblicazione, le migliori pratiche che le riguardavano⁷³.

Nel 2004 la Banca mondiale ha espresso le sue preoccupazioni riguardo questo argomento⁷⁴.

Le «*tax expenditures*» hanno da sempre alimentato opinioni discordanti in dottrina. Alcuni autori, tra cui Surrey, si mostrarono molto critici verso tale strumento e ne hanno sottolineato i limiti e le negatività. In primo luogo si evidenziava la poca trasparenza che caratterizzava la loro introduzione: esse non necessitavano infatti di una preventiva autorizzazione parlamentare, di conseguenza potevano essere modificate in base alle necessità e ciò rendeva più difficile il loro controllo⁷⁵, inoltre risultava difficile imputare la responsabilità al governo per le spese intraprese. Secondo la corrente contraria alle spese fiscali queste comportavano il sorgere di problemi di equità e si caratterizzavano per un forte senso d'iniquità dal momento che si limitavano a dare di più a chi aveva più risorse⁷⁶ e non garantivano efficacia poiché risultava difficile distinguere chi aveva posto in essere quel determinato comportamento per godere dell'incentivo

⁷⁰ Il termine «*dépenses fiscales*» s'ispirava direttamente all'inglese «*tax expenditures*». Certamente non si trattava di spese nel senso tradizionale del termine, bensì rappresentavano un mancato ingresso dovuto alla rinuncia del legislatore operata attraverso disposizioni derogatorie. L'espressione *dépenses fiscales* venne scelta dal Conseil des impôts perché simmetrico rispetto all'espressione *dépenses budgétaires*, in contrapposizione con le *recettes fiscales*, cfr. CONSEIL DES IMPÔTS, *IVème Rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, Parigi, 1979, p. 109.

⁷¹ L'espressione più controversa di "nicchia fiscale", che è comunemente usata dalla dottrina francese per designare alcune misure fiscali derogatorie ha il merito di porre in risalto il carattere poco trasparente e talvolta iniquo di queste eccezioni, cfr. CONSEIL DES IMPÔTS, *La fiscalité derogatoire*, XXIème Rapport au Président de la République, Parigi, 2003, p. 6.

⁷² Art. 32-IV legge n. 80-30 del 18 gennaio 1980.

⁷³ OCSE, *Transparence budgétaire. Les meilleurs pratiques de l'OCDE*, Parigi, 2002.

⁷⁴ H. POLACKOVA BRIXI, C. M.A. VALENDUC, Z. LI SWIFT, *Tax Expenditure – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Washington, 2004.

⁷⁵ K. WOODSIDE, *Tax incentive vs. subsidies: political considerations in governmental choice*, in *Canadian Public Policy*, 1979, p. 251.

⁷⁶ S. SURREY, Mc DANIEL, *Tax expenditure*, Harvard University Press, 1985, p. 103.

da chi lo avrebbe comunque realizzato. Infine si rimarcavano anche le debolezze sul piano operativo, che ne limitavano la portata, perché dovevano essere gli stessi contribuenti a comprendere se integravano i requisiti per accedere all'aiuto, ed essendo questa operazione abbastanza complessa si limitava di fatto la loro fruibilità alle classi dotate delle competenze necessarie o almeno delle risorse economiche necessarie per rivolgersi ai professionisti del settore.

Alcuni studiosi invece sostenevano una tesi intermedia riconoscendo la possibilità da parte dei governi nazionali di ricorrere alle agevolazioni fiscali ma come *extrema ratio*⁷⁷.

Ex adverso i sostenitori del meccanismo delle spese fiscali le consideravano una forma legittima d'intervento nell'economia per raggiungere gli obiettivi politici⁷⁸, e ne rivendicavano la loro appartenenza al diritto tributario.

Questi puntavano soprattutto sulla flessibilità e automaticità di questo strumento rispetto alle sovvenzioni finanziarie.

B Le funzioni delle agevolazioni fiscali

Nella concezione liberale le spese pubbliche avevano per scopo il finanziamento dei servizi pubblici amministrativi, tra cui la sicurezza, la giustizia, la diplomazia, vale a dire tutti quei servizi che consentivano ai cittadini di svolgere una vita in società. Successivamente, con l'avvento dello Stato interventista, l'ambito di applicazione delle spese pubbliche si è molto esteso, soprattutto in campo economico e sociale. Basti pensare alla fitta rete di finanziamenti infrastrutturali che i governi nazionali misero in pratica per stimolare lo sviluppo economico.

Tra le diverse voci di spesa, vi erano anche quelle fiscali (che dal punto di vista giuridico-tributario italiano intendiamo come agevolazioni fiscali), che raccoglievano tutte le misure fiscali che riducevano le risorse degli erari nazionali.

⁷⁷ In tal senso si veda M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, PUF, Parigi, 1956, p. 321.

⁷⁸ R. KING, *Tax Expenditures and Systematic Public Policy: an Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code*, Public Budgeting and Finance, volume IV, n. 1, 1984, p. 14-31.

Questi ultimi, con l'evolversi delle funzioni della fiscalità, divennero un immenso «filtre»⁷⁹ che per un verso percepivano le risorse derivanti dai prelievi, e dall'altro le restituivano ai contribuenti, sotto forma di agevolazioni fiscali, in considerazione degli obiettivi economici e sociali fissati dai governi.

Come l'imposta, anche le agevolazioni fiscali divennero dunque espressione del potere d'invento dello Stato nell'economia.

Sezione 2 Il perseguimento di obiettivi extrafiscali

Una volta appurato nella sezione precedente che con l'evolversi del tempo il Fisco ha assunto la funzione di strumento regolatore, e comprese le ragioni che hanno condotto a tale evoluzione, occorre ora passare all'analisi dei tentativi realizzati dalla dottrina per elaborare un concetto giuridico che potesse giustificare l'utilizzo della norma fiscale in maniera strumentale e complementare rispetto all'obiettivo principale di reperimento delle risorse.

Questo fenomeno costituisce oggi una componente imprescindibile dell'imposizione tributaria, riconosciuta in Italia ed all'estero, difatti aderendo alle parole di uno studioso spagnolo si può sostenere che "l'esistenza di imposte fiscali chimicamente pure, non sia riscontrabile in alcun ordinamento tributario"⁸⁰.

Si tratta di un concetto che travalica i confini nazionali, seppure recepito in maniera differente. Si analizzeranno, pertanto, le teorie dottrinarie che hanno accompagnato l'affermazione di questa figura nell'esperienza italiana e francese, al fine d'individuare similitudini e divergenze.

Nell'ordinamento giuridico italiano ed in quello francese, pur non esistendo una norma che ne riconosca esplicitamente le caratteristiche e la portata, la visione extrafiscale dei tributi è ormai condivisa e accettata da dottrina e

⁷⁹ Così P. LALUMIÈRE, *Les finances publiques*, 8 ed, Armand Colin, 1986, p. 19. Sul tema si rinvia anche a J. P. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporaines*, PUF, Parigi, 1993, p. 392.

⁸⁰ E. VALCARCEL LEJEUNE, *Aproximación al principio de igualdad tributaria*, in *Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario*, Edersa. Madrid, 1980, p. 171.

giurisprudenza⁸¹. La dottrina italiana ha coniato il termine “extrafiscalità”, per designare tutte le finalità diverse da quella fiscale che la norma tributaria poteva perseguire. Questo tema, a differenza che nell’ordinamento francese, ha destato un enorme interesse nella dottrina italiana, che lo ha accolto con favore, seppure alimentando il sorgere di differenti ricostruzioni.

La tesi favorevole sostenuta da Griziotti e Pugliese, fautori di uno studio giuridico integralista che tenesse conto anche degli aspetti economici, politici e sociali, si opponeva alla posizione rivendicata da Giannini e Berliri, i quali seppure senza criticare l’esistenza dell’extrafiscalità la consideravano estranea al diritto. Altri autori invece, tra cui Micheli e Fichera, si concentrarono sui limiti che devono essere posti a questo fenomeno. Fu la scuola napoletana, aderendo alla diffusa tendenza favorevole all’extrafiscalità, che cominciò ad interessarsi alla strumentalizzazione della norma fiscale in favore della problematica ambientale.

Diversamente invece, la maggior parte degli autori francesi si sono limitati a rilevare l’esistenza dell’extrafiscalità come un dato di fatto, senza metterla in discussione. Secondo l’opinione generalmente riconosciuta la fiscalità risultava dotata al suo interno di un forte ascendente comportamentale in grado d’indirizzare le condotte dei contribuenti e trovò consacrazione nella giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel* e del *Conseil d’État*, nella veste rispettivamente di “fiscalité incitative” e “fiscalité comportamentale”. Questa caratteristica è stata oggetto di approfondimento di studiosi delle scienze sociali, tra cui Dubergé, che elaborò la teoria della funzione psicologica della norma tributaria.

In Spagna, ed in Germania invece il fine extrafiscale ha ricevuto riconoscimento normativo.

Per quanto concerne l’esperienza spagnola, l’articolo 4 della *Ley General Tributaria* del 1963 sancisce la finalità redistributiva del tributo, volto all’appianamento delle differenze economiche e sociali⁸².

⁸¹ Si rinvia ai paragrafi seguenti per uno studio più approfondito del fenomeno extrafiscale negli ordinamenti in questione.

⁸² Art. 4 della *Ley General Tributaria* (legge n. 230 del 28 dicembre 1963) sostiene che i tributi hanno una funzione di strumenti di politica economica per realizzare una migliore distribuzione

In Germania l'art. 3 AO prevede che la riscossione delle entrate possa addirittura costituire un fine secondario del tributo rispetto a quello primario della redistribuzione della ricchezza⁸³. E' opinione della giurisprudenza costituzionale

del reddito nazionale. Il primo studio sull'extrafiscalità realizzato in Spagna è quello elaborato da BUXÓ DE ABAIGAR intitolato "*Los objetivos extrafiscales en los impuestos*". Esso contiene alcuni punti che coincidono con l'opera del Pugliese e pretende essere uno studio storico-concettuale sugli obiettivi extrafiscali dell'imposizione. Nell'ambito strettamente giuridico Villar Palasi è stato uno dei primi amministrativisti interessati all'argomento. La Costituzione spagnola non riconosce espressamente il tributo con finalità extrafiscale ma parte della dottrina lo desume dall'articolo 40 della Costituzione che legittima l'intervento dello Stato nell'economia. In tal senso si è espresso YEBRA MARTUL ORTEGA, *I fini extrafiscales dell'imposta*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2001, p. 655 sostenendo che "Non esiste una regola costituzionale che sancisca l'utilizzo del tributo per fini extrafiscali, però, come l'intervento dello Stato nell'economia è previsto dalla Costituzione, così il tributo si trasforma, da un punto di vista giuridico-costituzionale, in uno strumento legittimo di esercizio del potere statale d'indirizzo e di controllo dell'attività economica e sociale; evidentemente queste argomentazioni non risultano sufficientemente convincenti e la pretesa di dimostrare la legittimità costituzionale del tributo extrafiscale è stata oggetto di fondate critiche già da tempo." Egli continua affermando che l'art. 4 *Ley General Tributaria* "sembra imporre che i tributi perseguano una finalità fiscale e necessariamente alcune o tutte le altre finalità", "che l'espressione "oltre che" non lascia però spazio ad altra interpretazione e che in tale originaria stesura, insieme all'indiscussa finalità fiscale del tributo, che appare in entrambi i casi come fondamentale ed essenziale, la finalità extrafiscale si collega alla prima attraverso un coordinamento, ponendosi come una facoltà e non come un obbligo che invece è imposto dal testo letterale vigente". La dottrina spagnola si è diffusamente occupata del tema dell'extrafiscalità, sul punto si rinvia senza alcuna pretesa di esaustività a SAINZ DE BUJANDA, *Téoria jurídica de la exención tributaria*, in *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1963, p. 420; M. A. MARTÍNEZ LAGO, *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 55, 1987, pp. 379 ss.; P. M. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 110 e ss.; M. A. GARCÍA FRÍAS, *Los fines no fiscales en la tasas*, in *Tasas y precios publicos en el ordenamiento jurídicos español*, Institutos de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991, pp. 171 e ss.; G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1992, pp. 179 e ss.; J. L. PEÑA ALONSO, *La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales*, in AA.VV. *Tratado de Tributación medioambiental*, vol. I, Aranzaldi, Pamplona, 2008; J. E. VARONA ALABERN, *Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular y irregular*, in A. BAEZA MORENO, D. J. VALLADOLID (a cura di), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzaldi, Pamplona, 2010; E. CERRERADO MILLÁN, *Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria*, in AA.VV. *Scritti in onore di Andrea Amatucci*, vol.II, tomo I, Temis-Jovene Bogotá-Napoli, 2011, pp. 317 e ss.; M. T. SOLER ROCH, *Fines extrafiscales del tributo y protección del medio ambiente en los contextos global y nacional*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*. Italia, Spagna e Colombia, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 415 e ss. Per quanto riguarda il riconoscimento dell'extrafiscalità da parte della giurisprudenziale costituzionale spagnola si veda tra le altre *Tribunal Constitucional d'España*, sentenza del 1987 n. 37 paragrafo 13 in cui si afferma che «el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales»; sentenza del 1992 n. 197; sentenza del 2000 nn. 194 e 276; sentenza 2004 n. 168.

⁸³ Articolo 3 AO afferma che le imposte "costituiscono prestazioni pecuniarie, non collegate ad un servizio specifico dell'Ente pubblico, a carico di tutti coloro che siano vincolati da un rapporto soggettivo con il presupposto al quale la legge ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria. Il

tedesca nonché di parte della dottrina di attribuire al legislatore la possibilità di prevedere trattamenti differenziati giustificati da esigenze promozionali senza che vi osti la capacità contributiva⁸⁴.

I L'affermazione del concetto di extrafiscalità

A Il concetto di extrafiscalità nell'ordinamento italiano

Come abbiamo potuto comprendere dall'esame dell'evoluzione del fisco attraverso i secoli, il tributo sin dalle sue origini è stato uno strumento le cui finalità esulano strettamente dalla riscossione. Questa constatazione ha spinto la dottrina italiana ad interessarsi a questo fenomeno, nel tentativo di renderlo giuridico.

Per questo motivo è stato introdotto il concetto di extrafiscalità, il quale è da sempre posto al centro di un ampio dibattito all'interno della cultura giuridica italiana.

Analizzando le teorie dottrinarie che si sono confrontate sul tema, si constaterà che al di là delle valutazioni positive o negative espresse, tutti gli studiosi hanno concordato sull'esistenza di un Fisco che persegua finalità ulteriori rispetto a quella fiscale.

Si potrà così appurare che il perseguimento di finalità ulteriori rispetto a quelle *stricto sensu* fiscali rappresenta un carattere fondamentale della fiscalità.

Varie sono state le teorie che hanno riguardato l'uso dell'imposta per finalità extrafiscali. Una parte della dottrina individua in Benvenuto Griziotti il precursore dello studio dell'extrafiscalità⁸⁵. Quest'ultimo, contrapponeva la

conseguimento delle entrate può costituire un fine secondario [...]”, cfr. A. AMATUCCI, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 7 ed., Jovene, Napoli, 2007, p. 73.

⁸⁴ K. VOGEL, *Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1984, p. 194; K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß*, 13 ed, Köln, 1991, p. 46 e ss. e 656.

⁸⁵ F. FICHERA, *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, p. 31, nota 58 e p. 44. Secondo Fichera, Griziotti "ha aperto la strada alla tesi, oggi dominante, dell'importanza dell'aspetto extrafiscale dell'imposizione, come un aspetto oggigiorno indispensabile del fenomeno tributario e, per tanto, alla tesi della compatibilità tra

funzione fiscale ed extrafiscale del tributo distinguendo i tributi in pienamente fiscali e pienamente extrafiscali⁸⁶.

Secondo la sua ricostruzione favorevole all'extrafiscalità, il passaggio dall'una all'altra categoria si realizzava gradualmente con la conversione della funzione fiscale in sociale⁸⁷. Per tale motivo, l'imposizione fiscale deve considerarsi uno strumento indiretto per il raggiungimento dei fini dello Stato, la cui materializzazione è determinata dalle spese pubbliche, a differenza dell'imposizione extrafiscale che risulta essere un mezzo diretto di realizzazione di detti fini, in cui la funzione fiscale ha un'importanza complementare che può essere potenziale o accidentale, verificandosi in certi momenti o casi⁸⁸.

Il Pugliese⁸⁹, allievo del Griziotti, realizzò agli inizi del secolo scorso uno dei primi studi in materia di extrafiscalità. Per l'Autore essa è in grado di introdursi in tutti gli ambiti dell'attività finanziaria (entrate e spese pubbliche) in base al principio secondo cui tutto il ciclo fiscale è suscettibile di essere utilizzato in un senso diverso da quello originariamente predefinito, vale a dire, con sfumature extrafiscali⁹⁰.

fiscalità ed extrafiscalità". Si veda anche F. ESCRIBANO LOPEZ, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 157.

⁸⁶ Egli riteneva che i tributi il cui obiettivo è preminentemente fiscale, ossia la copertura delle spese pubbliche, possono perseguire anche dei fini extrafiscali determinando così degli effetti economici e sociali, *cfr.* B. GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1956.

⁸⁷ B. GRIZIOTTI, *I principi delle entrate extra-fiscali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.*, n. 1, 1951, p. 122. Sul piano tributario l'Autore fa riferimento ad una tipologia impositiva quadrupla a seconda della funzione dello strumento tributario. In questo senso, è possibile parlare di: 1) imposte puramente fiscali che non hanno altro fine che quello fiscale, 2) imposte o esazioni fiscali che sono suscettibili di particolari effetti politici, economici, etici o sociali, 3) imposte fiscali con destinazione totale o parziale ad un determinato fine, 4) imposte o esazioni fiscali che non hanno specificamente un fine fiscale, ma fini di altra natura rispetto ai quali l'esazione in questione è in una relazione di mezzo a fine.

⁸⁸ Secondo la visione di Griziotti non esiste una linea logica per delimitare le funzioni dello Stato dal momento che la sfera dell'attività pubblica è determinata dai criteri politici, economici e sociali predominanti in un paese. Il Griziotti sostiene la necessità di essere "finanziari" per studiare il fenomeno finanziario propendendo per un metodo di studio integralista che tenga conto anche degli aspetti economici, politici e sociali. *cfr.* B. GRIZIOTTI, *Politica, Diritto e Scienza della Finanza*, Cedam, Padova, 1935, pp. 34-38.

⁸⁹ Nato a Bologna nel 1903 fu professore di Diritto Finanziario presso l'Università di Cordoba in Argentina dove morì nel 1940.

⁹⁰ L'opera di Pugliese è la prima ad occuparsi del fenomeno dell'extrafiscalità così come delle diverse forme che essa può adottare. L'Autore esamina inizialmente lo sviluppo e le funzioni che competono allo Stato. Successivamente, passa allo studio dei problemi dei fini extrafiscali del tributo e dei suoi "nuovi aspetti", per delimitare, poi, il problema dei fini extrafiscali del tributo nella "scienza Fiscale". La metodologia griziottiana, presente in tutta l'opera, lo porta a studiare i principi, mezzi e limiti della politica fiscale extrafiscale, tra cui di particolare importanza è l'analisi

In generale, per il Pugliese esistevano altri fini, di carattere diverso e non secondario, che fanno in modo che il fine fiscale non sia quello che definisca la nozione d'imposta.

In senso opposto alla posizione griziottiana si era invece espresso il Giannini, secondo il quale i fini extrafiscali dei tributi non avevano alcuna rilevanza giuridica dal momento che la natura giuridica del tributo era essenzialmente fiscale.

Egli partiva dal presupposto che l'imposta fosse una prestazione pecuniaria che un organo pubblico aveva il diritto di esigere in virtù della sua potestà d'imperio, originaria o derivata a seconda dei casi, nella misura e nella forma stabilita dalla legge, con lo scopo di conseguire un'entrata. E seguendo questo approccio egli sosteneva che la ragione prima dell'imposizione consisteva nella necessità dello Stato di procurarsi i mezzi indispensabili per la sua esistenza e per l'adempimento dei servizi pubblici che deve garantire alla sua collettività, con la conseguenza di considerare extragiuridici tutti gli altri fini dello Stato⁹¹.

Il Berliri, pur esprimendosi nel senso dell'ammissibilità del fine extrafiscale, si poneva in continuità con le teorie del Giannini, partendo dal presupposto che "il fine per il quale si stabilisce un'imposta è privo di influenza giuridica fino a che non si proietta sulla sua regolamentazione giuridica"⁹².

Il Micheli si poneva invece nella direzione di ritenere illusoria l'esistenza di tributi che rispondano esclusivamente ad una concezione meramente tributaria, ovvero, di reperimento delle entrate. Egli metteva in risalto la difficoltà di distinguere l'imposta con finalità extrafiscale da quelle fiscali, sul rilievo che ogni fenomeno tributario produce, in maggior o minor misura, effetti economici

che fa delle caratteristiche generali e particolari delle imposte con fini prevalentemente o parzialmente extrafiscali. Si può ben dire che, in base alla distanza temporale e concettuale, questo studio si presenta come un archetipo dell'analisi dell'extrafiscalità, anche se è ancora tenuto in conto. Si veda M. PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932.

⁹¹ Secondo il Giannini i fini extragiuridici perseguiti dallo Stato riguardavano la politica tributaria e non il Diritto tributario, attirando principalmente l'interesse degli economisti o dei politici ma non dei giuristi, *cfr.* A.D.GIANNINI, *Rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, p. 3-4.

⁹² Egli adottò un approccio metodologico differente introducendo l'analisi strutturale dell'imposizione come criterio per determinare la natura fiscale o extrafiscale del prelievo. Seguendo questa teoria, si poteva osservare che le imposte erano caratterizzate dalla funzione di concorrere alle spese pubbliche. Si rinvia a A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, volume I, Giuffrè, Milano, 1967.

oltre il gettito. Oltre a sostenere l'ammissibilità dell'extrafiscalità, egli cercò d'individuare un fondamento costituzionale per l'imposta extrafiscale, sostenendo la sua compatibilità con il principio di capacità contributiva⁹³.

In questa direzione si poneva anche l'apporto della teoria di Fichera il quale metteva in luce due teorie giustificative dell'extrafiscalità e s'interrogava sulla necessità di ponderare la creazione di imposte extrafiscali con il rispetto dei diritti e delle garanzie dei contribuenti⁹⁴. La prima tesi, s'ispirava alla giurisprudenza costituzionale che ne costituiva il fondamento⁹⁵, ed è denominata teoria dell'ammissibilità; essa affermava la piena legittimità costituzionale dell'uso extrafiscale dell'imposizione, purché i fini non fiscali fossero costituzionali. La seconda ragione giustificativa s'ispirava invece alla teoria tedesca cosiddetta *Haupt-und Nebenzweck Theorie* (teoria dei fini principali e fini accessori o secondari). Sulla base di questa impostazione i fini fiscali ed extrafiscali potevano coesistere a patto che si possa determinare quale sia il principale e quale il secondario, senza il necessario predominio di uno rispetto all'altro⁹⁶, con la sola condizione che il fine fiscale non possa essere un fine «apparente»⁹⁷. Una volta sancita l'ammissibilità e legittimità costituzionale dell'interventismo statale attraverso il tributo, l'Autore individua come limite

⁹³ A suo parere il primo comma dell'articolo 53 della Cost. esclude che il Legislatore consideri il concetto neutrale del tributo, *cf.* G.A. MICHELI, *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1964, pp. 27 e 28.

⁹⁴ L'Autore aggiunge che, nella Costituzione, non sono previsti particolari vincoli all'operato del legislatore tributario con riguardo alla visione funzionale che ha assunto la fiscalità con il passare del tempo. Le disposizioni in campo tributario, in particolare sul tema dei limiti sostanziali al potere di imposizione sono frutto della consapevolezza che i tributi devono finanziare lo Stato sociale e interventista, sostenere una crescente spesa pubblica e allo stesso tempo, realizzare i fini dell'ordinamento, così come anche della consapevolezza che eccessivi vincoli rispetto a questa accentuata funzionalità fiscale ed extrafiscale del sistema tributario, devono essere evitati. F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 133 e ss.

⁹⁵ L'Autore richiama ampia giurisprudenza tra cui le sentenze n. 129 del 1957, n. 5 del 1958, n. 89 del 1966, n. 97 del 1968, n. 157 del 1969, n. 49 del 1969, n. 45 del 1968, n. 81 del 1966, n. 44 del 1966, le quali rilevano esplicitamente o implicitamente che il legislatore ha preteso perseguire fini diversi da quelli meramente fiscali.

⁹⁶ Si veda K. VOGEL, *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1968, pp. 19 ss..

⁹⁷ F. FICHERA, *L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca*, Diritto e Pratica Tributaria, I, 1974, pp. 592 ss.. Si veda A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VIII edizione, Jovene, Napoli, 2007, p. 71, nota 2.

all'utilizzo extrafiscale della norma fiscale il rispetto dei principi di giustizia tributaria⁹⁸.

Nell'affermazione del fenomeno dell'extrafiscalità un ruolo importante è ricoperto dalla Scuola napoletana fondata da Oreste Ranelletti⁹⁹ che sosteneva la natura strumentale dell'attività finanziaria dello Stato¹⁰⁰. Nella sua concezione lo Stato aveva diverse funzioni tra cui anche quella sociale "di promuovere il benessere ed il progresso del popolo, attraverso la cultura, l'assistenza nella doppia forma della provvidenza e della beneficenza, o mediante i servizi pubblici" quando "l'attività privata cade in errore o è insufficiente.

Rivendicando l'autonomia dell'insegnamento del diritto finanziario¹⁰¹, il Ranelletti cercò di evidenziare la natura giuridica dell'imposta quale strumento per la realizzazione di finalità diverse dalla riscossione.

Gli insegnamenti del Ranelletti hanno continuato a vivere nei lavori dei professori che si sono avvicinati nell'ateneo federiciano, quali Abbamonte¹⁰² e

⁹⁸ L'autore richiama le sentenze n. 4 del 1957, n. 49 del 1969, n. 45 del 1967, n. 89 del 1966, n. 81 del 1966, n. 44 del 1966, n. 69 del 1965, n. 97 del 1968, nelle quali la Corte sostiene che la legislazione tributaria è soggetta al rispetto dei seguenti principi: riserva di legge, uguaglianza, intesa come trattamento uguale per situazioni uguali e trattamento diverso per situazioni diverse, capacità contributiva e progressività, così come altri principi e norme di ordine finalistico contenute nella Costituzione italiana *cfr.* F. FICHERA, *La giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema dei rapporti tra imposizione ed extrafiscalità*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 1973, pp. 774 ss.

⁹⁹ Oreste Ranelletti fu docente di diritto amministrativo presso l'ateneo partenopeo dal 1919 al 1924. Egli sostenne l'autonomia del diritto finanziario rispetto al diritto amministrativo, e nel 1924, trasferitosi presso l'Università di Milano, istituì la prima cattedra di «Diritto finanziario e Scienza delle Finanze». Egli riteneva che entrambe queste discipline avevano per oggetto il fenomeno finanziario ma la prima lo affrontava dal punto di vista giuridico, mentre la seconda da quello economico. Ranelletti assunse una posizione teorica moderata rispetto a quella di Griziotti. Pur condividendo con quest'ultimo la visione unitaria del fenomeno finanziario e del Diritto finanziario, ha ritenuto la scienza economica soltanto base e presupposto per lo studio degli aspetti giuridici, distinguendo l'indagine economica da quella giuridica. Sul punto si rinvia a A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8 ed., Jovene, Napoli, 2007, pp. 25-35; R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Dalloz, Paris, 2012, pp. 270 e ss.

¹⁰⁰ O. RANELLETTI, *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928, pp. 6-8. Ranelletti spiegò ad esempio che grazie all'utilizzo di una esenzione tributaria biennale dall'imposta sui fabbricati disposta con legge n. 2136 del 1865 l'edilizia abitativa era fortemente cresciuta tra il 1919 ed il 1925.

¹⁰¹ Per un'analisi dettagliata dell'evoluzione della scienza giuridica fiscale in Europa si rinvia a A. AMATUCCI, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8 edizione, Jovene, Napoli, 2007, pp. 1-61; R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Dalloz, Parigi, 2012.

¹⁰² G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Liguori, Napoli, 1975, pp. 23-24.

Amatucci¹⁰³, i quali hanno sostenuto che tutte le leggi tributarie inseguono anche dei fini extrafiscali.

L'Amatucci, proprio partendo dalla visione funzionale dell'imposizione, ha giustificato l'ammissibilità dell'imposta ecologica basandola sull'esigenza di protezione degli interessi diffusi di protezione dell'ambiente¹⁰⁴, ponendosi come precursore della fiscalità ambientale¹⁰⁵.

Il pensiero dell'Autore può riassumersi¹⁰⁶ nel seguente estratto: "Le interferenze negli equilibri tra forze economiche attraverso la legge tributaria devono considerarsi legittime. Il fatto che tale norma persegua principalmente un fine politico-economico non consente, per sé, di intenderla come un abuso del diritto costituzionale. La potestà tributaria dello Stato è uno strumento legittimo per promuovere lo sviluppo economico nel rispetto delle garanzie costituzionali dei valori. Il fine fiscale non deve costituire l'unico ed esclusivo obiettivo dell'imposta, ma può rappresentare un fine secondario. La potestà tributaria dello Stato si converte così in uno strumento legittimo di politica economica, essendo sufficiente che la riscossione di entrate costituisca uno degli altri fini"¹⁰⁷.

¹⁰³ A. AMATUCCI, *L'intervento della norma fiscale nell'economia: profili costituzionali*, in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

¹⁰⁴ L'autore individua nella protezione dell'ambiente la tutela di un interesse diffuso, perché appartenente a determinate collettività, come quella formata dagli abitanti di determinate "zone nere", così definite per la loro vicinanza ad impianti industriali. Secondo la sua teoria non si potrebbe parlare di interesse pubblico, dal momento che non corrisponde alla comunità statale. Si veda A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1975, pp. 353 ss.

¹⁰⁵ L'Autore afferma che la funzione strumentale dell'attività fiscale rispetto ad altre attività pubbliche è espressione del passaggio dello Stato di polizia, che doveva garantire unicamente la pace, allo Stato di benessere. Tra gli interessi pubblici garantiti dalla finanza pubblica, quale strumento di distribuzione del reddito, bisogna segnalare principalmente l'uguaglianza di trattamento. Anche sotto questo profilo, tra i fini sociali verso cui tale attività deve essere diretta e coordinata vi è l'uguaglianza sostanziale, e per tanto, la sostituzione del modello di società alla luce dei valori fondamentali di solidarietà, progresso e benessere sociale. Si veda A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1975, pp. 353 e ss.

¹⁰⁶ A. AMATUCCI, *L'intervento della norma fiscale nell'economia : profili costituzionali*, in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Intemacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 44.

¹⁰⁷ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8 edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, p. 71, nota 2.

B Il concetto di fiscalità incentivo nell'esperienza francese

Anche nell'esperienza francese è diffusa la tendenza a ritenere il Fisco uno strumento d'intervento nell'economia.

Nonostante le evidenze empiriche riscontrate analizzando la storia, tale concezione si è sviluppata solamente nel secondo Novecento, grazie all'attività interpretativa della dottrina che è andata oltre la lettura delle norme.

Il dato normativo si limitava infatti a riconoscere la classica funzione dell'imposta, rappresentata dalla copertura della spesa pubblica¹⁰⁸.

L'ordinamento giuridico francese non contiene una definizione legislativa o costituzionale del termine fiscalità o della figura dell'imposta.

Ma, leggendo l'articolo 13 della Dichiarazione dei diritti del cittadino del 1789, si comprende che l'uso del prelievo fiscale è autorizzato solo al fine di coprire le spese pubbliche. In effetti in esso si afferma che: « Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità»¹⁰⁹.

Inoltre l'articolo 3 della legge organica relativa alle leggi finanziarie (LOLF)¹¹⁰ include le imposte tra le risorse che compongono il bilancio dello Stato¹¹¹.

Esse rappresentano una delle voci di entrata più importanti per il budget pubblico¹¹² al fine di finanziare le spese degli enti statali e territoriali.

¹⁰⁸ Questo aspetto del Fisco come strumento eminentemente finanziario appartiene alla cultura giuridica finanziaria francese, basti ricordare le definizioni della figura dell'imposta elaborate tra la fine del XIX e l'inizio del XX secolo, da autori quali Stourn, Leroy Beaulieu, Denis, *cfr.* M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 13 ed., LGDJ, Parigi, 2016, p. 16.

¹⁰⁹ L'articolo 13 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789 afferma nella versione originale «*pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*».

¹¹⁰ La LOLF contiene la disciplina giuridica di riferimento in tema di leggi finanziarie. È entrata promulgata il 1 agosto 2001 sostituendo l'ordonnance n° 59-2 del 2 gennaio 1959.

¹¹¹ J.-P. CAMBY, *La réforme du budget de l'Etat, la loi organique relative aux lois de finances*, 3ème édition, LGDJ, Parigi, 2011, p. 30.

¹¹² Le imposte dirette e indirette costituiscono il 90% delle entrate statali, *cfr.* L. SAÏDJ, *Finance Publique*, 4 ed., Dalloz, Parigi, 2003, p. 363.

Neanche la definizione d'imposta elaborata da Gaston Jèze, che rappresenta la più conosciuta e seguita dalla dottrina francese¹¹³ sembra dare rilievo alle ragioni extrafiscali.

Secondo la sua concezione, infatti, "l'imposta è una prestazione di valore pecuniario, richiesto agli individui secondo regole fisse, per coprire le spese di interesse generale e unicamente perché le persone che devono pagarla sono membri di una comunità politica organizzata"¹¹⁴.

Questa visione del Fisco come strumento eminentemente finanziario appartiene alla cultura giuridica finanziaria francese, basti ricordare le definizioni della figura dell'imposta elaborate tra la fine del XIX e l'inizio del XX secolo, da autori quali Stourn, Leroy Beaulieu, Denis¹¹⁵. Una voce fuori dal coro fu quella di Tournié che parlava di "schizofrenia fiscale" nella misura in un cui il legislatore non prevede più solo imposte ma anche delle "non imposte" che prendono la forma delle spese fiscali intese quali rinunce al gettito a seguito dell'applicazione di misure fiscali promozionali¹¹⁶.

Per superare la visione tradizionale della fiscalità a vocazione budgetaria, la prevalente dottrina francese ha attinto alle cause storiche, analizzate nei paragrafi precedenti, con particolare riguardo alla nascita degli Stati moderni che hanno comportato lo sviluppo di nuove esigenze finanziarie¹¹⁷.

Parallelamente al mutato ruolo dello Stato, che ha acquisito una dimensione sociale¹¹⁸, l'imposizione è diventata un'importante strumento di politica economica.

¹¹³ Si rinvia a O. NÉGRIN, *Une légende fiscale: la définition de l'impôt de Gaston Jèze*, in *Revue de Droit Public*, n. 1, 2008 p. 119-131.

¹¹⁴ G. JEZE, *Cours de finances publiques*, LGDJ, Parigi, 1936, p. 38. « *l'impôt est une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général et uniquement en raison du fait que les individus qui doivent le payer sont membres d'une communauté politique organisée* ». Secondo la sua impostazione l'imposta moderna è composta da 6 elementi essenziali: 1) deve trattarsi di una prestazione pecuniaria; 2) senza contropartita; 3) coattiva; 4) che segue regole fisse; 5) destinata all'utilità pubblica; 6) dovuta dai singoli.

¹¹⁵ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, XIII éd., LGDJ, Parigi, 2016, p. 16.

¹¹⁶ G. TOURNIÉ, *La politique fiscale sous la Vème République*, Privat, Parigi, 1985, p. 36.

¹¹⁷ M. BOTTIN, *Histoire des finances publiques*, Economica, Parigi, 1997, p. 12; M. COLLET, *Droit Fiscal*, 6 ed, PUF, Parigi, 2017, p. 5.

¹¹⁸ Ramaux afferma « *Au lieu des termes "l'Etat social", on peut utiliser "l'Etat providence". Cette conception s'oppose à celle de "l'Etat gendarme". Cette expression comprend l'ensemble des interventions économiques et sociales de l'Etat* », si veda C. RAMAUX, *Quelle théorie pour*

Esso rappresenta un modo di agire sulle strutture economiche e sociali del paese per soddisfare gli obiettivi extra finanziari di ogni tipo¹¹⁹.

Si pensi ad esempio all'introduzione del *quotient familial* nel 1945 per aiutare le famiglie numerose e stimolare una politica d'incentivo alla natalità¹²⁰.

L'imposta assume la veste di strumento di regolamentazione dell'economia, per guidare i comportamenti dei contribuenti verso gli obiettivi di politica pubblica fissati dal governo¹²¹.

Questo fenomeno venne posto al centro di studi che riguardavano la componente psicologica e sociologica della norma tributaria operati da Dubergé¹²².

Questi, insieme con il tedesco Schmölders¹²³, fu tra i primi ad interrogarsi sugli effetti che le norme fiscali producono sui contribuenti.

Dubergé realizzò un'indagine a partire da gennaio a Pasqua 1957 sull'adempimento della dichiarazione da parte dei contribuenti, attraverso la quale potette studiare le opinioni dei contribuenti sulle tecniche fiscali e comprendere che anche il sistema fiscale aveva una componente psicologica.

A partire da questi studi si diffuse nella dottrina francese l'idea che l'istituzione di un'imposta abbia finalità d'indirizzamento delle condotte dei contribuenti oltre a quella di riscossione.

A tal proposito, il Consiglio Costituzionale ha parlato di "fiscalità incentivo" designando l'insieme di tutti i dispositivi fiscali (imposta e tasse ma anche detrazioni e crediti d'imposta) utilizzati dai poteri pubblici per incentivare i contribuenti ad assumere comportamenti conformi agli obiettivi d'interesse generale¹²⁴.

l'État social ? Apports et limites de la référence assurantielle. Relire François Ewald 20 ans après L'État providence, in *Revue Française des Affaires Sociales*, n. 1, 2007, p. 166.

¹¹⁹ M. COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 6 ed, Parigi, 2017, p. 177.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 6.

¹²¹ Si veda P. COLLIN, *Fiscalité environnementale et Constitution*, in *Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2, 2014, n. 43, p. 73-82.

¹²² J. DUBERGE, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, Presses universitaires de France, Parigi, 1961; G. SCHMÖLDERS, J. DUBERGÉ, *Problemas de Psicología Financiera*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pp. 127 ss;

¹²³ G. SCHMÖLDERS, *Psychologie des finances de l'impôt*, P.U.F., Parigi, 1973.

¹²⁴ M. Y. DAUDIGNY, C. DEROUCHE *Fiscalité et santé publique : état des lieux des taxes comportementales*, Rapport du Sénat n. 399 del 26 febbraio 2014, p. 12. Si rinvia alle pronunce del *Conseil constitutionnel* n. 441 del 28 dicembre 2000, punto 34; sentenza n. 488 del 29 dicembre 2003, punto 9; sentenza n. 599 del 29 dicembre 2009, punto 80 :« *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les*

Il Consiglio di Stato invece ha coniato il termine di fiscalità comportamentale con riferimento alle imposte che concernono la salute pubblica, proprio per sottolineare che l'obiettivo di queste imposte non è costituito dalla riscossione delle risorse ma dall'orientare i comportamenti degli attori economici¹²⁵.

La fiscalità comportamentale può assumere la forma della dissuasione o dell'incitazione¹²⁶.

Nel primo caso potrà assumere la forma di una imposta che grava sulle attività che s'intende scoraggiare, rendendole meno attrattive, ovvero nel secondo caso può assumere la forma di un aiuto fiscale finalizzato a favorire determinati comportamenti considerati positivamente.

La fiscalità incentivo avendo per oggetto d'incoraggiare o dissuadere alcuni comportamenti è frequentemente utilizzata per perseguire obiettivi economici o sociali.

Il Consiglio Costituzionale ha da molto tempo ammesso il legislatore ad utilizzare la fiscalità come strumento destinato a derogare ad una stretta applicazione del principio di uguaglianza davanti alle spese pubbliche, allo scopo di utilizzare la fiscalità come strumento destinato a dirigere i comportamenti dei contribuenti¹²⁷, pur mantenendo un controllo di coerenza. Questo punto sarà approfondito nella sezione seconda del capitolo primo della terza parte.

redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs », con nota W. MASTOR, La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort –et d'une renaissance ?- annoncée, in Actualité Juridique De Droit Administratif, n.5, 2010, pp. 277-282; X. MAGNON, De la possibilité d'une contribution carbone : entre censure constitutionnelle, contraintes communautaires et concurrence internationale, in Droit de l'Environnement, n. 180, 2010, pp. 219-224.

¹²⁵ Conseil d'Etat, *Guide des outils d'action économique*, Section du rapport et des études, gennaio 2017, p. 3.

¹²⁶ J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, collection manuel, Litec, Parigi, 2009, p. 38.

¹²⁷ P. COLLIN, *Fiscalité environnementale et Constitution*, in Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel, 2, 2014, n. 43, p. 78. Si rinvia alla seconda parte per approfondire i limiti posti dal principio d'égali  all'uso extrafiscale della norma.

II La fiscalità ambientale a protezione dell'ambiente

Oggigiorno la protezione dell'ambiente costituisce un obiettivo posto in cima all'agenda europea, internazionale e nazionale, la cui realizzazione appare di difficile soluzione.

La tutela dell'ambiente si esplica attraverso misure preventive o correttive volte alla conservazione del bene ambiente e delle risorse naturali in una prospettiva di solidarietà intergenerazionale¹²⁸, diffusasi con l'affermazione dello sviluppo sostenibile. Tra queste, si annovera anche lo strumento fiscale.

Il fondamento storico della fiscalità ambientale deve essere identificato nell'affermazione del fenomeno extrafiscale. Nella misura in cui la norma giuridica può operare seguendo uno schema funzionale, anche la legge fiscale può servire a scopi promozionali o dissuasivi. La fiscalità ambientale risulta pertanto caratterizzata non solo dallo scopo di recuperare risorse ma soprattutto, dalla sua capacità d'incidere sulle condotte degli agenti economici aggravando i costi dei prodotti e delle attività dannose per l'ambiente ovvero fornendo agevolazioni fiscali ed incentivi per fomentare condotte eco-compatibili. E questa componente comportamentale rappresenta il tratto peculiare della fiscalità ambientale, che ha spinto i governi nazionali a ricorrere al Fisco per intervenire sulle problematiche ambientali.

Tuttavia, inizialmente la funzione incentivante detenuta dalla fiscalità ambientale non è stata posta al servizio di una maggiore protezione dell'ambiente.

A dispetto di quello che si potrebbe immaginare i primi esempi di fiscalità ambientale non erano diretti a tutelare l'ambiente, quanto prevalentemente a ottenere risorse per coprire i costi dei servizi ambientali di risanamento.

Sia nell'esperienza francese che in quella italiana, per lungo tempo la protezione dell'ambiente ha costituito solamente un fine secondario rispetto alle esigenze di riscossione.

¹²⁸ Sul punto si veda F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, p. 21 e ss.

Molto sperso gli unici esempi di misure fiscali a scopo incentivante avevano lo scopo di promuovere lo sviluppo economico a discapito dell'ambiente¹²⁹.

Le prime misure fiscali ambientali francesi riguardavano il settore energetico, dei rifiuti e le risorse naturali. Nel campo dei rifiuti la fiscalità ambientale si affermò nel 1926, nella veste di *taxe d'enlèvement des ordures menagères* (TEOM), di competenza comunale. L'ammontare della tassa si determinava in funzione della rendita catastale del bene immobile, prescindendo da ogni considerazione ambientale, ma il gettito di questa imposta era devoluto a coprire i costi derivanti dal servizio di smaltimento dei rifiuti urbani.

Nel settore energetico, con la legge del 13 agosto del 1926 venne introdotta una tassa facoltativa sulle forniture di elettricità di potenza bassa e media, del tutto sprovvista di carattere ambientale. Nel 1944 venne poi adottata la *taxe parafiscale sur les produits pétroliers* il cui ricavato era devoluto al finanziamento delle attività dell'*Institut français du Pétrole*¹³⁰.

Infine per quanto concerne le risorse naturali, si devono ricordare le *redevances des mines e le redevances sur les consommations d'eau*. Le prime erano di competenza comunale e dipartimentale ed erano commisurate alla tipologia di prodotto estratto, senza alcun riferimento ai potenziali effetti negativi sull'ambiente. Le seconde invece di competenza comunali, furono istituite dal decreto del 1 ottobre 1954 in favore del *Fonds National pour le Développement des Adductions d'Eau* (FNDAE) e rispondevano alla necessità di contribuire alla costruzione della rete di acqua potabile nelle campagne alla fine della guerra.

Tra il 1960 ed il 1980 la fiscalità ambientale seppure non ancora incentivante, comincia a manifestare una maggiore attenzione verso l'ambiente¹³¹. Nel 1965 venne introdotto un primo incentivo favorevole all'ambiente che riguardava la depurazione delle acque industriali. Consisteva nel concedere un ammortamento del 50% del prezzo di vendita degli immobili destinati alla depurazione delle

¹²⁹ Ad esempio l'esenzione per 20 anni della *taxe foncière* nel caso di bonifica di una zona umida art. 1395-2° C.G.I che proveniva dalla legge del 3 frimaire an VII è stata abrogata solo nel 1991, si veda S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Paris, 2014, p. 34.

¹³⁰ Questa tassa è stata poi ricompresa nella TIPP e TICGN a partire dal 1 gennaio 2003.

¹³¹ Continuano le misure fiscali ambientali a finalità prevalentemente finanziaria tra cui la tassa annuale sulle installazioni nucleari (1962), una *redevance trimestrelle sur les raffineries de pétrole* (1977), la tassa sulle assi (*taxe à l'essieu*, 1972), una *redevance d'eau potable et d'assainissement* (1964), *taxe sur les emplacements publicitaires* (1981 sul modello di una precedente tassa sulla pubblicità del 1926).

acque industriali. Si intravede in questa misura un carattere incitativo non adeguatamente sviluppato in rapporto all'elevato ammontare degli investimenti necessari per le costruzioni.

Negli anni '80 furono implementate gli incentivi fiscali in favore della transizione energetica. Si pensi ai prestiti a tassi agevolati corrisposti a coloro che volevano intraprendere lavori per migliorare il consumo energetico delle loro abitazioni o delle detrazioni d'imposta per la sostituzione delle vecchie caldaie con dispositivi che utilizzavano l'energia solare.

Anche in Italia i primi prelievi ambientali furono strutturati per coprire i costi dei servizi legati all'ambiente, senza alcun riguardo all'efficacia incentivante.

Difatti si ricorda che, all'indomani dell'unità d'Italia, il Paese versava in una condizione di grave indebitamento pubblico. Il periodo post unitario fu pertanto caratterizzato dall'introduzione di numerose imposte, tra cui si ricordano quelle di fabbricazione: la tassa sulla birra e sulle acque gassate (1864); la tassa su polveri ed altre materie esplosive (1869), sugli spiriti (1870), sulla cicoria preparata per caffè (1874), sullo zucchero (1877), sull'olio di semi (1881) e sui fiammiferi (1896).

Si pensi poi al trattamento dei rifiuti, disciplinato dall'art. 268 del R.D. n. 1117 del 14 settembre 1931, poi abrogato dal D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Esso istituiva un corrispettivo per il ritiro e trasporto dei rifiuti domestici.

A partire dal 1976 si cominciò a manifestare una maggiore attenzione per l'ambiente e si ritenne necessario introdurre una normativa in tema d'inquinamento delle acque, attraverso la legge n. 319/76 (cd. Legge Merli), la quale da un lato obbligava tutti i titolari di scarichi a chiedere l'autorizzazione, e dall'altro imponeva dei valori limite a tutti quei parametri (metalli, solventi, oli, coliformi fecali ecc.) che, se sversati nelle acque in concentrazioni superiori a tali limiti, avrebbero causato un sicuro inquinamento del patrimonio idrico. L'articolo 16 imponeva il pagamento di un canone annuo per i servizi relativi alla raccolta e alla depurazione delle acque di scarico (civili ed industriali)¹³². Per gli scarichi industriali il pagamento del canone di fognatura avveniva in base

¹³² Critico nei confronti dei risultati della legge Merli fu R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, pp. 123 e ss.

alla quantità e alla qualità degli scarichi, mentre per gli scarichi civili in base esclusivamente alla quantità.

Dalla breve analisi delle prime forme di fiscalità ambientale emerge chiaramente che il legislatore ha fatto ricorso alla fiscalità, perché più facilmente accettabile da parte dei cittadini.

Nella fase iniziale la fiscalità ambientale ha costituito essenzialmente uno strumento per riscuotere risorse, e questo *trend* è in verità, per molti aspetti, rimasto invariato. Solo più di recente si è diffuso una maggiore sensibilità per l'ambiente, soprattutto con l'elargizione d'incentivi fiscali per favorire comportamenti ecologici, che si sono diffusi a partire dal anni Novanta¹³³.

Per quanto riguarda l'esperienza francese si annovera : a)

Per quanto concerne l'esperienza italiana si fa' riferimento a : a) i contributi finanziari erogati in caso di utilizzazione dei rifiuti come combustibile per energia elettrica (art. 33, comma 9, del d.lgs. numero 22 del 1997); b) contributi per la riconversione tecnologica degli impianti industriali (legge 305 del 1989); c) i programmi di risanamento delle industrie localizzate in zone ad alto rischio di crisi ambientale (d.lgs. 334 del 1999); d) la previsione di tariffe agevolate per il riutilizzo delle acque reflue e/o utilizzate dalle industrie (artt. 26 e 27 del d.lgs. 152 del 1999); e) gli incentivi per l'acquisto dei veicoli a trazione elettrica (decreto legge 324 del 1997, convertito in legge 403 del 1997).

¹³³ Una ipotesi particolare, che risale alla Rivoluzione francese concerne l'esenzione della *taxe foncier* riconosciuta attraverso l'art. 7 e 10 del decreto del 23 novembre 1790, ai proprietari di boschi e foreste per favorirne la cura e la manutenzione. Questa misura trovava la sua ragione nella funzione economica

Capitolo 2

Il fondamento economico della fiscalità ambientale

In questo capitolo s'indaga il fondamento economico del legame tra Fisco ed ambiente. Bisogna infatti rammentare che nell'affrontare la problematica ambientale la scienza giuridica è stata anticipata dalla scienza economica che si è occupata del rapporto tra sistema economico e ambiente nonché dell'inquinamento prendendo in considerazione il valore economico dei beni ambientali.

Innanzitutto si traccia l'evoluzione dei rapporti tra fisco ed ambiente, all'interno delle diverse correnti economiche che si sono affermate nel tempo (sezione 1).

L'ambiente è connesso all'economia da un legame risalente, che si è evoluto nel corso dei secoli a seconda delle ideologie dominanti. Il loro rapporto è caratterizzato da un andamento altalenante, che è passato dalla simbiosi dell'economia fisiocratica alla neutralità dell'epoca liberista, dalla rivalità del dopoguerra al tentativo di riconciliazione con l'avvento dello sviluppo sostenibile e la circolarità.

Successivamente si mettono in evidenza le ragioni che hanno spinto gli economisti a rivolgere la loro attenzione alla fiscalità, ed i differenti approcci maturati nell'elaborazione teorica della fiscalità ambientale (sezione 2).

Questa si è affermata inizialmente come concetto economico, nella veste di prelievi utilizzati nel tentativo di eliminare, ovvero quanto meno minimizzare, i costi sociali causati dall'inquinamento ambientale, tipico esempio di fallimento del mercato. In seguito però, la ratio economica si sbiadisce a causa delle difficoltà applicative connesse all'approccio pigouviano, che comportarono il sorgere di teorie alternative, fino a concorrere all'affermazione di un sostanziale cambio di paradigma che fissava il livello di protezione dell'ambiente che si intendeva realizzare. Questo manifestava una maggiore sensibilità verso l'ambiente in un'ottica preventiva e non più solo riparatoria.

Sezione 1 Il legame tra la protezione dell'ambiente e l'economia nel pensiero economico

Questa sezione si occupa di analizzare l'evoluzione dei rapporti tra economia e ambiente nel pensiero economico.

Appare necessario segnalare sin da subito che i rapporti tra economia ed ambiente sono mutati nel tempo a seconda della scuole economiche¹³⁴ e delle relative concezioni d'intervento dello Stato nell'economia¹³⁵.

La storia del pensiero economico è inevitabilmente storia della società, in quanto risulta inscindibilmente connessa alla realtà socio-economico del contesto in cui le teorie hanno preso forma. Ai fini di questa indagine risulta pertanto necessario riprendere alcuni elementi del contesto storico in cui si sviluppano le scuole economiche.

Nel corso degli ultimi due secoli l'evoluzione dei rapporti tra economia e ambiente può essere suddivisa in 4 fasi: la prima caratterizzata da una relazione simbiotica tra ambiente ed economia, la seconda contrassegnata da neutralità ed indifferenza, la terza contraddistinta da un rapporto conflittuale, ed infine la quarta permeata dall'avvento dello sviluppo sostenibile, per realizzare il quale si sono diffuse la green e la circular economy.

I La scuola fisiocratica

Nel periodo che va dal Medio Evo fino al mercantilismo¹³⁶, le relazioni tra economia ed ambiente sono state caratterizzate da una relazione simbiotica dal

¹³⁴ Kuhn intendeva per «scuola» una comunità scientifica che è riconosciuta ed istituzionalizzata sulla base di paradigmi metodologici che fondano la disciplina, si veda T. KUHN, *La structure des révolutions scientifiques*, Flammarion, Parigi, 1983, p. 11. Sulla nozione di “scuola” elaborata da Kuhn si rinvia a R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Dalloz, Paris, 2012, p. 23.

¹³⁵ M. BARASSI, *The notion of tax and the different types of taxes*, in B. PEETERS e altri (a cura di), *The concept of tax*, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 59.

¹³⁶ Si vuole ricomprendere nel mercantilismo tutti gli autori che vanno dall'inizio del XVI secolo fino alla prima metà del XVIII. Si tratta di un arco temporale molto ampio che giustifica le differenze talvolta profonde esistenti tra i differenti studiosi. Il maggiore interprete di questo pensiero economico è rappresentato da Jean Baptiste Colbert (1639-1683) fautore di una politica

momento che l'economia era quasi interamente basata sull'agricoltura e sul commercio.

Nella Francia della seconda metà del XVIII secolo la riflessione economica conobbe uno sviluppo importante attraverso l'influsso della scuola fisiocratica¹³⁷.

Il manifesto di questa corrente di pensiero è rappresentato dal *Tableau Économique* di François Quesnay (1694-1774) del 1758. Questi affermava l'esistenza di una interdipendenza tra economia ed ambiente naturale e rappresentava la terra come l'insieme delle risorse naturali e la sola fonte di ricchezza, che doveva pertanto essere preservata e gestita con dovizia.

Il punto di partenza di questa teoria fu la convinzione dell'esistenza di un ordine economico naturale basato su leggi fisiche e morali che rendono dannosi i tentativi dello Stato di regolamentare l'economia¹³⁸. Di conseguenza una buona gestione economica passava attraverso la sottomissione alle regole della natura, perché la sfera economica s'inseriva all'interno di quella biologica.

Notevoli furono i meriti di questa scuola sia dal punto di vista delle problematiche affrontate quali la produzione e la distribuzione, sia dal punto di vista metodologico, dal momento che per primi applicarono il metodo scientifico all'analisi della realtà economico-sociale aprendo la strada alle più mature riflessioni della scuola classica.

Questa relazione simbiotica si protrasse fino alla vigilia della rivoluzione industriale, quando fu proclamato il divorzio dell'uomo dalla natura.

II La scuola liberale

La scuola classica si sviluppò nel corso dell'ultima parte del XVIII secolo, all'alba di un periodo caratterizzato da profondi sconvolgimenti politici ed

commerciale protezionistica diretta ad accrescere la ricchezza della Francia incoraggiando lo sviluppo industriale e coloniale.

¹³⁷ La Scuola fisiocratica si afferma in Francia tra il 1700 ed il 1758, come reazione all'analisi mercantilista.

¹³⁸ A. MIRANTE, M. BERANZINI, *Economia Politica*, Cedam, Padova, 2013, p. 93.

economici dovuti alla rivoluzione industriale. Si deve a Adam Smith (1723-1790) ed in particolare alla sua opera “*La ricchezza delle nazioni*” pubblicata nel 1776 la nascita di questo approccio.

La natura non trovava spazio in questa scuola e l’economia si affermava come scienza neutra e meccanica. Secondo l’impostazione di Smith l’uomo era equiparato ad una merce e la società ad una società di commercio¹³⁹.

Jean Baptiste Say (1767-1832) derivava dalla gratuità delle ricchezze naturali la loro inesauribilità, e giustificava sulla base di tale rilievo la loro esclusione dal campo d’indagine economico, dal momento che non potevano essere né moltiplicate né esaurite¹⁴⁰.

Dai fisiocrati appresero l’idea dell’esistenza di un ordine naturale che interpretarono come ordine economico razionale e spontaneo previsto e voluto dalla natura stessa, di fronte al quale lo Stato deve astenersi dall’intervenire¹⁴¹.

Nel breve periodo, la visione classica risultava ottimista, poiché sanciva la capacità del sistema economico di ristabilire l’equilibrio grazie alle forze regolatrici del mercato. Adam Smith introdusse il concetto della mano invisibile per ribadire la capacità dei mercati di raggiungere la migliore situazione individuale e collettiva¹⁴². Ogni agente economico persegue i propri interessi personali e, così facendo, conduce l’intero sistema economico verso un equilibrio economico ottimale di breve periodo. Su queste basi di sviluppò la dottrina del laissez-faire¹⁴³, fondamento del liberismo economico cui s’ispirò la scuola classica o cd. liberale. Questa impostazione racchiude l’essenza della

¹³⁹ A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londra, 1776.

¹⁴⁰ J.-B. SAY, *Cours d’économie politique*, Parigi, 1803.

¹⁴¹ Secondo diversi manuali di economia politica, lo Stato non deve interferire con il mercato, ciò significa che deve garantire la libertà economica, politica e di scambio (assenza di monopoli e dogane). Le uniche attività che lo Stato deve svolgere sono la difesa del territorio e l’amministrazione della giustizia.

¹⁴² A. MIRANTE, M. BERANZINI, *Economia Politica*, Cedam, Padova, 2013, p. 110. Secondo Smith «ogni individuo cerca d’impiegare il suo capitale in modo che il suo prodotto aumenti di valore il più possibile. Generalmente non è nelle sue intenzioni favorire l’interesse pubblico, né è consapevole di quanto lo favorisca. Nel suo agire egli pensa solo alla sua sicurezza, al suo guadagno. In questo è guidato da una mano invisibile che tende ad un fine che non faceva parte delle sue intenzioni. Perseguendo il proprio interesse, spesso egli promuove quello della società più efficacemente di quando intende veramente promuoverlo». Smith ha adattato e denominato mano invisibile una forza che spinge il mercato verso il raggiungimento di un equilibrio.

¹⁴³ Con questa espressione si affermava la necessità del non intervento dello Stato nell’economia in base alla convinzione che il sistema economico operi spontaneamente sempre al meglio e sia pertanto in grado di autoregolarsi, adattandosi alle nuove situazioni che si verificano sul mercato.

concezione denominata “*finanza neutrale*”, la quale presupponeva che il mercato fosse in grado di assicurare da solo l’efficiente impiego e distribuzione delle risorse.

Allo Stato spettava soltanto il compito di garantire la sicurezza delle persone (difesa, sorveglianza, ordine pubblico, istruzione, ecc.) offrendo i beni pubblici essenziali¹⁴⁴.

Le ragioni della diffusione di questa teoria vanno ricondotte al contesto storico. Il potere era all’epoca nelle mani della chiesa, dei consigli locali e municipali, e delle corporazioni, che intervenivano frequentemente nell’economia allo scopo di favorire il raggiungimento dei propri interessi personali. Tra il 1776 e il 1830, si assistette ad un mutamento della società nella direzione dell’industria e del commercio. Iniziava a crescere il malcontento nei confronti del ruolo prepotente dello Stato, e si diffusero perciò molto rapidamente le idee promosse da Smith¹⁴⁵.

Bisogna poi precisare che la teoria economica classica risultava invece pessimista nel lungo periodo. Tale visione negativa si giustificava sul rilievo della consapevolezza delle risorse naturali come entità scarse e limitate, ovvero come un insieme finito di elementi.

Secondo l’idea classica, la crescita economica era un fenomeno temporaneo che conduceva l’economia verso un equilibrio di stato stazionario nel lungo periodo, ove la crescita economica e i profitti cessavano di esistere.

La scarsità delle risorse naturali era ben nota a Thomas Robert Malthus (1766-1834) che considerava la crescita della popolazione un freno alla crescita economica. Egli sosteneva infatti che la crescita demografica comportava una diminuzione del capitale e della produzione e di conseguenza della crescita¹⁴⁶.

La visione di David Ricardo (1772-1823) si soffermò egualmente sul rapporto tra scarsità delle risorse naturali e crescita affinando la tesi sostenuta da Malthus attraverso la teoria della rendita agricola. Questa affermava che mentre in un

¹⁴⁴ Keynes nel 1926 sosteneva che: “praticamente ogni azione dello Stato nel diciottesimo secolo in eccesso rispetto alle sue funzioni minime (difesa nazionale, mantenimento dell’ordine pubblico e amministrazione della giustizia) fu, o apparve, dannoso o inefficace”.

¹⁴⁵ E. ROTHSCHILD, *Sentimenti economici: Adam Smith, Condorcet e l'Illuminismo*, Il Mulino, Bologna, 2003, pp. 9-11.

¹⁴⁶ T. R. MALTHUS, *Essai sur le principe de population*, PUF, Parigi, 1980.

primo momento erano state sfruttate le terre più fertili, con il passare del tempo e l'aumentare della popolazione sarebbero stati utilizzati terreni sempre meno produttivi, generando rendimenti decrescenti che avrebbero comportato un rallentamento del processo di crescita fino al raggiungimento nel lungo periodo di uno stato stazionario.

L'ottimismo di fondo che caratterizzava la scuola classica nel breve periodo suscitò numerose critiche e reazioni da parte della scuola socialista.

La teoria economica elaborata da Karl Marx (1818-1883) si basa su diversi presupposti teorici dell'economia classica, tra i quali la teoria valore-lavoro e la visione dell'ambiente come un insieme finito di risorse. Secondo gli economisti marxisti la scarsità delle risorse aggravava il conflitto di classe tra lavoratori e capitalisti, e l'inquinamento rappresentava un costo che gravava solo sulle classi povere dal momento che i lavoratori erano costretti a vivere nelle città o nei pressi delle fabbriche, in luoghi ad alta concentrazione di inquinamento, esponendosi più degli altri al rischio di contrarre malattie. Il costo delle cure mediche per affrontare le malattie o preservare la propria salute equivaleva per Marx ad una riduzione del salario netto dei lavoratori.

Il pessimismo di lungo periodo della teoria classica si era trasformato con la teoria marxista in una delle principali critiche al capitalismo.

Gli economisti classici delle nuove generazioni cercarono quindi di superare l'*impasse* dei loro predecessori in vari modi. John Stuart Mill (1806-1873), evidenziava ad esempio l'importanza del progresso tecnologico nell'aumentare il rendimento delle terre e contrastare la tendenza decrescente causata dalla messa a coltura delle terre meno fertili (teoria di Ricardo) o dalla scarsità assoluta delle terre (teoria di Malthus). Il progresso tecnico ed i vincoli posti dalla scarsità delle risorse avrebbero generato una continua rincorsa tra loro evitando gli scenari pessimistici di lungo periodo ipotizzati dai classici. Il limite non esiste in quanto viene spostato in continuazione dal progresso¹⁴⁷.

¹⁴⁷ J.S. MILL, *Principes d'économie politique avec quelques applications à la philosophie sociale*, Guillaumin, Parigi, 1859.

III La scuola neoclassica, Keynes e la crisi petrolifera

Nei primi del Novecento si diffuse invece una fiducia senza limiti verso il progresso, che distolse ogni attenzione verso l'ambiente e l'inquinamento.

Con la teoria neoclassica si introdusse la figura dell'*homo oeconomicus* (individuo razionale ed egoista) e l'analisi economica si focalizzò sullo studio dei suoi comportamenti, delle sue scelte, poste in essere per massimizzare la propria utilità con estrema razionalità, introducendo importanti strumenti metodologici come il calcolo marginalista¹⁴⁸.

Inizia così un lungo periodo storico in cui la scienza economica ignora le interazioni tra l'economia e l'ambiente naturale. Secondo l'impostazione neoclassica i problemi come la crescita e l'esistenza di limiti alla utilizzazione delle risorse naturali sono formulati nell'ambito delle regole di funzionamento del mercato concorrenziale. Quest'ultimo, come noto, determina l'attività economica di produttori e consumatori i quali, razionalmente, tendono alla massimizzazione dei loro interessi individuali, attraverso il meccanismo dei prezzi e compatibilmente con il vincolo del reddito e della tecnologia disponibili. Per i neoclassici le questioni ambientali sono formulate essenzialmente in termini di esternalità positive o negative.

L'analisi economica abbandonò l'uso delle classi sociali come linguaggio economico a favore delle figure asettiche di consumatore e di imprenditore. La teoria del mercato neoclassica mirava ad escludere qualsiasi giudizio di valore, tentando di far entrare la scienza economica nell'olimpico delle scienze ufficiali.

Veniva ripreso il principio di Smith secondo cui il libero soddisfacimento dell'interesse individuale avrebbe complessivamente migliorato il benessere della società. In questo contesto si collocarono gli studi di Pareto (1848-1923) ed in particolare l'ottimo paretiano secondo cui l'economia tende ad un equilibrio

¹⁴⁸ In economia il marginalismo è una corrente di pensiero sviluppatasi tra il 1870 ed il 1890. In base all'impostazione marginalista il valore del prodotto riflette il grado di soddisfazione soggettiva che i consumatori attribuiscono ai diversi prodotti. La teoria del valore sostenuta dai marginalisti è fondata su fattori esclusivamente soggettivi, basati su calcoli di convenienza dei singoli individui: il valore di un prodotto è definito sulla base «dell'importanza che il consumatore attribuisce al prodotto stesso». Si rinvia a A. VANNUCCI, *La "Rivoluzione Marginalista" nelle Scienze Sociali: alcune osservazioni*, in Quaderni di storia dell'economia politica, vol. 8, n. 1, 1990, pp. 141-177.

in cui non è possibile migliorare la posizione di qualche individuo senza peggiorare quella di un altro¹⁴⁹. Il mercato avrebbe quindi portato alla migliore delle ipotesi possibili e il ruolo dello Stato e degli interventi pubblici vennero di conseguenza eliminati o giustificati soltanto in pochi casi.

La scarsa attenzione verso le considerazioni del lungo periodo produsse un'eccessiva fiducia verso il progresso tecnologico che impedì di considerare le risorse naturali come limite della crescita.

Nella impostazione neoclassica il mercato avrebbe sempre e comunque risolto le scarsità mediante le variazioni del prezzo. La visione ottimista del mercato produsse la fiducia cieca nel progresso, in grado di trovare soluzione anche ai problemi ambientali, e favorì durante il novecento la costruzione di grandi scempi e per ottenere l'umanizzazione dell'ambiente.

I principi del *laissez-faire* rimasero predominanti nelle politiche pubbliche fino alla Prima guerra mondiale¹⁵⁰. Questa aumentò i livelli medi di spesa pubblica notevolmente, in conseguenza dell'aumento della spesa militare bellica. L'accresciuta capacità impositiva che aveva consentito di finanziare almeno parzialmente l'aumento di spesa in tempo di guerra, consentì ai Governi di continuare a mantenere livelli di spesa più elevati rispetto al periodo prima della guerra e ad alcuni di questi di ripagare i danni di guerra.

I principi del liberismo economico che avevano ispirato la scuola classica furono presto smentiti dalla grave crisi del 1929 che colpì soprattutto i Paesi più progrediti, la quale mise in evidenza l'inadeguatezza dell'approccio classico di fronte alla ingente quantità di merci rimaste invendute ed ai milioni di lavoratori disoccupati.

Il mutamento di clima e della pubblica opinione sul ruolo dello Stato fu riassunto da Keynes (1883-1946) nel 1926, il quale sosteneva che “il compito principale per i Governi non è quello di fare cose che gli individui fanno già, rendendoli un poco più o un poco meno soddisfatti, bensì fare quelle cose che non vengono fatte per nulla”.

¹⁴⁹ V. PARETO, *Cours d'Économie Politique*, F. Rouge, Losanna, 1896.

¹⁵⁰ Bisogna ricordare che già alla fine dell'Ottocento, gli economisti tedeschi Schmoller e Wagner aggiunsero alla lista dei compiti legittimamente svolti dagli Stati la funzione redistributiva a quella allocativa, infatti nel 1880, fu introdotto in Germania l'embrione del primo sistema di sicurezza sociale sia pure con benefici e beneficiari estremamente limitati.

La Grande Depressione fu interpretata come un esempio di drammatico fallimento del meccanismo di mercato, un fallimento così grande da necessitare interventi statali senza precedenti.

John Maynard Keynes nell'opera *Teoria generale dell'occupazione, interesse e moneta* del 1936, respinse la legge degli sbocchi di Say secondo la quale non potevano verificarsi crisi di sovrapproduzione poiché l'offerta di beni e servizi crea automaticamente la propria domanda.

In base alla teoria di Keynes era invece possibile il realizzarsi di un equilibrio di sottoccupazione causato dal fatto che al crescere dei redditi i consumi crescono in maniera meno che proporzionale. Per mantenere quindi un certo volume di occupazione sono necessari degli investimenti pubblici sufficienti ad assorbire la differenza tra produzione totale e consumi totali. Di qui la necessità di un intervento dello Stato a sostegno della domanda globale al fine di aumentare i consumi e gli investimenti, consentendo il sovvenzionamento della spesa pubblica anche in disavanzo tramite il collocamento dei titoli di debito pubblico presso i risparmiatori e gli istituti di credito. Secondo la teoria keynesiana la politica fiscale costituisce uno degli strumenti che consente allo Stato di orientare le condotte nella direzione di una maggiore propensione marginale al consumo¹⁵¹.

L'approccio keynesiano si diffuse molto rapidamente tra i Paesi occidentalizzati¹⁵² impegnati a fronteggiare situazioni di squilibri e disoccupazione ma i suoi fondamenti furono messi in discussione della crisi petrolifera del 1970.

¹⁵¹ J.M. KEYNES, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Mecomillan, Londra, 1936, pp. 113 e ss.

¹⁵² Questa accresciuta convinzione sulle potenzialità positive dell'intervento dello Stato condusse anche molti paesi a introdurre specifiche modifiche costituzionali volte a garantire e rendere legalmente sostenibili le politiche attiviste. In Germania, la nuova costituzione dopo la seconda guerra mondiale accennava al ruolo dello Stato nel promuovere l'avvento dell' "economia sociale di mercato". Il compito di stabilizzazione macroeconomica venne incorporato nella costituzione verso la fine degli anni sessanta, e, dopo la prima crisi del petrolio, il Governo fu anche esentato dalla Corte Suprema dall'obbligo di copertura del bilancio pubblico. Tradizionalmente, la costituzione economica degli USA non conteneva forti controindicazioni nei confronti di politiche attiviste in campo sociale ed era inoltre molto difficile da cambiare. La Corte Suprema diede allora una mano al Governo consentendo la legislazione del *New Deal* e l'*Employment Act* del 1946, che assegnava al governo federale la responsabilità di promuovere il "massimo livello possibile di occupazione, produzione e potere d'acquisto".

Nel dopoguerra la crescita era diventata un idolo incontestabile, ma la crisi manifestava tutta l'inadeguatezza della dottrina keynesiana di fronte ai fenomeni di stagflazione che avevano colpito i Paesi industrializzati all'inizio degli anni '80.

Secondo alcuni economisti questi fenomeni erano stati causati da un eccessivo intervento dello Stato nell'economia che aveva determinato disavanzi insostenibili per correggere i quali si era ricorso ad un forte aumento dei prezzi.

In quegli anni si prendeva consapevolezza del fenomeno dell'inquinamento e dell'enorme spreco di risorse naturali.

Nel 1972 la pubblicazione del rapporto sui limiti dello sviluppo commissionato al Massachusetts Institute of Technologies dal Club di Roma¹⁵³ preannunciava la necessità di una "crescita zero" per far fronte ad un eccessivo tasso di crescita demografico che si scontrava con il limite delle risorse naturali, disponibili in quantità finite in natura e non incrementabili.

IV Lo sviluppo sostenibile, green economy ed economia circolare

Superate le crisi petrolifere gli studiosi cominciarono ad invertire il paradigma fino ad allora posto alla base della crescita economica. Non erano più interessati esclusivamente allo sviluppo economico, ma cercavano di renderlo compatibile con l'ambiente, ponendo i meccanismi economici al servizio della protezione ambientale.

Il primo fatto che segnò una svolta nella percezioni collettiva della tecnologia è il lancio della bomba atomica di Hiroshima e Nagasaki nel 1945: emergeva il potenziale distruttivo della scienza e ne venivano evidenziati gli effetti disastrosi soprattutto a scopi militari. La crisi energetica e la forte instabilità sociale e politica dell'occidente, che caratterizzarono gli anni '70, mise in discussione la

¹⁵³ Il Club di Roma costituisce una Organizzazione non governativa non-profit, di scienziati, economisti, uomini d'affari, attivisti dei diritti civili, alti dirigenti pubblici internazionali e capi di Stato di tutti e cinque i continenti. La sua missione è di agire come catalizzatore dei cambiamenti globali, individuando i principali problemi che l'umanità si troverà ad affrontare, analizzandoli in un contesto mondiale e ricercando soluzioni alternative nei diversi scenari possibili.

crescita e lo sviluppo. Nel 1972 si svolse a Stoccolma la prima Conferenza mondiale sull'ambiente e la sostenibilità.

Si elaborò il concetto di sviluppo sostenibile, che ricevette un grande risonanza internazionale a seguito della pubblicazione del Rapporto Brundtland del 1987 nel quale fu definito come un “*processus de changement par lequel l'exploitation des ressources, l'orientation des investissements, des changements techniques et institutionnels se trouvent en harmonie et renforcent le potentiel actuel et futur de satisfaction des besoins des hommes*”¹⁵⁴.

Tuttora non esiste una definizione normativa di sviluppo sostenibile, e all'interno dello stesso Rapporto sono presenti definizioni differenti di sviluppo sostenibile¹⁵⁵, il che lo rende un concetto sul quale non si riscontra unanimità di vedute.

La prevalente dottrina è concorde nel ritenere la struttura dello sviluppo sostenibile come costituita da tre pilastri: lo sviluppo economico, ambientale e sociale¹⁵⁶.

Inizialmente, il concetto di sviluppo sostenibile aveva una triplice funzione: sviluppo, protezione ambientale e restringimento del divario tra Nord e Sud del mondo. Questa nozione ha una dimensione necessariamente internazionale, dal

¹⁵⁴ Il concetto di sviluppo sostenibile trova la sua fonte nel diritto internazionale a partire dalla Conferenza di Stoccolma tenutasi nel 1972 sotto l'egida delle Nazioni Unite; esso è poi lentamente penetrato in ambito europeo ed infine negli ordinamenti nazionali che talvolta lo hanno positivizzato all'interno delle loro costituzioni. L'espressione fa la sua prima apparizione nel 1987, nel Rapporto Brundtland e viene successivamente positivizzato in alcuni atti di *soft law* della Conferenza di Rio del 1992. Nel 1997 l'Europa lo inserì tra gli obiettivi del trattato di Amsterdam. Per un approfondimento sulla dimensione internazionale dello sviluppo sostenibile si rinvia a L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, 1993, p. 500; T. TREVES, *Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, 1993, p. 377; H. C. BUGGE, C. VOIGT (eds.), *Sustainable Development in International and National Law*, Groningen, 2008, p. 591; M. PRIEUR, *Droit de l'environnement, droit durable*, Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 19 e ss.; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 9.

¹⁵⁵ Secondo il Rapporto *Brundtland*, lo «sviluppo sostenibile»: 1) ha una dimensione spaziale globale e comune; 2) ha una dimensione temporale di lunga durata; 3) è finalizzato a sostenere il progresso umano; 4) deve soddisfare i bisogni odierni, ma senza minare la possibilità delle generazioni future di soddisfare i propri, in un'ottica di equità intergenerazionale; 5) non ha limiti assoluti come, invece, è affermato nel Rapporto del 1972; 6) deve soddisfare i bisogni primari di tutti in modo che chiunque possa coltivare l'aspirazione ad un'esistenza migliore; 7) il fine ultimo è quello di generare armonia all'interno della specie umana e tra questa e la natura.

¹⁵⁶ J. B. RUHL, *Sustainable Development : A Five-Dimensional Algorithm for Environmental Law*, Stanford Environmental Law Journal, volume 18, 1999, p. 36, afferma che la nozione di sviluppo si fonda su “3 E”: *Environement, Economy, Equity*.

momento che la riduzione delle disuguaglianze tra paesi industrializzati e quelli in via di sviluppo è stato uno dei principali assi di lavoro della commissione Brundtland, uno dei punti di partenza era il legame inseparabile tra povertà e degrado ambientale.

Secondo questa visione l'obiettivo della crescita economica si accompagna a quello sociale di riduzione delle disuguaglianze e alla protezione dell'ambiente.

La tutela ambientale e lo sviluppo sostenibile divengono perciò inscindibilmente connessi: da un lato, la tutela dell'ambiente è uno dei pilastri dello sviluppo sostenibile, dall'altro, numerosi principi del diritto internazionale dell'ambiente concorrono alla realizzazione dello sviluppo sostenibile.

Si può distinguere un approccio economico ed un approccio ecologico allo sviluppo sostenibile. Il primo definisce lo sviluppo sostenibile come l'insieme delle condizioni e degli elementi che permettono il mantenimento o la crescita del reddito e del benessere economico, mentre il secondo implica una gestione delle risorse che assicuri una produzione costante nell'ottica dell'eguaglianza generazionale.

Secondo alcuni studiosi lo sviluppo sostenibile appare un vocabolo nuovo per una idea vecchia e di buon senso, che non ritiene concepibile un'economia senza risorse naturali, né una gestione di queste risorse senza razionalità economica; si tratta di un approccio pragmatico che mette gli strumenti economici a disposizione di una gestione del pianeta come un «*bon père de famille*»¹⁵⁷.

Nonostante sia richiamato in numerose fonti di diritto internazionale, europeo e nazionale¹⁵⁸, resta un principio politico più che giuridico, che manifesta un "apparenza di diritto"¹⁵⁹. Con riferimento ad esso si parla di principio o concetto

¹⁵⁷ J.-P. BARDE, *Economie et politique de l'environnement*, 2 ed., PUF, Parigi, 1992, p. 44.

¹⁵⁸ Lo sviluppo sostenibile è introdotto nell'ordinamento giuridico francese con la legge n. 95-101 relativa al rafforzamento della protezione dell'ambiente pubblicata in JORF n. 29 del 3 febbraio 1995 pp. 1840 e ss. Mentre per quanto concerne il sistema italiano bisogna attendere il decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152 recante "Norme in materia ambientale" pubblicato in GU n. 88 del 14 aprile 2006.

¹⁵⁹ C. CANS, *Le développement durable en droit interne : apparence du droit et droit des apparences*, Actualité Juridique de Droit Administratif, 2003, p. 210.

ma, in realtà si propende maggiormente per la sua ricostruzione in termini di obiettivo¹⁶⁰ in ossequio all'articolo 11 del TFUE.

Un gruppo di studiosi ed esperti pubblicò il *Green New Deal Group*¹⁶¹.

Questo analizzava le componenti dell'attuale crisi economica globale, in cui si inserisce in pieno il problema ecologico. Le proposte del rapporto del Green New Deal Group riguardavano due temi fondamentali: il primo, consiste nel ribadire il fatto che sia necessario agire sui meccanismi di finanziamento e tassazione soprattutto nel settore delle energie fossili, poiché è chiaro ormai che non si tratta di opzioni sostenibili e praticabili ancora per molto; il secondo invece sottolinea la necessità di creare politiche concrete che riducano le emissioni e contribuiscano a creare delle alternative per affrontare al meglio l'eventualità di un'improvvisa scarsità di petrolio.

Alla base dello sviluppo sostenibile c'è un nuovo modello teorico di sviluppo economico, la cd. *green economy*, che prende in considerazione l'attività produttiva valutandone sia i benefici derivanti dalla crescita, sia l'impatto ambientale provocato dall'attività di trasformazione delle materie prime¹⁶².

Il termine *green economy* è stato coniato per la prima volta nel 1989 all'interno del libro *Blueprint for a Green Economy*, testo chiave per i sostenitori di questa emergente disciplina che si occupa dell'economia dello sviluppo sostenibile¹⁶³.

Dal lancio nel 2008 della *Green Economy Initiative* (GEI) da parte delle Nazioni Unite, c'è stata una proliferazione di interpretazioni e definizioni, nonché la diffusione di numerosi altri termini correlati, tra cui “*green growth*” e “*greening the economy*”.

¹⁶⁰ M. PRIEUR, *Droit de l'homme à l'environnement et développement durable*, op. cit., p. 105 il quale vede nello sviluppo sostenibile «un objectif à atteindre qui implique l'intégration de l'environnement dans les autres politiques».

¹⁶¹ Il *Green New Deal Group*, ha tratto ispirazione dal programma del presidente Roosevelt messo a punto per porre rimedio alla Grande Depressione, e lo ha modernizzato allo scopo di alimentare una rivoluzione verde. Riunisce studiosi ed esperti di economia, politiche pubbliche e ambiente.

¹⁶² Il concetto di economia verde non si sostituisce a quello di sviluppo sostenibile, bensì è strumentale alla sua realizzazione, che risulta possibile solo attraverso l'ottimizzazione dell'economia. Cfr. United Nations Environment Programme, *Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication - A Synthesis for Policy Makers*, 2011, consultabile sul sito www.unep.org/greeneconomy

¹⁶³ D. PEARCE, A. MARKANDYA, E. B. BARBIER, *Blueprint for a green economy*, Earthscan, Londra, 1989.

L'economia verde è stata definita dal Programma ambientale delle Nazioni Unite come un sistema economico orientato ad un miglioramento del benessere umano e dell'equità sociale, con una significativa riduzione dei rischi ambientali e delle scarsità ecologiche¹⁶⁴. In tale contesto gli investimenti pubblici e privati devono mirare a ridurre le emissioni di carbonio e l'inquinamento, ad aumentare l'efficienza energetica e delle risorse, a evitare la perdita di biodiversità e conservare l'ecosistema. La *green economy* mira a risparmiare e utilizzare in modo efficiente risorse ed energia, a sviluppare energie rinnovabili, a stimolare il riciclo dei materiali per poter avere un benessere inclusivo di migliore qualità, tutelando il capitale naturale e i servizi eco-sistemici.

All'interno del modello economico verde ritroviamo poi un una nuova visione dei rapporti tra economia e ambiente, non più ispirata alla logica lineare, denominata economia circolare¹⁶⁵.

Il modello economico tradizionale partiva dalla materia per arrivare al rifiuto considerando l'ambiente "un serbatoio di rifiuti", ma ben presto emerse la necessità di analizzare il sistema economico globale come un sistema chiuso, in cui l'economia e l'ambiente non sono caratterizzati da correlazioni lineari, bensì da una relazione circolare. Si ritiene che il sistema economico si trovi all'interno di un più ampio sistema ecologico e deve conseguentemente rispettarne regole di funzionamento e limiti fisici, biologici e climatici¹⁶⁶.

¹⁶⁴ United Nations Environment Programme, *Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication - A Synthesis for Policy Makers*, 2011, consultabile sul sito www.unep.org/greeneconomy

¹⁶⁵ Il perimetro della *green economy* è più ampio rispetto a quello della circular economy che ne costituisce solamente una parte. La circular economy aspira all'utilizzo efficiente delle risorse, che realizza reintegrando le risorse biologiche nella biosfera ovvero promuovendo il riutilizzo ed il riciclo delle risorse tecniche prolungandone l'uso. La *green economy* è invece caratterizzata da un orizzonte più ampio che oltre alla *circular economy*, comprende anche il benessere e la resilienza degli ecosistemi. La *green economy* ha lo scopo di risparmiare e utilizzare in modo efficiente risorse ed energia, di sviluppare le energie rinnovabili, di riciclare e rinnovare i materiali per poter raggiungere un benessere inclusivo di migliore qualità, tutelando il capitale naturale e i servizi eco-sistemici. Sull'economia circolare si rinvia a F. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2017, p. 1849 e ss.; F. PEDDIS, *Sistemi di riciclo dei rifiuti secondo lo sviluppo dell'economia circolare e possibili interventi fiscali a livello locale*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 193-213.

¹⁶⁶ Si veda D.W. PEARCE, R.K. TURNER, *Economia delle risorse naturali e l'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 1990.

Secondo la *Ellen MacArthur Foundation* la *circular economy* rappresenta un'economia pensata per potersi rigenerare da sola, in cui qualsiasi prodotto viene consumato e smaltito senza lasciare traccia¹⁶⁷.

Appare difficile stabilire l'autore e la data cui ricondurre la nascita di questa idea, ma convenzionalmente la si riconduce alla fine degli anni Settanta.

Ricordiamo che l'idea di un circuito circolare dei materiali venne presentata nel 1966 da Kenneth E. Boulding nel suo articolo "*The Economics of the Coming Spaceship Earth*"¹⁶⁸. Nel 1976, in un rapporto presentato alla Commissione europea, dal titolo "*The Potential for Substituting Manpower for Energy*", Stahel e Reday delinearono la visione di un'economia circolare e il suo impatto in termini di creazione di posti di lavoro, risparmio di risorse e riduzione dei rifiuti¹⁶⁹. La ricerca venne pubblicata nel 1981 nel libro *Jobs for Tomorrow: The Potential for Substituting Manpower for Energy*¹⁷⁰.

Attraverso questa teoria si tentava d'invertire la logica del produci, usa, e getta in favore del riciclo per cercare di assicurare un utilizzo più efficiente delle risorse naturali, grazie al ricorso all'eco-innovazione.

L'Europa detiene un elevato tenore di spreco e per questo motivo, ha varato nel 2015 un ambizioso piano d'azione per l'economia circolare e lo sviluppo sostenibile¹⁷¹. Questo si sviluppa su due direttrici principali. Da un lato, si tratta di gestire le risorse in modo più efficiente, ovvero aumentandone la produttività nei processi di produzione e consumo, riducendo gli sprechi, mantenendo il più possibile il valore dei prodotti e dei materiali. Dall'altro, occorre evitare che tutto ciò che ancora intrinsecamente possiede una qualche utilità venga smaltito in discarica in forme peraltro non sempre legali, ma sia recuperato e reintrodotta nel sistema economico. Tra le priorità di questo piano si riscontra un'ampia

¹⁶⁷ Ellen MacArthur Foundation, *Towards a Circular Economy: Business Rationale for an Accelerated Transition*, 2015, consultabile sul sito www.ellenmacarthurfoundation.org

¹⁶⁸ K. E. BOULDING, *The Economics of the Coming Spaceship Earth*, in H. JARRETT (a cura di), *Environmental Quality in a Growing Economy*, Baltimore, 1966, pp. 3-14.

¹⁶⁹ W. STAHEL, G. REDAY, *The Potential for Substituting Manpower for Energy*, Working Paper n. 76/13, Commissione Europea, 30 luglio 1977.

¹⁷⁰ W. STAHEL, G. REDAY, *Jobs for Tomorrow: the potential for substituting manpower for energy*, Vantage Press, New York, 1981.

¹⁷¹ COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, L'anello mancante - Piano d'azione dell'Unione europea per l'economia circolare, COM(2015) 614 final, 2 dicembre 2015.

strategia di lotta alla plastica che ha assunto un ruolo chiave all'interno delle politiche europee¹⁷².

Nonostante il diffondersi di studi scientifici riguardanti le teorie economiche poste a fondamento dello sviluppo sostenibile, non si riscontra unanimità circa la possibilità di parlare di una vera e propria scuola economica dello sviluppo sostenibile dato il difficile inquadramento di questo fenomeno.

Sezione 2 L'elaborazione teorica della fiscalità ambientale

Acclarata l'esistenza di una relazione tra economia ed ambiente, ed analizzati i diversi orientamenti che si sono avvicinati nel tempo fino al recente avvento dell'economia circolare, si passa ad esaminare le ragioni che hanno spinto gli economisti a rivolgere la loro attenzione alla fiscalità, ed i differenti approcci maturati nell'elaborazione teorica della fiscalità ambientale.

S'individuano i progenitori della fiscalità ambientale, e si passano in rassegna le principali teorie economiche che si sono occupate dell'uso di strumenti economici, e quindi fiscali, per la risoluzione della problematica ambientale.

I L'economia ambientale ed i precursori dell'ecologia.

L'economia ambientale può essere considerata come una particolare specializzazione dell'economia neoclassica che studia due argomenti fondamentali: le esternalità ambientali ed il corretto *management* delle risorse naturali (in particolare, l'allocazione intergenerazionale ottimale delle risorse non rinnovabili).

¹⁷² COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, Strategia europea per la plastica nell'economia circolare, COM(2018) 28 final, 16 gennaio 2018. Per un'analisi del quadro giuridico vigente in tema di lotta alla plastica si rinvia a M. BISOGNO, *Plastic and green bag taxes: Italian recent trends*, paper presentato nel corso della 19ima General Conference of Environmental taxation, Madrid, 27-28 settembre 2018.

Secondo la teoria economica di derivazione neoclassica, l'ambiente naturale era un dato esogeno, ed i problemi ambientali dovevano essere affrontati dalla politica.

Tuttavia, di fronte alla diffusione di un grande movimento ambientalista che aveva puntato l'attenzione sull'esistenza di esternalità negative e sui problemi di gestione e allocazione delle risorse non rinnovabili, gli economisti cominciarono a prendere in considerazione questi due fenomeni.

Il primo problema poteva essere risolto dal progresso tecnologico, che attraverso l'innovazione poteva consentire di sopperire alla mancanza delle risorse esaurite. Mentre, per risolvere il secondo problema l'economia ambientale fece ricorso alla letteratura che si occupava dei fallimenti del mercato, la quale affermava la necessità dell'intervento pubblico come strumento di correzione e ripristino dell'efficienza allocativa dei mercati.

Si suole identificare in Arthur Pigou, il primo economista che si è occupato della ricerca di uno strumento volto a correggere le esternalità negative causate dall'inquinamento. In realtà bisognerebbe ricordare anche i lavori svolti da Alfred Marshall, K. William Kapp e Eugène Schueller.

Alla fine del '800 Marshall risultava il primo economista ad aver analizzato i costi esterni causati dalla produzione o dal consumo di determinati beni, che influivano positivamente o negativamente sull'utilità di altri agenti senza che questa interazione passasse attraverso il mercato¹⁷³.

L'economista tedesco Kapp fu il primo economista istituzionalista con interessi ambientali; egli s'interrogò sulla difficoltà di monetizzare i costi sociali ed ambientali esterni¹⁷⁴.

Eugène Schueller, fondatore del gruppo *L'Oréal*, trascorse 30 anni a studiare la possibilità d'ideare una riforma fiscale verde basata sull'introduzione di

¹⁷³ A. MARSHALL, *Principles of Economics*, Gordon & Breach, New York, 1890.

¹⁷⁴ K. W. KAPP, *The Social Costs of Private Enterprise*, Russell Press, Nottingham, 1950. Egli scriveva: «Porre un valore monetario e applicare un tasso di sconto (quale?) alle utilità o disutilità future per esprimere il loro valore attuale capitalizzato ci può dare un preciso calcolo (n.d.t.) valore monetario, ma questo non ci leva dal dilemma di una scelta e il fatto che corriamo un rischio sulla salute umana e la sopravvivenza. Per questo motivo, io sono propenso a considerare che il tentativo di misurare i costi sociali e i benefici sociali in termini monetari o valori di mercato è destinato a fallire. I costi sociali e i benefici sociali vanno considerati come un fenomeno extra-mercato; loro sono nati e derivano dalla società nel complesso, sono eterogenei e non possono essere confrontati quantitativamente tra loro e con gli altri nemmeno in linea di principio».

un'imposta sull'energia¹⁷⁵. La sua proposta partiva dalla constatazione che quasi tutte le operazioni che si effettuavano nella vita quotidiana necessitavano di energia.

Di conseguenza, secondo la sua impostazione, introducendo un'imposta sull'energia che sarebbe stata sopportata dai consumatori in quanto inglobata nei prezzi di beni e servizi, si sarebbero potute abolire tutte le altre imposte esistenti. L'imposta unica sull'energia avrebbe dovuto avere un'aliquota elevata e gravare sulle grandi fonti energetiche (elettricità, gas, petrolio, carbone, nucleare) con aliquote differenziate. La sua riscossione si operava alla fonte per evitare qualsiasi tipo di frode o evasione.

Il grande merito della teoria di Schueller fu quello di aver ideato una fiscalità a vocazione sociale più che economica, al fine di ristabilire l'equilibrio tra le macchine alimentate da energie fossili e l'uomo. L'8 ottobre 1959 fu avanzato un progetto di legge in tale direzione ma lo stesso non trovò mai la luce¹⁷⁶.

II La *ratio* economica della fiscalità verde: le esternalità negative e l'approccio economico come strumento di correzione

La teoria economica delle esternalità formalizzò ed estese l'ambito di applicazione degli interventi allocativi dello Stato.

Generalmente, dal punto di vista economico, l'intervento pubblico è giustificato e ritenuto necessario allorquando sussistono i cd. fallimenti del mercato¹⁷⁷, cioè situazioni in cui l'allocazione delle risorse è inefficiente e il sistema dei prezzi non riflette adeguatamente i costi o i benefici derivanti da una attività economica.

¹⁷⁵ E. SCHULLER, *L'impôt sur l'énergie*, éd du Rond-Point, Parigi, 1952. L'idea dell'imposta unica sull'energia è stata ripresa nell'ordinamento italiano da Perrone Capano, si veda R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 123 e ss.

¹⁷⁶ Si rinvia a R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 3, 2016, p. 281-293.

¹⁷⁷ Per approfondire il concetto di *market failures* si rinvia a BATOR, *The anatomy of market-failure*, in *The quarterly journal of law and economics*, 1958, rist. in BREIT, HOCHMAN (a cura di) *Reading in microeconomics*, Holt, Rinehart and Winston, New York, 1968, pp. 457 e ss.

Tali situazioni di inefficienza sono dovute alla presenza di effetti esterni o cd. esternalità. Queste esprimono l'idea che le decisioni di alcuni agenti economici possono esercitare effetti diretti¹⁷⁸ sul benessere di altri agenti esclusi dal processo decisionale.

Secondo l'impostazione tradizionale di Marshall e Pigou, in un'economia di mercato si possono manifestare esternalità negative riferite sia alla produzione che al consumo.

Si hanno esternalità nella produzione ogniqualvolta il risultato dell'attività produttiva di una singola impresa è influenzato direttamente anche dalle scelte produttive di altre imprese¹⁷⁹. Analogamente si possono avere esternalità nel consumo quando il benessere di un singolo consumatore viene a dipendere direttamente anche dal consumo di altri consumatori.

In generale, le esternalità nella produzione o nel consumo possono essere positive o negative, a seconda che il comportamento di alcune imprese o di alcuni consumatori determini rispettivamente, un danno o un beneficio ad altre imprese o consumatori.

Nei contesti in cui sono presenti esternalità, il sistema dei prezzi non fornisce un segnale corretto riguardo al costo di un bene, e per questa ragione produce un'allocazione inefficiente dello stesso.

Più precisamente possiamo quindi definire esternalità un costo esterno imposto ad un terzo, che non essendo sostenuto in prima persona dal produttore o consumatore di un bene non sarà tenuto in conto, con la conseguenza che essi produrranno o consumeranno una quantità maggiore di quella ottimale.

L'inquinamento ambientale costituisce un classico esempio di fallimento di mercato dovuto alla presenza di esternalità negative¹⁸⁰.

Il rapporto “*Stern Review on the Economics of Climate Change*”¹⁸¹, commissionato dal governo inglese all'economista Nicholas Stern¹⁸² per valutare

¹⁷⁸ E non indiretti, come avviene normalmente in un mercato di concorrenza perfetta, dove l'interazione di ciascun agente con tutti gli altri è mediata dai soli prezzi di mercato.

¹⁷⁹ G. ANTONELLI, N. DE LISO, G. GUIDETTI, R. LEONCINI, G. VITTUCCI MARZETTI, L. ZAMPARINI, *Economia*, 4 ed., Giappichelli, Torino, 2018, p. 172.

¹⁸⁰ W. J. BAUMOL, W. E. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1988; B. BISES, *Lezioni di Scienza delle Finanze*, Parte I, Giappichelli, Torino, 2013, pp. 140-141.

gli effetti dei cambiamenti climatici sull'economia mondiale, definisce i cambiamenti climatici il risultato del più ampio fallimento del mercato mai registrato a livello mondiale.

Studi scientifici hanno individuato la causa principale dei cambiamenti climatici nell'inquinamento atmosferico derivante dal rilascio di emissioni di anidride carbonica e gas simili, che provoca il surriscaldamento del pianeta. I principali responsabili di questo problema sarebbero i modelli di produzione industriale e le abitudini di consumo delle economie industrializzate.

Nelle decisioni di produzione e di consumo la considerazione dei danni ambientali è trascurata, per ragioni di massimizzazione di profitto o di risparmio economico.

Di regola, infatti, le imprese non si fanno carico spontaneamente delle esternalità negative, né si preoccupano delle conseguenze di lungo periodo del depauperamento delle risorse naturali e di conseguenza si determinano divergenze tra costo privato e costo sociale. In tal caso, il beneficio privato è maggiore di quello sociale, ed i costi privati risultano inferiori a quelli sopportati dalla collettività.

Per trovare una soluzione a questo problema è possibile ricorrere a diversi strumenti.

La distinzione più nota è quella tra strumenti giuridici, economici e volontari.

Gli strumenti giuridici sono stati i primi ad essere usati e sono espressione di un approccio dirigista, che si esplica attraverso politiche di *command and control*, che prevedono una diretta regolamentazione da parte dello Stato.

Si tratta dell'approccio più diffuso relativamente al fenomeno dell'inquinamento; esso si articola nella fase di fissazione dei divieti o limiti alla produzione d'inquinamento (command) da parte dei legislatori nazionali, cui

¹⁸¹ N. STERN, *The Economics of Climate Change. Stern Review*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006. Presidente dell'Istituto di Ricerca *Grantham* sui cambiamenti climatici e l'ambiente alla *London School of Economics*.

¹⁸² Presidente dell'Istituto di Ricerca *Grantham* sui cambiamenti climatici e l'ambiente alla *London School of Economics*.

segue la fase di controllo di detti standard tramite attività di monitoraggio ed irrogazione di sanzioni qualora non vengano rispettati (controllo)¹⁸³.

Questo approccio viene spesso utilizzato in ambito europeo quando il divieto o le limitazioni riguardano la presenza e/o l'utilizzazione di sostanze tossiche¹⁸⁴.

Esso presenta dei grandi limiti nella misura in cui per essere efficiente necessita di enormi quantità d'informazioni da parte del legislatore che molte volte non è dotato della sensibilità necessaria per comprendere a pieno i problemi connessi alla problematica ambientale, i quali sono prevalentemente di natura tecnico-scientifica¹⁸⁵.

Inoltre richiede ingenti costi di gestione per assicurare le attività di controllo e conserva un carattere di staticità che non incentiva la riduzione dell'inquinamento, a causa delle lungaggini cui è soggetta normalmente la revisione di una norma che ne rallenta l'attualizzazione¹⁸⁶.

Di fronte a queste difficoltà, a partire dagli anni '70 si è diffuso un secondo approccio, che concerne l'utilizzo di strumenti economici.

All'interno di questa macro categoria degli strumenti economici volti alla protezione dell'ambiente l'OCSE individua cinque tipologie differenti:

¹⁸³ F. URICCHIO, *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico*, Cacucci, Bari, 2014, p. 112.

¹⁸⁴ Per esempio il Regolamento (UE) n. 744/2012 della Commissione del 16 agosto 2012 che modifica appendici I e II della direttiva 2002/32/CE del Parlamento europeo e del Consiglio circa la quantità massima di arsenico, fluoro, piombo, mercurio, diossina pubblicata in GUUE L 219 del 17 agosto 2012 p. 5 e ss.

¹⁸⁵ B. BÜRGENMEIER, Y. HARAYAMA, N. WALLART, *Théorie et Pratique des Taxes Environnementales*, Economica, France, 1997, p. 37, gli autori affermano che a causa della mancanza di informazioni anche la disciplina meglio strutturata non sarà efficace « *faute de connaître les fonctions de coût des entreprises, les conditions de concurrence, les prix, ainsi que les fonctions de coûts externes (...), dans la grande majorité des cas, la réglementation même la mieux définie ne sera pas efficace économiquement* »

¹⁸⁶ Sul fallimento dello strumento della regolamentazione diretta come unico rimedio vi è ormai un orientamento conforme. Si rinvia a F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, 5 ss., i quali rilevano come sia dimostrata da tempo l'inefficienza dei sistemi di tutela ambientale basati solo (o principalmente) sulla regolamentazione diretta, rispetto ad un efficiente sistema di tributi ambientali; R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 473 secondo cui la rigidità della Legge Merli sulla tutela delle acque «ha portato anche per l'inefficienza dei controlli, al sostanziale fallimento della legge».

- 1) Tributi (tasse o imposte) e tariffe che possono avere una funzione disincentivante o di gettito o entrambe¹⁸⁷;
- 2) Sussidi che hanno funzione di aiuto finanziario per promuovere misure e attività volte alla riduzione dell'inquinamento
- 3) Depositi cauzionali che consistono in sovrapprezzi sulle vendite dei prodotti inquinanti che possono essere restituiti nel caso di raccolta ecocompatibile e di riciclaggio;
- 4) Penalità ed altre misure di deterrenza (quali l'obbligo di prestare fideiussione) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti;
- 5) Permessi negoziabili ed altri interventi di mercato che limitano le produzioni inquinanti e favoriscono processi industriali da cui deriva un minore impatto ambientale¹⁸⁸.

Gli strumenti economici, oltre ad essere meno costosi e più flessibili rispetto alla regolamentazione, si caratterizzano per un maggiore coinvolgimento dei destinatari che si traduce in una maggiore accettazione, e per un più marcato effetto incentivante. Essi non sono infatti fonte di comportamenti coercitivi, ma lasciano liberi gli inquinatori di decidere quale comportamento assumere, influenzando le loro scelte attraverso la diversa struttura dei prezzi¹⁸⁹.

Questi strumenti economici e finanziari, detengono tuttavia un grande svantaggio che deriva dalla loro natura incentivante e consistente nel fatto che i loro effetti possono intervenire solo a medio e/o lungo termine. Per questo motivo non sono chiamati a sostituire l'approccio normativo, ma a completarlo.

¹⁸⁷ Già l'economista Pigou, a partire dagli anni '30 aveva sostenuto il ricorso all'introduzione di un'imposta specifica sul prodotto inquinante, si veda infra paragrafo III di questo capitolo.

¹⁸⁸ OCSE, *Economic instruments for environmental protection*, Parigi, 1989.

¹⁸⁹ J.E. MILNE, M. S. ANDERSEN, *Introduction to Environmental Taxation Concepts and Research*, in J.E. MILNE, M.S. ANDERSEN (eds.), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar publishing, Cheltenham, 2012, p. 15 spiegano che «*Environmental taxes and permit trading regimes [...] are called economic instruments because they are founded on economic theories about how adjusting price signals can influence behavior, and they are also called market-based instruments because they operate in through the daily workings of the market*». Questa visione avvalorata la nostra tesi che ritiene elemento fondamentale della fiscalità ambientale il carattere incentivante.

Gli economisti hanno alimentato il mito del mercato, privilegiando l'approccio economico per l'internalizzazione dei costi esterni causati dall'ambiente, nella convinzione che tutto possa essere risolto attraverso il mercato¹⁹⁰.

Infine bisogna illustrare le caratteristiche degli strumenti volontari usati per combattere le diseconomie esterne. Si tratta di strumenti del tutto differenti da quelli di regolamentazione e di mercato, infatti essi non utilizzano né divieti e sanzioni, né tasse o incentivi, bensì si basano sulla negoziazione di impegni (accordi volontari), ovvero sull'adesione a sistemi di certificazione ambientale. In questi casi l'impresa o l'ente che aderisce a questi strumenti, si impegna volontariamente a migliorare il proprio impatto sull'ambiente in cambio di benefici derivanti dal riconoscimento di certificazioni spendibili che aumentano la loro credibilità e competitività nel mercato.

Nel corso degli anni '80 negli Stati Uniti si è fatto ricorso al cosiddetto diritto ad inquinare¹⁹¹: esso consiste nel calcolo, effettuato dall'operatore pubblico, della diseconomia *ottimale*. Questa pratica si è diffusa all'indomani della stipula del Protocollo di Kyoto, nel quale si era infatti immaginato un meccanismo internazionale di scambio di quote, al fine di ridurre le emissioni di gas ad effetto serra¹⁹². Tramite vendita all'asta, quindi, si assegna un permesso ad inquinare, che combina i benefici della regolamentazione e degli incentivi. Da

¹⁹⁰ D. FULLERTON, R. N. STAVINS, *How economists see the environment*, in R. N. STAVINS (a cura di) *Economics of the Environment*, 4 ed, W. W. Norton & Company, New York London, pp. 3-8.

¹⁹¹ M. FAURE, *L'analyse économique du droit de l'environnement*, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 77.

¹⁹² Il Protocollo di Kyoto (*Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change*) consiste in un trattato internazionale che concerne il surriscaldamento globale. Esso è stato firmato nel 1997 ed è entrato in vigore nel 2005 a seguito della firma della Russia. Gli Stati aderenti di obbligavano a ridurre le emissioni di gas serra almeno del 5,2% rispetto ai livelli registrati nel 1990. Per raggiungere tale obiettivo furono messi a punto tre strumenti: 1) il *Clean Development Mechanism* che permette agli aderenti di realizzare progetti per ridurre le emissioni nei Paesi in via di sviluppo in cambio di certified emission reduction credits ciascuno dei quali corrispondente ad una tonnellata di CO₂; 2) il *Joint Implementation* che attribuisce agli Stati iscritti nell'allegato B che abbiano realizzato un progetto per ridurre le emissioni in un altro Stato anch'esso iscritto nello stesso allegato, emission reduction units, ciascuna delle quali corrispondenti a una tonnellata di CO₂; 3) l'*Emission Trading* che regola il trasferimento e l'acquisto dei diritti di emissione tra Paesi. Sul protocollo di Kyoto e le sue applicazioni si rinvia in dottrina a P. BOHM, *International greenhouse gas emission trading —with special reference to the Kyoto Protocol*, Copenhagen, 1999; M. MIGIARRA *Politiche nazionali ed europee per la riduzione del livello di emissione dei gas ad effetto serra e per il raggiungimento degli obiettivi previsti dal trattato di Kyoto*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 1, 2004, p. 131 e ss.; G. CARPANI, M. CECCHETTI, T. GROPPI, A. SINISCALCHI, M. CARLI (a cura di), *Governance ambientale e politiche normative. L'attuazione del protocollo di Kyoto*, Il Mulino, Bologna, 2008.

un lato, il timore di sanzioni pecuniarie incoraggia i beneficiari di quote a limitare il degrado ambientale al di sotto di un determinato livello ritenuto accettabile dalle autorità pubbliche. Dall'altro, il potenziale di guadagno derivante dalle vendite di quote incoraggerà coloro che possono a ridurre ulteriormente il loro inquinamento.

Questi sistemi pongono, tuttavia, gravi difficoltà tecniche relativamente alla loro attuazione, con riguardo soprattutto alla definizione delle quote iniziali.

A partire dal 2005 l'Europa si è dotata di un sistema di scambio di quote di emissione che riguardano anidride carbonica, ossido di azoto e perfluorocarburi¹⁹³.

III L'approccio pigouviano

L'approccio pigouviano trova proprio nel caso ambientale la sua prima applicazione. Esso rappresenta la teoria economica più conosciuta relativamente al fenomeno dell'inquinamento.

L'economista britannico individuò una soluzione di mercato volta a far pagare i costi sociali causati dall'inquinamento ai responsabili dell'esternalità, per il tramite della tassazione.

Sebbene l'approccio fiscale pigouviano al problema delle esternalità negative risalga ai primi anni del '900, solo in tempi relativamente recenti è stato tuttavia considerato esplicitamente nell'ambito delle politiche ambientali, quando il

¹⁹³ Il sistema di scambio di quote di emissione (ETS) è stato introdotto attraverso la direttiva 2003/87/CE, oggetto di una serie di emendamenti nel corso del tempo. Riguarda più di 11 000 centrali elettriche e impianti di produzione nei 28 paesi dell'UE, cui si aggiungono Islanda, Liechtenstein e Norvegia, nonché le attività legate al trasporto aereo. Attualmente il sistema si trova nella terza fase, che è cominciata nel 2013 e terminerà nel 2020. Con la sentenza 28 aprile 2016 (cause riunite C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14, C-391/14, C-392/14, C-393/14) la Corte di Giustizia ha dichiarato l'invalidità del quantitativo massimo di quote gratuite di emissioni di gas ad effetto serra stabilito dalla Commissione per il periodo 2013-2020. A partire dal 2015 è cominciato un processo di riforma del sistema che è culminato con la pubblicazione della direttiva 2018/410/UE che stabilisce il funzionamento dell'Emissions Trading System europeo nella fase IV del sistema (2021-2030). In dottrina si rinvia a P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'emissions trading scheme: aspetti contabili e fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2010, pp. 10015 e ss.; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012.

legislatore ha spostato l'attenzione dagli strumenti di *command-and-control* agli strumenti di mercato, come i tributi e i permessi negoziabili.

Nella visione pigouviana, a causa della presenza di esternalità negative, lo Stato è legittimato a intervenire attraverso l'introduzione di un prelievo¹⁹⁴.

La soluzione dell'economista inglese prevedeva l'applicazione di un'imposta calcolata in modo che il suo ammontare eguagliasse l'esternalità negativa, o danno marginale sociale¹⁹⁵.

Il processo attraverso cui, il produttore di esternalità è indotto a considerare i costi sociali derivanti dalla produzione o dal consumo di determinati beni, si definisce internalizzazione dei costi.

L'applicazione di questa imposta genera due tipologie di vantaggi. In primo luogo, si presume che la quantità del bene o servizio inquinante si riduca sino a raggiungere il livello di allocazione efficiente, che coincide con il livello socialmente desiderabile, in considerazione dell'imposta il cui costo sarà sostenuto dai privati.

In secondo luogo, grazie all'imposta si ottiene un gettito che potrebbe essere utilizzato per compiere ulteriori azioni a tutela dell'ambiente ovvero per fomentare la ricerca e l'innovazione nella direzione di una maggiore eco-sostenibilità.

Le imposte pigouviane sono in grado di condizionare il comportamento dei soggetti economici scoraggiando le attività più inquinanti ed incentivandoli al contempo verso comportamenti più rispettosi dell'ambiente.

Il vantaggio di questo tipo di strumento si deve al fatto che fa scattare processi di sostituzione da parte sia dei consumatori sia dei produttori: in conseguenza di un prezzo maggiore i consumatori cercheranno beni che sostituiscono quelli inquinanti più costosi, i produttori d'altra parte investiranno in risorse pulite non tassate, al fine di abbassare i costi di produzione.

¹⁹⁴ A. C. PIGOU, *The Economics of welfare*, IV ed, Londra, 1932, p. 192 "It is possible for the State, if it chooses, to remove the divergence in any field by "extraordinary encouragements" or "extraordinary restraints" upon investment in that field. The most obvious forms which these encouragements and restraints may assume are, of course, those of bounties and taxes"

¹⁹⁵ L'OCSE definisce la tassa pigouviana come "a tax levied on an agent causing an environmental externality (environmental damage) as an incentive to avert or mitigate such damage", cfr. OCSE *Glossary of Statistical Terms*, consultabile sul sito www.oecd.org

In altre parole, l'idea alla base di questi prelievi è di scoraggiare i danni ambientali¹⁹⁶ incentivando gli agenti economici a ridurre la domanda di attività inquinanti attraverso l'aumento del costo di attività e prodotti dannosi per l'ambiente¹⁹⁷.

L'imposta pigouviana dovendo essere equivalente ai costi esterni inflitti all'ambiente, sembrerebbe rientrare nella categoria delle tasse piuttosto che dell'imposta¹⁹⁸.

Pigou aveva teorizzato la possibilità anche di ricorrere allo strumento del sussidio¹⁹⁹. Nella sua visione esso veniva erogato dalle autorità governative ai soggetti che generano esternalità positiva, creando, al contrario del caso dell'imposta, una diminuzione dei costi medi, che determina una maggiore produzione.

Nel caso di una esternalità il valore sociale del bene è maggiore rispetto al prezzo di mercato, ma l'attribuzione del sussidio permette al produttore di percepire un prezzo uguale al valore sociale (valore privato cui si aggiunge il beneficio esterno) derivante dal consumo del bene che produce esternalità.

Un sussidio in un dato settore può ottenere, come l'imposta pigouviana, la riduzione della produzione inquinante in favore di quella sovvenzionata, ma necessita, per essere finanziato, di risorse provenienti da prelievi in altri settori che possono avere un effetto distorsivo.

¹⁹⁶ P. M. HERRERA MOLINA, *Design options and their rationales*, in J.E. MILNE & M.S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, Northampton, USA, 2012, p. 86.

¹⁹⁷ J. MILNE, *Environmental taxation in the United States: the long view*, *Lewis & Clark Law Review*, vol. 15 n. 2, 2011, p. 418.

¹⁹⁸ P. M. HERRERA MOLINA, *Design options and their rationales*, in J.E. MILNE & M.S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publ., Cheltenham, UK, Northampton, USA, 2012, p. 87.

¹⁹⁹ Bisogna precisare che in questa sede si fa riferimento al sussidio pigouviano, e non al sussidio ambientale, molto spesso i due concetti vengono confusi. Mentre il sussidio pigouviano premia la produzione di esternalità positive, il sussidio ambientale, invece, avvantaggia le imprese che riducono le emissioni di sostanze inquinanti entro certi limiti. Anche se nel breve periodo la politica del sussidio ambientale sembra raggiungere il medesimo risultato della tassa, questa risulta inefficiente nel lungo periodo a causa del problema degli extraprofiti che determina. L'attribuzione di un sussidio ambientale alle imprese che riducono l'inquinamento produce degli extraprofiti a loro vantaggio. Questi, attirano nuove aziende ad entrare nel settore, le quali contribuiranno ad un aumento complessivo delle emissioni che richiederà un sussidio più elevato per mantenere lo standard prefissato, originando un circolo vizioso.

IV Le teorie economiche alternative

L'approccio pigouviano è stato fortemente criticato da Ronald Coase²⁰⁰, il quale sosteneva che se esiste un ben definito diritto su una risorsa naturale e se i costi di transazione collegati allo scambio di questa risorsa sono nulli, è possibile risolvere le distorsioni causate dall'esternalità negative attraverso negoziazioni volontarie dei diritti proprietari²⁰¹.

Le esternalità, secondo Coase, derivano dal fatto che non sono definiti con chiarezza i diritti di proprietà. Questa tesi prevede l'attribuzione a tutti gli agenti coinvolti di una dotazione iniziale dei diritti all'uso dell'ambiente che successivamente potevano essere oggetto di contrattazione tra danneggiante e danneggiato.

Bisogna ricordare che il teorema di Coase rappresenta la base teorica del meccanismo dell'*emission trading scheme*²⁰².

Mentre tramite l'imposta pigouviana lo Stato introduceva una distorsione per controbilanciare al fallimento del mercato, causato dalla presenza dell'esternalità negativa²⁰³; nell'approccio di Coase non era necessario che lo Stato intervenisse perché il commercio delle esternalità negative consentiva il raggiungimento dell'efficienza allocativa.

²⁰⁰ R. COASE, *The problem of social cost*, in *Journal of Law and Economics*, vol. 3, n. 1, 1960, p. 1 e ss; *ID.*, *Impresa, mercato e diritto*, Il Mulino, Bologna, 2006.

²⁰¹ M. L. CROPPER, W. E. OATES, *Environmental Economics: a survey*, in R. N. STAVINS (a cura di) *Economics of the Environment*, IV ed, W. W. Norton & Company, New York London, p. 56.

²⁰² L'*emission trade scheme* rappresenta un strumento economico, difatti la Corte di Giustizia nella sentenza 16 dicembre 2008, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine e altri*, causa C-127/07, par. 32 ha sostenuto che «la logica economica del sistema di scambio di quote consiste nel far sì che le riduzioni di emissioni di gas a effetto serra necessarie ad ottenere un risultato ambientale prestabilito avvengano al minor costo possibile. In particolare, permettendo la vendita delle quote assegnate, questo sistema intende stimolare ogni partecipante al sistema ad emettere una quantità di gas a effetto serra inferiore alle quote ad esso inizialmente assegnate, al fine di cederne l'eccedenza ad un altro partecipante che abbia prodotto una quantità di emissioni superiore alle quote assegnate». Secondo l'opinione di alcuni autori si tratterebbe più correttamente di Tuttavia e' innegabile che, in tale contesto, l'autorità pubblica esercita poteri autoritativi penetranti che spaziano dal piano programmatico, a quello autorizzatorio, fino al controllo e, da ultimo, alla sanzione. In questi termini, si può dire che il meccanismo si fonda sul connubio tra il «*marketbased approach*» e la regolazione basata sul «*command and control*» in tal senso si rinvia a S. GIORGI, *Aiuti di stato, fiscalità e "parafiscalità" nel settore energetico: ibridazione, modernizzazione e bilanciamento*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2017, p. 66.

²⁰³ P. MASTELLONE, *La leva fiscale come strumento economico per la tutela dell'ambiente*, in S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, p. 32.

Tuttavia i costi delle transazioni potevano risultare talvolta talmente alti da scoraggiare l'utilizzo della contrattazione²⁰⁴, ed in questa eventualità il governo poteva intervenire minimizzando le inefficienze allocando inizialmente le proprietà alla parte a cui assegna maggiore utilità.

Uno dei maggiori problemi concernenti l'approccio pigouviano consisteva nella necessità di una esatta informazione relativamente alla quantificazione dell'esternalità e quindi della relativa imposta che per consentire l'internalizzazione dei costi dell'inquinamento, doveva eguagliare il costo marginale dei danni²⁰⁵.

Per ovviare a questo problema, nacquero i cosiddetti approcci "second best" volti a privilegiare soluzioni efficienti ma non ottime²⁰⁶. Tra questi ricordiamo quello avanzato dagli economisti Baumol e Oates, che coinvolgeva una prospettiva politica ed economica.

Nel 1971 essi proposero al governo americano di determinare il livello accettabile di inquinamento al fine d'individuare la tassa o il sussidio necessario per raggiungere tale livello²⁰⁷. In un primo momento era compito della politica fissare il livello di inquinamento che s'intendeva raggiungere e successivamente si sceglieva lo strumento economico per raggiungerlo.

Nella visione di Baumol la tassa non costituiva quindi lo strumento per equiparare i costi privati a quelli sociali ma bensì per minimizzare i costi sociali.

²⁰⁴ In tal senso si veda E. DI GIULIO, *Le esternalità ambientali*, in Enciclopedia degli idrocarburi, Treccani, vol.4, Roma, 2007, p. 228 il quale sostiene che "la contrattazione proposta da Coase rappresenta una forma di mercato nella quale il bene esternalità può essere scambiato. È ovvio che l'esistenza diffusa di esternalità nelle nostre società confuta, in certa misura, il teorema di Coase: spesso la contrattazione non si realizza, non solo a ragione della mancata assegnazione dei diritti di proprietà, ma per alcuni ostacoli che la vanificano. Tra questi si ricordano i costi di transazione associati alla contrattazione (per es., costi di acquisizione dell'informazione, costi di negoziazione, costi di controllo del rispetto dell'accordo) che, spesso molto alti, la rendono non conveniente. Altre volte, invece, la contrattazione non si realizza perché gli agenti sono al tempo stesso danneggianti e danneggiati. Ciò accade, come si è visto, nel caso dell'inquinamento da traffico, insieme generato e subito dall'automobilista."

²⁰⁵ La natura pubblica dei beni rende particolarmente difficile la quantificazione dei costi causati all'ambiente e di conseguenza impedisce l'uso efficiente dello strumento dei prezzi in caso di diseconomie esterne, si veda D. FULLERTON, R. N. STAVINS, *How economists see the environment*, in R. N. STAVINS (a cura di) *Economics of the Environment*, IV ed, W. W. Norton & Company, New York London, p. 7.

²⁰⁶ Si veda B. BÜRGENMEIER, Y. HARAYAMA, N. WALLART, *Théorie et pratique des taxes environnementales*, Economica, Parigi, 1997, p. 50.

²⁰⁷ W. BAUMOL, W. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1988, p. 44-45.

Per effetto della difficoltà d'internalizzazione totale dei costi esterni, mutava l'obiettivo dell'introduzione della tassa, che diventava così la minimizzazione dei danni, quindi indirizzando i comportamenti degli agenti economici.

Capitolo 3

Il fondamento giuridico della fiscalità ambientale

Il ricorso agli strumenti fiscali per combattere l'inquinamento non trova la sua giustificazione in esigenze di natura esclusivamente economica, ma trova il suo fondamento anche in principi giuridici.

La fiscalità ambientale che era stata inizialmente concepita nella sua connotazione economica ha acquistato successivamente una matrice giuridica con la positivizzazione dei principi internazionali ed europei a tutela dell'ambientale.

Questi ultimi hanno costituito la base giuridica che ha legittimato gli Stati europei ad istituire tributi ed agevolazioni fiscali ambientali²⁰⁸.

Questo capitolo è dedicato alla consacrazione del legame tra Fisco ed ambiente nel diritto positivo. In esso si tracciano i fondamenti giuridici della fiscalità ambientale individuando le basi normative della fiscalità ambientale.

Grazie alle sollecitazioni internazionali la fiscalità ambientale è riuscita a trovare il proprio spazio all'interno dell'ordinamento positivo, ed ha ricevuto consacrazione da parte degli ordinamenti nazionali, sovranazionali ed internazionali.

Prima di procedere con l'analisi giuridica delle figure del tributo e dell'agevolazione ambientale, appare opportuno mostrare la centralità che ha assunto la protezione dell'ambiente nel diritto. Inizialmente s'illustra perciò il percorso che ha condotto all'affermazione della protezione dell'ambiente nel diritto positivo (sezione 1).

Si passano in rassegna le convenzioni internazionali che hanno condotto all'assunzione di consapevolezza della problematica ambientale e gli atti di soft law che ne sono derivati, nonché gli impegni assunti dall'Europa in favore di una maggiore protezione dell'ecosistema.

Si esamina poi il grado di tutela dell'ambiente penetrato negli ordinamenti nazionali, avendo riguardo alla nozione giuridica di ambiente che si è affermata in Italia ed in Francia ed al suo percorso di costituzionalizzazione.

²⁰⁸ E. A. LA SCALA, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 14.

In seguito si analizza l'affermazione della fiscalità ambientale nel diritto positivo (sezione 2). Si esaminano i principi che regolano il rapporto tra fiscalità e protezione dell'ambiente, con particolare riferimento al principio del "chi inquina paga" che ha giustificato l'adozione di tributi e agevolazioni ambientali da parte dei governi nazionali. Grazie all'introduzione del principio del chi inquina paga, il ricorso ai prelievi quali strumenti economici per combattere la questione ambientale, trova la sua giustificazione normativa. Solo con l'avvento dello sviluppo sostenibile, che manifesta l'esigenza di una maggiore tutela ambientale preventiva si diffonde una nuova lettura del chi inquina paga in combinato disposto con i principi di prevenzione e precauzione, che legittima anche gli interventi agevolativi.

Sezione 1 L'affermazione della protezione dell'ambiente nel diritto positivo

Dopo aver esaminato la fiscalità ambientale dal punto di vista economico richiamando il pensiero economico e l'elaborazione teorica, ci si concentra sull'individuazione del quadro normativo di riferimento che regola la tutela dell'ambiente a livello internazionale, europeo e nazionale.

I La protezione dell'ambiente e dello sviluppo sostenibile nel diritto internazionale ed europeo

Appare necessario cominciare dall'analisi dell'ambito internazionale ed europeo, poiché è soprattutto grazie alle sollecitazioni derivanti dall'OCSE e dall'allora Comunità Europea che l'approccio fiscale alla problematica ambientale si è consolidato.

A L'ambiente e la sua protezione nel diritto internazionale.

La salvaguardia dell'ambiente, è diventata da decenni una questione prioritaria nell'agenda internazionale, a fronte del crescente inquinamento e dei frequenti disastri ecologici che hanno causato gravi ripercussioni sulla qualità della vita e sull'economia in generale.

A partire dagli anni '70 gli Stati economicamente più sviluppati hanno iniziato a riconoscere la necessità di intervenire a monte al fine di garantire la preservazione dell'ambiente e delle sue risorse naturali, definendo una politica ambientale e una regolamentazione giuridica a vocazione universale.

La questione ambientale è diventata così una questione globale da affrontare a livello internazionale, attraverso la predisposizione di strumenti convenzionali, di carattere multilaterale, regionale o bilaterale, volti a proteggere l'ambiente naturale dai fenomeni di degrado dovuti all'attività umana.

La Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente umano tenutasi nel 1972 a Stoccolma rappresenta il primo summit internazionale devoluto alla problematica ambientale²⁰⁹.

La Dichiarazione di principi scaturita dalla Conferenza, costituisce il primo strumento universale a considerare i rischi ambientali prodotti dalle attività umane e ad enunciare alcuni principi generali²¹⁰. Il principio 21 riconosce per la prima volta la tutela dell'ambiente come valore autonomo dal quale consegue l'obbligo per ciascuno Stato di far sì che le attività svolte sul proprio territorio, sotto la

²⁰⁹ L. PINESCHI, *I principi del diritto internazionale dell'ambiente: dal divieto di inquinamento transfrontaliero alla tutela dell'ambiente come common concern*, in R. FERRARA, C. E. GALLO (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente. Le politiche ambientali, lo sviluppo sostenibile e il danno*, tomo I, Giuffrè, Milano, 2014, p. 100; F. MUNARI, L. SCHIANO DI PEPE, *Tutela transnazionale dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2006, p. 483-484. Per ulteriori approfondimenti, si veda, *ex multiis* S. MARCHISIO, *Il diritto internazionale dell'ambiente*, in G. CORDINI, P. FOIS, S. MARCHISIO (a cura di), *Diritto ambientale: profili internazionali, europei e comparati*, Giappichelli, Torino, 2008, pp. 1 e 6; L. RAJAMANI, *La mise en oeuvre du droit international de l'environnement*, Brill - Nijhoff, Leiden/Boston, 2011.

²¹⁰ Nella Dichiarazione di Stoccolma per la prima volta, la comunità internazionale afferma con chiarezza la gravità del degrado ambientale e l'esigenza che gli Stati lo affrontino attraverso politiche e normative internazionali, nazionali e regionali tendenti a prevenire le cause principali di inquinamento delle risorse naturali. Sotto questo profilo, il principio 21 delle Dichiarazione, stabilisce infatti che gli Stati hanno «il diritto sovrano di sfruttare le loro risorse secondo politiche ambientali» e «il dovere di assicurare che le attività esercitate nei limiti della loro giurisdizione o sotto il loro controllo non causino danni all'ambiente di altri Stati o in aree al di fuori dei limiti delle giurisdizioni nazionali».

propria giurisdizione o sotto il proprio controllo, non provochino danni all'ambiente degli altri Stati anche al di là della propria giurisdizione²¹¹.

Nei due decenni successivi alla Conferenza di Stoccolma, presero avvio numerosi studi e ricerche scientifiche sullo stato di salute del pianeta, ciò nonostante, fino agli anni '80, la tutela giuridica dell'ambiente ha avuto una connotazione prevalentemente settoriale, nel solco di una politica ambientale riparatoria, volta perlopiù a porre rimedio ai danni prodotti.

Solo a partire dai primi anni '90, si è fatta strada una nuova prospettiva improntata maggiormente sulla prevenzione degli eco-disastri.

Con la Conferenza delle Nazioni Unite tenutasi a Rio de Janeiro nel 1992, veniva finalmente risolto il dualismo sviluppo-ambiente con l'ingresso nella Dichiarazione di Rio della formula dello sviluppo sostenibile²¹². Quest'ultimo indicava la ricerca di un temperamento tra esigenze contrastanti affinché si garantisse uno sviluppo economico senza pregiudicare le generazioni future²¹³.

Inoltre con la Dichiarazione di Rio si passava dalla tutela ambientale del territorio alla tutela dell'ambiente globale, come interesse pubblico internazionale.

²¹¹ Occorre ricordare che nel 1941 fu emessa una nota decisione arbitrale sul caso della fonderia *Trail*, che condannò il Canada per aver consentito un uso nocivo del proprio territorio.

²¹² Il concetto di sviluppo sostenibile trova la sua fonte nel diritto internazionale a partire dalla Conferenza di Stoccolma tenutasi nel 1972 sotto l'egida delle Nazioni Unite; esso è poi lentamente penetrato in ambito europeo ed infine negli ordinamenti nazionali che talvolta lo hanno positivizzato all'interno delle loro costituzioni. L'espressione fa la sua prima apparizione nel 1987, nel Rapporto Brundtland e viene successivamente positivizzato in alcuni atti di soft law della Conferenza di Rio del 1992. Nel 1997 l'Europa lo inserì tra gli obiettivi del trattato di Amsterdam. Tuttora non esiste una definizione normativa di sviluppo sostenibile ma si suole ricomprendere nella sua struttura tre pilastri: lo sviluppo economico, ambientale e sociale. La tutela ambientale e lo sviluppo sostenibile sono perciò inscindibilmente connessi: da un lato, la tutela dell'ambiente è uno dei pilastri dello sviluppo sostenibile; dall'altro, numerosi principi del diritto internazionale dell'ambiente concorrono alla realizzazione dello sviluppo sostenibile. Si rinvia a L. PINESCHI, *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1993, p. 500; T. TREVES, *Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1993, p. 377; H. C. BUGGE, C. VOIGT (eds.), *Sustainable Development in International and National Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2008, p. 591; M. PRIEUR, *Droit de l'environnement, droit durable*, Bruyant, Bruxelles, 2011, p. 19 e ss.; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 9.

²¹³ Il principio 3 della Dichiarazione di Rio enuncia, infatti, che il diritto allo sviluppo deve essere realizzato in modo da soddisfare le esigenze di sviluppo e di tutela ambientale delle generazioni presenti e future.

Si affermano in essa: il principio del patrimonio comune dell'umanità riferito ai beni ambientali, quello di precauzione (art. 15²¹⁴), quello di equità intergenerazionale come corollario dello sviluppo sostenibile.

L'Agenda 21 formalizzava alcuni progetti di sviluppo sostenibile nell'intento di creare le basi per i successivi piani di sviluppo, senza trovare però il seguito sperato.

Si organizzarono numerosi incontri internazionali per trattare singole tematiche concernenti la problematica dello sviluppo sostenibile, quali la popolazione (Cairo, 1994), il ruolo della donna (Pechino, 1995), la pianificazione del territorio (Istanbul, 1996) e il clima (Kyoto, 1997). La riunione svoltasi a Kyoto è stata quella che ha suscitato più dibattiti, essa si conclude con la sottoscrizione da parte di 141 nazioni, di un Protocollo sul clima attraverso cui si impegnavano a ridurre del 5,2% le emissioni di gas ad effetto serra tra il 2008 e il 2012.

A dieci anni di distanza dalla Conferenza di Rio, in occasione del successivo summit mondiale sullo Sviluppo Sostenibile tenutosi a Johannesburg dal 26 agosto al 4 settembre 2002, si è dovuto prendere atto degli scarsi progressi registrati sulla strada dello sviluppo sostenibile. Un importante apporto derivante dal vertice di Johannesburg è rappresentato dalla creazione di forme di collaborazione per sostenere i Paesi in via di sviluppo.

²¹⁴ Articolo 15 della Dichiarazione di Rio: «Al fine di proteggere l'ambiente, gli Stati applicheranno largamente, secondo le loro capacità, il principio di precauzione. In caso di rischio di danno grave o irreversibile, l'assenza di certezza scientifica assoluta non deve servire da pretesto per differire l'adozione di misure adeguate ed effettive, anche in rapporto ai costi, dirette a prevenire il degrado ambientale». Questo principio veniva affermato già nella Carta mondiale della natura del 1982, atto non giuridicamente vincolante, il quale affermava che: (i) le attività che comportano un elevato grado di rischio per la natura devono essere precedute da un esame approfondito e i loro promotori devono dimostrare che i benefici derivanti dall'attività prevalgono sui danni eventuali alla natura; e (ii) qualora gli effetti nocivi di tali attività siano conosciuti in maniera imperfetta, esse non dovranno essere intraprese (art. 11, b). Il concetto di precauzione trova poi compiuto riconoscimento in maniera settoriale, in relazione alla protezione dello strato d'ozono (con la Convenzione di Vienna del 1985), dell'ambiente marino e dei corsi d'acqua (per mezzo, anzitutto, della Dichiarazione interministeriale sulla protezione del Mare del Nord del 1987) e al divieto di importazione di rifiuti pericolosi in Africa (Convenzione di Bamako del 1991). Dopo la Dichiarazione di Rio, il principio di precauzione trova fertile terreno di consacrazione in numerose ulteriori convenzioni, poste in particolare a salvaguardia dei mari, dei laghi e dei corsi d'acqua fluviali (*ex multiis*, Convenzione di Helsinki sulla protezione e l'utilizzazione dei corsi d'acqua transfrontalieri e dei laghi internazionali, 1992; Convenzione di Helsinki sulla protezione dell'ambiente marino nell'area del Mar Baltico, 1992; Convenzione di Parigi sulla protezione dell'ambiente marino dell'Atlantico del Nord-Est, 1992), così che nessun dubbio sussiste ormai in merito al ruolo fondamentale rivestito dalla «precauzione» all'interno del diritto ambientale internazionale.

B L'ambiente e la sua protezione nel diritto europeo

Il Trattato istitutivo della Comunità economica europea del 1957 non individuava una competenza dell'allora Comunità in materia di ambiente, in ragione del fatto che il Trattato aveva una finalità prettamente economica.

Per quanto concerne l'ambito europeo la tutela ambientale è lenta a penetrare nelle fonti europee, bisogna attendere la fine degli anni sessanta del secolo scorso per registrare le prime iniziative europee in campo ambientale²¹⁵.

Ci si riferisce in particolare alla disciplina europea in tema di etichettatura di sostanze pericolose²¹⁶, volta al ravvicinamento delle legislazioni nazionali, al fine di agevolare il pieno esercizio delle libertà fondamentali.

I Trattati istitutivi della Comunità Europea non davano alcun rilievo all'ambiente, e gli interventi europei a tutela dell'ambiente dovevano passare attraverso un'interpretazione estensiva degli art. 2, 100 e 235 del TCE, concernenti rispettivamente gli obiettivi della Comunità, il ravvicinamento delle legislazioni e i cd. poteri impliciti²¹⁷.

All'esito della Conferenza di Stoccolma, si assunse però consapevolezza dell'urgenza della questione ambientale e della necessità di provvedere anche a livello europeo.

La CEE adottò la prima comunicazione in materia di ambiente il 22 luglio del 1971, nella quale si stabilì che la protezione e il miglioramento dell'ambiente facevano già parte dei compiti assegnati alla Comunità, rientrando implicitamente o esplicitamente negli obiettivi dell'organizzazione, come ribadito anche nel Vertice di Parigi del 1972 che definì i nuovi campi di azione della Comunità, incluso quello ambientale. Nel 1973 fu emanato il primo programma d'azione in

²¹⁵ P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna tributaria*, 4, 2005, p. 1163.

²¹⁶ DIRETTIVA DEL CONSIGLIO del 27 giugno 1967 concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative alla classificazione, all'imballaggio e all'etichettatura delle sostanze pericolose (67/548/CEE)

²¹⁷ Questa pratica fu legittimata dalla Corte di Giustizia che pose alla base delle prime misure ambientaliste questi articoli. Per un *excursus* storico sulla politica ambientale europea si veda H.J. GLAESNER, *L'environnement comme objet d'une politique communautaire*, in J. CHARPENTIER (a cura di) *La protection de l'environnement par les Communautés Européennes*, Pedone, Parigi, 1988.

materia ambientale²¹⁸ e numerose direttive finalizzate alla tutela della salute nel mercato interno²¹⁹.

Nel 1987, l'articolo 25 dell'Atto Unico Europeo introdusse all'interno del Trattato CEE un titolo dedicato all'ambiente (Titolo VII), che divenne la prima base giuridica per una politica ambientale europea.

L'art. 130 R ricomprendeva la tutela dell'ambiente tra gli obiettivi dell'azione comunitaria ed enunciava al secondo paragrafo i cui doveva ispirarsi la politica comunitaria in ambito ambientale: precauzione²²⁰, azione preventiva²²¹, correzione alla fonte²²² e "chi inquina paga"²²³. Inoltre, il paragrafo 4 introduceva il principio di sussidiarietà al fine di regolare la competenza normativa concorrente tra Stato e Comunità Europea²²⁴. Quest'ultimo principio inizialmente introdotto in materia ambientale fu generalizzato con il Trattato di Maastricht.

²¹⁸ Dichiarazione del Consiglio delle Comunità europee e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri riuniti in sede di Consiglio, del 22 novembre 1973, concernente un programma di azione delle Comunità europee in materia ambientale, pubblicata in GUCE C 112 del 20 dicembre 1973.

²¹⁹ Direttiva 75/439/CEE del Consiglio, del 16 giugno 1975, concernente l'eliminazione degli oli usati; Direttiva 75/440/CEE del Consiglio, del 16 giugno 1975, concernente la qualità delle acque superficiali destinate alla produzione di acqua potabile negli Stati Membri.

²²⁰ Il principio di precauzione è stato inserito in ambito europeo con il Trattato di Maastricht che lo ha previsto all'interno dell'art. 130 R. Il suo significato è stato specificato nella Dichiarazione di Rio del 1992 dove si legge che «quando vi è la minaccia di un danno serio ed irreversibile, la mancanza di una piena certezza scientifica non deve essere utilizzata come motivo per rinviare l'adozione di misure i cui risultati sono proporzionali ai costi al fine di prevenire la degradazione dell'ambiente». Esso accentua il fine preventivo che deve ispirare la politica ambientale. E' connesso al principio del chi inquina paga nella misura in cui per evitare d'incorrere nelle responsabilità che quest'ultimo comporta è necessario soddisfare il principio precauzionale dimostrando di aver approntato tutte le misure necessarie per scongiurare un eventuale accadimento dannoso.

²²¹ Il principio di azione preventiva è stato affermato sin dal primo Programma d'azione ambientale del 1973, poi confermato nel Trattato CE fino al confluire nel TFUE. Esso autorizza l'Unione a predisporre misure di prevenzione di enti dannosi per l'ambiente, ed è stato posto a fondamento dell'adozione della procedura di valutazione dell'impatto ambientale (V.I.A) per i progetti che siano suscettibili di avere una rilevante incidenza sull'ambiente.

²²² Il principio di correzione alla fonte è stato inserito nell'art. 174 del Trattato CE e sancisce che il danno all'ambiente debba essere fermato il prima possibile agendo il più vicino possibile presso la fonte del fenomeno dannoso. In ogni caso quando il danno si sia prodotto occorre correggere alla fonte la lesione.

²²³ Tale principio verrà esaminato più diffusamente nel paragrafo seguente. Sul significato del principio del "chi inquina paga" in ambito internazionale si rinvia alla ricostruzione di F. PALOMBINO, *Il significato del principio del "chi inquina paga" in diritto internazionale*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, n.5, 2003, p. 871 e ss.

²²⁴ Il base al principio di sussidiarietà la disciplina di ogni materia deve essere affidata al livello di governo più idoneo a curare efficacemente gli interessi da proteggere. Esso non deve essere inteso come un principio regolatore della ripartizione delle competenze tra Stati membri e Comunità, quanto piuttosto una condizione dell'esercizio di competenze di cui si risulti già direttamente in possesso. Si tratta di un concetto dinamico che consente all'Unione di dosare il proprio intervento in base alle necessità. Si rinvia a G. TREMONTI, *Il libro bianco del nuovo fisco (come passare*

Nel 1992, a Maastricht, fu riscritto l'articolo 3 del Trattato di Roma inserendo alla lettera k) la politica ambientale tra gli ambiti di azione dell'Unione.

Il Trattato di Amsterdam, nel 1997, ha espressamente ricompreso fra gli obiettivi dell'Unione "uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile" ed un "elevato livello di protezione dell'ambiente" (art. 2²²⁵), nonché confermato l'art. 3 lett. k) e le disposizioni contenute nel titolo dedicato all'ambiente che però furono rinumerate confluendo negli articoli 174, 175 e 176²²⁶.

A partire dal 1998 l'Unione sviluppa importanti programmi ambientali che riguardano diversi settori: la promozione delle fonti energetiche rinnovabili (ALTENER)²²⁷, l'efficienza energetica (SAVE)²²⁸, i trasporti (STEER)²²⁹.

dal vecchio al nuovo attraverso federalismo, tassazione ambientale, e semplificazione), in Bollettino Tributario, 1994, p. 1813.

²²⁵ L'articolo 2 afferma che «La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 3 A, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri».

²²⁶ R. ALFANO, *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio "chi inquina paga"*, positività e negatività rispetto al prelievo ambientale, in *Innovazione e Diritto*, n. 5, 2009, p. 2.

²²⁷ Il programma ALTENER aveva lo scopo di promuovere le fonti energetiche rinnovabili nella Comunità Europea, aveva una durata quinquennale (1993-1997) e riguardava quattro categorie principali di azioni: 1) studi, strategie di mercato e valutazioni tecniche; 2) misure per sostenere le iniziative degli Stati membri tese ad ampliare o creare infrastrutture (comprese le attività di formazione e informazione); 3) misure di aiuto alla creazione di una rete di informazioni onde favorire un migliore coordinamento tra le attività nazionali, comunitarie e internazionali; 4) studi, valutazioni e altre misure per accertare la fattibilità tecnica e relativi vantaggi, sia per l'economia che per l'ambiente, dello sfruttamento industriale della biomassa a fini energetici. Nel 1997 al termine della durata di ALTNER, questo programma è stato poi sostituito e implementato tramite nuovo programma quadro in tema di energia cd. ALTENER II (1998-2002) finalizzato a sostenere lo sviluppo di strategie di mercato per le risorse rinnovabili, ALTENER III (2003-2007). Il Programma Energia Intelligente Europa (EIE), istituito con la decisione n. 1639/2006/CE, prevedeva tra i suoi obiettivi di favorire l'efficienza energetica, le fonti di energia rinnovabili e la diversificazione energetica, ha contribuito ad assicurare un'energia sicura e sostenibile per l'Europa supportando gli stati dell'UE impegnati a raggiungere gli obiettivi della strategia europea 2020 (-20% emissioni gas serra; +20% efficienza energetica; +20% energie rinnovabili), rafforzando la competitività attraverso misure dirette a: A) incoraggiare l'efficienza energetica e l'uso razionale delle risorse energetiche (sottoprogramma SAVE, *Specific Actions for Vigorous Energy Efficiency*); B) promuovere le fonti d'energia nuove e rinnovabili e incoraggiare la diversificazione energetica (sottoprogramma ALTENER, *Promotion of renewable energy sources in the Community*); C) promuovere l'efficienza energetica e l'uso di fonti d'energia nuove e rinnovabili nei trasporti (sottoprogramma STEER, *Transport strand of the Intelligent Energy Europe Programme*).

²²⁸ Il programma SAVE è stato dal 1992 la pietra miliare della strategia dell'Unione per limitare le emissioni di CO₂. Malgrado la limitatezza dei fondi, SAVE ha apportato un importante contributo all'utilizzazione razionale dell'energia nell'Unione europea. È stato introdotto con decisione del Consiglio 91/565/CEE), aveva una durata quinquennale (1991-1995) ed incorporava

La strategia europea per uno sviluppo sostenibile stipulata nel 2001 a Göteborg ha definitivamente legittimato la necessità imprescindibile di promuovere l'economia e la coesione sociale senza peggiorare la qualità dell'ambiente²³⁰.

Attualmente la disciplina ambientale è contenuta nel titolo XX, agli articoli 191, 192 e 193 TFUE.

Il Trattato non contiene una definizione del termine ambiente ma al primo paragrafo dell'articolo 191 TFUE elenca gli obiettivi della politica ambientale, consistenti nella salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, nella protezione della salute umana, nell'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, nella promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici.

Il secondo paragrafo afferma che l'Unione mira ad un elevato livello di tutela ambientale, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione e precisa i principi cui deve ispirarsi l'attività europea in materia ambientale: precauzione, azione preventiva, correzione alla fonte, e chi inquina paga.

Di particolare rilievo, poi, in linea con il passato, l'art. 11 TFUE (*ex art. 6 TCE*) che, nell'affermare nella cd. "clausola trasversale" il principio di integrazione, sancisce che le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle politiche e azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile, seguendo in questo modo quanto affermato, nel contesto globale

D'altra parte, che si tratti di un obiettivo primario dell'Unione europea, è evidente dai considerando del Preambolo in cui si precisa che gli Stati membri, «determinati a promuovere il progresso economico e sociale dei popoli» e a realizzare il mercato interno, tengono conto non solo del principio dello sviluppo

il programma per un impiego più efficiente dell'energia elettrica (PACE) e il programma di gestione dell'energia a livello regionale e urbano (PERU). E' stato sostituito dal programma SAVE II nel periodo 1996-2000.

²²⁹ Il programma STEER – *Energia e trasporti* – costituisce una delle linee d'azione del programma Quadro per la competitività e l'innovazione (CIP) 2007-2013. STEER aveva ad oggetto: a) sostegno ad iniziative riguardanti tutti gli aspetti energetici dei trasporti e la diversificazione dei carburanti; b) promozione dei carburanti rinnovabili e dell'efficienza nei trasporti; c) sostegno all'elaborazione e all'attuazione di provvedimenti legislativi.

²³⁰ G. CORDINI, *Diritto ambientale comparato*, Cedam, Padova, 2002, p. 35.

sostenibile, ma anche del rafforzamento della tutela dell'ambiente, in ragione della necessità di perseguire una crescita sostenibile e compatibile con la salvaguardia della salute e della natura, poiché l'integrazione ambientale in ogni settore è funzionale a diminuire le pressioni della produzione sull'ambiente naturale. Nella stessa realizzazione del mercato interno, d'altra parte, l'Unione Europea individua, come fine, non solo lo sviluppo sostenibile e la crescita equilibrata, ma anche il raggiungimento di un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente (art. 3, par. 3, TUE). Così, anche con riguardo all'azione esterna dell'Unione, l'art. 21, lett. f), TUE indirizza gli interventi verso l'adozione di misure internazionali «volte a preservare e migliorare la qualità dell'ambiente e la gestione sostenibile delle risorse naturali mondiali al fine di assicurare lo sviluppo sostenibile», che ha un valore giuridico funzionale a conciliare la tutela ambientale con la crescita economica.

Un ruolo determinante nella creazione e definizione contenutistica dei principi a tutela dell'ambiente è stato svolto dalla Corte di Giustizia attraverso la sua giurisprudenza.

II La tutela dell'ambiente negli ordinamenti nazionali

L'ambiente è un concetto polisemico e trasversale, che per essere esaminato necessita di un approccio multidisciplinare.

Per molto tempo ha prevalso la dottrina che non concepiva l'ambiente come una nozione giuridica²³¹. Successivamente l'ampiezza delle riforme che hanno

²³¹ In tal senso si esprimeva la dottrina francese capeggiata da Lamarque il quale, rifiutando una concezione estensiva della materia, ha fatto notare criticamente che «tutto può rientrare nell'ambiente in tal senso si veda J. LAMARQUE, *Droit de la protection de la nature et de l'environnement*, LGDJ, Parigi, 1973, p. 152. Egli concordava con la posizione di Giannini che sosteneva che quella di "ambiente" non è una nozione giuridica, ma soltanto la somma di una pluralità di profili giuridicamente rilevanti, cfr. M. S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 1, 1973, pp. 15 e ss. Significativa era anche la posizione di Prieur, che ha qualificato l'ambiente come una «nozione camaleonte» e ha fatto notare come la stessa venga normalmente intesa come espressiva di almeno due significati: all'approccio ecologista che configura l'ambiente come un «insieme di dati ed equilibri di forze concomitanti che condizionano la vita di un gruppo biologico» si contrappone quello urbanistico architettonico volto a qualificarlo come «la zona di contatto tra uno spazio

investito gli assetti normativi nazionali, internazionali ed europei, unitamente alla diffusione di una mutata sensibilità in materia ambientale, hanno condotto ad una riconsiderazione unitaria della materia che è stata segnata da una rilettura del fenomeno secondo un approccio sistemico²³².

Oggi gli esperti di diritto ambientale esaltano l'autonomia e la centralità del bene-ambiente come oggetto *ex se* di riflessione e tutela, non più ancillare ad altri valori²³³.

L'ambiente rappresenta un bene giuridico in senso lato²³⁴ e contemporaneamente un valore.

Apprezzabile appare il tentativo di ricondurlo tra i “nuovi diritti”, che non sono qualificabili né tra i diritti collettivi né tra quelli ambientali, ma che a causa delle loro caratteristiche richiedono un bilanciamento tra la tutela individuale e la responsabilità sociale²³⁵.

Fino alla fine degli anni '80, nei Paesi europei, esistevano una molteplicità di normative settoriali che tutelavano specifici interessi riconducibili all'ambiente, nonché una pluralità di organismi volti a garantirne la protezione.

Si trattava in prevalenza di norme attinenti all'assetto del territorio ovvero volte alla tutela di valori artistici, paesaggistici o della salute²³⁶.

costruito e il contesto (naturale o artificiale) in cui si colloca», si rinvia a M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Dalloz, Parigi, 1984, p. 2.

²³² Tale mutamento di prospettiva emerge in due diversi scritti di Prieur, si rinvia a M. PRIEUR, *Pourquoi une revue juridique de l'environnement*, in *Revue Juridique de L'environnement*, n.1, 1976, pp. 3-4; *ID.*, *Droit de l'environnement*, 4 ed, Dalloz, Parigi, 2016, p. 14. L'Autore che aveva definito l'ambiente come un semplice raggruppamento normativo privo di una propria specificità, poi, proprio sulla base di un approccio sistemico, ha finito per considerarlo un diritto ormai maturo caratterizzato da tratti particolari del tutto autonomi. Del resto una tale prospettiva di studio della materia era già stata sollecitata in ambito internazionale, sul punto si veda F. FUENTES BODELON, *L'environnement comme systém global, implications juridiques, introduction au Recueil de textes internationaux Calidad de Vida*, medio ambiente y ordenacion del territorio, Madrid, 1983, p. 25.

²³³ S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La declinazione di “ambiente” e la tassazione ambientale oggi*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente: nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 47.

²³⁴ Per approfondire questa visione si rinvia a S. PUGLIATTI, *Beni e cose in senso giuridico*, Giuffrè, Milano 1962, pp. 27 e ss.

²³⁵ P. BARILE, *Nuovi diritti e libertà fondamentali*, in F. RICCOBONO (a cura di), *Nuovi diritti dell'età tecnologica*, Giuffrè, Milano, 1991, pp. 1 e ss.

²³⁶ Per quanto concerne l'Italia la prima legge sanitaria, contenente disposizioni per la vigilanza del suolo, sull'abitato e sulle sostanze alimentari, fu approvata nel 1888, e venne assorbita successivamente dal T.U. delle leggi sanitarie del 1934. Anche la prima legge in materia di protezione ed incremento delle foreste appartiene alla fine del XIX secolo, mentre della prima metà del secolo scorso sono la legge sulla protezione delle bellezze naturali (legge 29 giugno

In quasi tutti gli Stati, l'interesse ambientale ha assunto una specifica rilevanza istituzionale con la creazione di appositi centri di riferimento.

In Italia, la legge n. 349/1986 istitutiva del Ministero dell'ambiente fornì una forte spinta, mentre in Francia nonostante la creazione nel 1971 del Ministero dell'ambiente²³⁷, bisogna attendere la fine degli anni '90 per assistere ai primi tentativi di riforma del sistema tributario in chiave ecologica²³⁸.

La costituzionalizzazione dell'ambiente è attuata nella maggior parte dei paesi, con l'eccezione di alcuni Stati nei quali è rinvenibile solamente l'impegno del legislatore, come ad esempio la Danimarca, l'Irlanda, l'Australia, il Giappone, gli Stati Uniti.

Le disposizioni relative all'ambiente sono spesso inserite nel testo stesso della costituzione, ma raramente costituiscono espressione di un capitolo ad esse dedicato, mentre nella maggior parte dei casi si trovano in diversi articoli uniti o sparsi del testo costituzionale.

1939, n. 1497), la legge urbanistica (legge 17 agosto 1942, n. 1150), la legge sulla raccolta, il trasporto e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (legge 20 marzo 1941, n. 366). I primi parchi naturali c.d. "storici", inoltre, furono istituiti a partire dal 1922. Il primo parco nazionale, quello del Gran Paradiso, venne istituito allo scopo di «conservare la fauna e la flora e di preservare speciali formazioni geologiche e la bellezza del paesaggio»; l'anno successivo con la legge 12 settembre 1923, n. 1511 veniva istituito il Parco nazionale d'Abruzzo per «la tutela delle bellezze naturali e delle formazioni geologiche e paleontologiche, per la tutela delle piante e dei boschi, per la tutela dei pascoli, per la tutela della selvaggina e del patrimonio ittico». Quella che, ad ogni modo, viene considerata la prima normativa propriamente ambientale è la legge 13 luglio 1966, n. 615, concernente la lotta contro l'inquinamento atmosferico (c.d. legge "antismog"), seguita dalla legge sulle sostanze pericolose (1974), dalla legge Merli sull'inquinamento idrico (1976) e dal decreto legislativo sui rifiuti (1982). Il termine ambiente si rinviene nella legge 1 giugno 1939, n. 1089 sulla tutela delle cose d'interesse artistico o storico ove, all'art. 5, si stabilisce che «il Ministro per l'educazione nazionale [...] può procedere alla notifica (l'apposizione del vincolo) delle collezioni o serie di oggetti che, per tradizione, fama e particolare caratteristiche ambientali, rivestono come complesso un eccezionale interesse artistico e storico». È chiaro che il termine è qui usato in senso meramente descrittivo. Nello stesso senso di attinenza all'arte e alla cultura va inteso il termine "ambiente" quando è stato utilizzato, nel 1975, nella denominazione del nuovo Ministero per i beni culturali e l'ambiente (legge 29 gennaio n. 5). Per quanto riguarda l'esperienza francese, gli autori fanno risalire la prima disciplina ambientale al decreto imperiale del 15 ottobre 1810 *sur les installations classées ou encore la gestion collective des cours d'eau par des associations agréées (loi de 1829)*. Fu però la legge n. 629 del 10 luglio 1976 a segnare la nascita del diritto ambientale nell'ordinamento francese. Dopo la sua emanazione furono introdotte numerose discipline ambientali che regolavano singoli settori, tra cui si ricorda la legge 1153 del 30 dicembre 1982 sui trasporti. Sul punto si veda J. FROMAGEAU, *La police de la pollution à Paris de 1666 à 1789*, tesi diretta da P. GUTTINGER, Université Paris II, 1989; J.-L. ALBERT, *La dimension environnementale dans l'histoire fiscale française*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, p. 5-16.

²³⁷ Il Ministero dell'ambiente francese fu definito ministero dell'impossibile perché dotato dello 0,1% del budget statale.

²³⁸ D. BUREAU, O. GODARD, J.-C. HOURCADE, C. HENRY, A. LIPIETZ, *Fiscalité de l'environnement*, *Conseil d'analyse économique*, La Documentation française, Parigi, 1998.

Nell'ordinamento italiano manca un riferimento diretto all'ambiente nella Costituzione, ciononostante l'attività ermeneutica di dottrina e giurisprudenza ha consentito di riconoscere rilievo costituzionale alla protezione dell'ambiente.

Mentre l'ordinamento giuridico francese è caratterizzato dall'inclusione della protezione dell'ambiente nella *Charte de l'environnement* cui rinvia espressamente il preambolo della Costituzione²³⁹.

Si osserverà in entrambi gli ordinamenti che l'affermazione del diritto all'ambiente è transitato inizialmente attraverso il diritto alla salute.

A La tutela giuridica dell'ambiente nell'ordinamento italiano

a La nozione giuridica di ambiente nell'ordinamento italiano

Nella risoluzione della questione definitoria si sono contrapposti due distinti orientamenti: quello «pluralista» che enuncia la nozione di ambiente²⁴⁰ attraverso la descrizione, o meglio la elencazione, delle sue componenti possibili oggetti della tutela ambientale, e quello «monista» tendente a costruire una nozione omnicomprensiva.

La teoria pluralista per la prima volta enunciata da Massimo Severo Giannini²⁴¹ attribuisce alla nozione di ambiente tre distinti significati all'interno di ambiti disciplinari tra loro difformi per finalità e strutture: quello riferito al paesaggio, quello relativo alla difesa del suolo, dell'acqua e dell'aria, quello, infine, utilizzato nella normativa urbanistica. Alla tripartizione gianniniana, parte della dottrina ha contrapposto una bipartizione tra la nozione di ambiente, che contraddistingue la disciplina del paesaggio, e quella desumibile dalle norme sulla difesa dell'acqua,

²³⁹ J. MORAND-DEVILLER, *L'environnement dans les constitutions étrangères*, in *Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel* n. 43, Aprile 2014, p.83-95.

²⁴⁰ R. CELLERINO, *L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1991, n. 4, pp 666-698.

²⁴¹ M.S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, vol. 23, 1, 1973, p. 15.

dell'aria e del suolo, finalizzate tutte alla tutela della salute ex art. 32 Cost.²⁴², oppure una bipartizione fondata sulle due distinte aree di funzioni omogenee (gestione sanitaria e gestione territoriale-urbanistica) connesse rispettivamente alla disciplina del diritto ad un ambiente salubre e a quella relativa alle forme ed all'assetto del territorio²⁴³.

Molti furono i sostenitori della teoria pluralista che hanno inteso sottolineare la molteplicità degli elementi materiali costitutivi dell'ambiente e la tutela differenziata ad essi di volta in volta riconosciuta²⁴⁴, con l'effetto di negare radicalmente la possibilità di attribuire all'ambiente un rilievo giuridico autonomo e di costruire una protezione ambientale di carattere globale. Le teorie c.d. pluraliste sono indubbiamente il frutto della legislazione caratterizzante gli anni Sessanta rivolta più che alla tutela dell'ambiente a proteggere in maniera mediata e indiretta interessi ad esso attigui ed interferenti, quali la sanità pubblica, l'ordinato assetto urbanistico del territorio, gli interessi commerciali ed industriali connessi allo sfruttamento di determinate risorse ambientali²⁴⁵.

E' stato in particolar modo il progressivo interessamento europeo alla materia ambientale a determinare la spinta verso la ricerca di una nozione giuridica unitaria dell'ambiente²⁴⁶. Fattore cui progressivamente se ne sono affiancati altri, quali l'entrata in vigore della Legge n. 349 del 1986 (istitutiva di un ministero ad hoc per l'ambiente e recante norme in materia di risarcimento del danno

²⁴² A. PREDIERI, voce *Paesaggio*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXXI, Milano, 1981, 503 ss.; G. PERICU, voce *Ambiente (tutela dell')* nel diritto amministrativo, in *Digesto Discipline Pubblicistiche*, Giuffrè, Milano, Torino, 1987, p. 190.

²⁴³ B. CAVALLO, *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in *Rivista Trimestrale Diritto Pubblico*, 1990, p. 397 s.

²⁴⁴ *Ex multiis* G. TORREGROSSA, *Introduzione al diritto urbanistico*, Giuffrè, Milano, 1987 in cui afferma che «al termine ambiente [...] deve attribuirsi un significato non contenutistico, ma convenzionale, espressivo cioè di un fenomeno cui convergono - senza integrarsi - diversi elementi materiali, quali, l'aria, l'acqua, il suolo, e comportamenti umani [...]»; F. DI GIOVANNI, *Strumenti privatistici e tutela dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1982.

²⁴⁵ Corte Costituzionale sentenza 29 dicembre 1982 n. 239, in *Foro it.*, 1983, 2 s. A tal proposito si veda M. CECCHETTI, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 14 secondo il quale la tutela dell'ambiente in quegli anni viene ancora concepita come un «contenitore nominalistico di interessi diversi ciascuno con una propria autonoma configurazione, del tutto privi di un denominatore comune».

²⁴⁶ P. LOMBARDI, *I profili giuridici della nozione di ambiente: aspetti problematici*, in *Foro Amministrativo - TAR*, 2002, 2, 764 ss. Sull'identificazione dei beni ambientali come indicati e disciplinati nelle disposizioni giuridiche si veda T. MARTINES, *L'ambiente come oggetto di diritti e doveri*, in V. PEPE (a cura di), *Politica e legislazione ambientale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1996, p. 18 e ss.

ambientale), la modifica al Titolo V della Costituzione²⁴⁷ con l'espressa introduzione di una potestà legislativa statale concernente la «tutela dell'ambiente²⁴⁸».

Il superamento dell'antinomia tra visione unitaria e visione composita di ambiente passa attraverso la ricerca di una struttura organizzativa all'interno della quale elementi eterogenei e mutevoli possano essere unitariamente intesi come un sistema²⁴⁹.

b La tutela dell'ambiente nella Costituzione italiana

Fino alla riforma del Titolo V della Costituzione, la Carta Costituzionale italiana non conteneva alcun riferimento all'ambiente, e ciò ha determinato numerose

²⁴⁷ Legge Costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione, in G.U. 24 ottobre 2001, n. 248.

²⁴⁸ Questi stessi fatti furono utilizzati dai sostenitori della teoria monista a sostegno della loro posizione. Essi ritenevano che la concezione unitaria di ambiente trovasse conferma nel dato normativo: la creazione di un apposito ministero con la l. 349/86, l'attribuzione allo Stato della competenza esclusiva in tema di tutela (art. 117 co. 2 lett. s) Cost.) e la costituzione di una speciale disciplina risarcitoria lasciano trasparire l'intento del legislatore di elevare l'ambiente a bene munito di una propria identità e, come tale, suscettibile di protezione autonoma. Sull'autonomia dell'ambiente si veda Corte di Cassazione, sentenza 9 aprile 1992, n. 4362; Corte di Cassazione, sentenza 1 settembre 1995, n. 9211, in *Giurisprudenza Italiana*, 1996, p. 950; Corte di Cassazione sentenza del 19 giugno 1996, n. 5650, in *Rivista Giurica dell'Ambiente*, 1997, p. 679; Corte di Cassazione sentenza del 3 febbraio 1998, n. 1087. In senso contrario, parte della dottrina che vede nella legge istitutiva del Ministero dell'ambiente la riaffermazione da parte del legislatore della concezione pluralistica di ambiente, ricavabile dall'inequivoco rifiuto dell'accoglimento della categoria degli interessi diffusi, ritenuto presupposto concettuale della visione unitaria di ambiente. In tal senso, G. TORREGROSSA, *La tutela dell'ambiente: dagli interessi diffusi al danno ambientale*, in Consiglio di Stato, 1988, 1729.

²⁴⁹ Sono numerosi in dottrina i contributi di coloro che auspicano una visione sistemica e integrata dell'ambiente, si rinvia, *ex multis*, R. FERRARA, *Pianificazione territoriale e tutela ambientale*, in E. FERRARI, N. SAITTA, A. TIGANO (a cura di), *Livelli e contenuti della pianificazione territoriale*, atti del quarto convegno nazionale AIDU, Messina-Taormina, 10-11 novembre 2000, Milano, 2001, pp. 180 e ss.; P. DELL'ANNO, *Modelli organizzativi per la tutela dell'ambiente in AA.VV.*, Ambiente, attività amministrativa e codificazione, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 265 e ss.; C. CASTRONOVO, *Il danno all'ambiente nel sistema di responsabilità civile*, in *Rivista Critica Diritto Privato*, 1987, pp. 513 e ss.; G. COCCO, A. MARZANATI, R. PUPILELLA, A. RUSSO, *Ambiente*, in M.P. CHITI, G. GRECO (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo Europeo*, Parte speciale, Milano, 1997, 132; B. CARAVITA, *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2001, pp. 22 e ss. La concezione dell'ambiente come sistema complesso e dinamico è stata inoltre fatta propria dalla giurisprudenza della Corte costituzionale a partire dalle sentenze n. 367 del 2007 e n. 378 del 2007.

difficoltà e ritardi nell'individuazione di una nozione unitaria e generalmente riconosciuta del concetto di "ambiente" e della sua protezione.

Ciononostante la dottrina e la giurisprudenza si sono sforzati d'individuare un fondamento costituzionale negli art 2,3, 9, 32 della Costituzione²⁵⁰.

In assenza di un esplicito riferimento costituzionale, la nozione di ambiente è stata inizialmente tratta dall'articolo 9 della Costituzione che tutela il paesaggio ed il patrimonio storico e artistico della Nazione. Il termine paesaggio si riferiva alla fauna, alla flora e al territorio, ma ricomprendeva al contempo ogni intervento umano sul territorio.

Si riteneva che attraverso la tutela ambientale si cercasse di controllare e indirizzare le azioni delle popolazioni sul territorio e in particolare che la tutela del paesaggio mirasse a tutelare tutti i beni naturali²⁵¹.

Ma la tutela circoscritta al paesaggio non permetteva di dare un adeguato risalto ai fenomeni inquinanti. Per questo motivo l'art. 9 della Costituzione, è stato letto in combinato disposto con l'articolo 32 Cost., inteso come diritto dell'individuo e, al tempo stesso, interesse della collettività alla salute. Dottrina e giurisprudenza, in uno sforzo esegetico ampliativo della portata del dettato costituzionale, hanno progressivamente esteso l'ambito della tutela garantita alla salute pubblica, sino a ricomprendervi un "diritto alla salubrità dell'ambiente" sul rilievo che ogni atto lesivo avente ad oggetto l'integrità e la salubrità dell'ambiente, ricadeva inevitabilmente anche sugli aspetti relativi alla salute umana.

L'unitarietà della nozione di "ambiente" è stata oggetto di valutazione da parte della Corte Costituzionale nel momento in cui è stata chiamata a giudicare la legittimità della norma istitutiva del Ministero dell'ambiente.

Proprio in ragione di una lettura congiunta degli artt. 9 e 32 Cost., la Consulta nella sentenza n. 210/1987, affermò una concezione "unitaria" dell'ambiente, che comprendeva "la conservazione, la razionale gestione ed il miglioramento delle

²⁵⁰ D. AMIRANTE, *Diritto ambientale italiano e comparato. Principi*, Jovene, Napoli, 2003, pp. 132 e ss. Sulla rilevanza giuridica dell'ambiente come valore costituzionale si vedano M. CECCHETTI, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, Milano, 2000, pp. 6 e ss.; B. CARAVITA, *Diritto dell'Ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2001, pp. 19 e ss.; G. CORDINI, *Diritto ambientale comparato*, Cedam, Padova, 2002, pp. 78 e ss.; L. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 7/8, 2003, pp. 602 e ss.; P. MADDALENA, *L'ambiente. Prolegomeni per una sua tutela giuridica*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n.3/4, 2008, pp. 525 e ss.

²⁵¹ F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambientale*, Napoli, 1993, p. 8.

condizioni naturali (aria, acque, suolo e territorio in tutte le sue componenti), la esistenza e la preservazione dei patrimoni genetici terrestri e marini, di tutte le specie animali e vegetali che in esso vivono allo stato naturale ed in definitiva la persona umana in tutte le sue estrinsecazioni»²⁵².

La Corte costituzionale nella sentenza 30 dicembre 1987 n. 641, ribadendo il medesimo approccio definì l'ambiente come bene immateriale unitario sebbene costituito da «varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e di tutela; ma tutte, nell'insieme, [...] riconducibili ad unità»²⁵³.

Partendo dall'esistenza di un diritto ad un ambiente salubre, che spetta ad ogni soggetto dell'ordinamento in forza dell'art. 32, comma 1, Cost., una parte della dottrina, richiamando i doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Cost., ha riconosciuto all'ambiente la valenza di diritto soggettivo da ricondursi nei diritti della personalità²⁵⁴. Tale ricostruzione ha avuto un riconoscimento giurisprudenziale in una serie di sentenze della Cassazione in forza delle quali la Suprema Corte ha riconosciuto la sussistenza, in capo ai privati, di una posizione di diritto soggettivo, avente ad oggetto «la conservazione congiunta (e inseparabile) dei loro beni e dell'ambiente in cui sono inseriti in relazione alla tutela apprestata dall'art. 2043 c.c.»²⁵⁵.

Si ampliavano i doveri di solidarietà economica, politica e sociale, imposti dall'articolo 2 della Costituzione, fino a comprendere i doveri di solidarietà

²⁵² Corte Costituzionale, sentenza 22 maggio 1987 n. 210.

²⁵³ Corte Costituzionale, 30 dicembre 1987 n. 641, in *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, n.1, 1998, p. 3. In tal senso si veda anche Corte Costituzionale 30 dicembre 1987, n. 617, secondo cui «bene «ambientale» (deve essere) inteso in un'accezione unitaria e globale, che non é equiparabile alla somma aritmetica delle varie competenze attinenti all'uno o all'altro (acque, urbanistica, foreste, agricoltura, fauna, ecc.) degli aspetti specifici che il bene stesso può di volta in volta assumere»

²⁵⁴ S. PATTI, *Valori costituzionali e tutela dell'ambiente*, in *Diritto dell'Impresa*, n.3, 1983, p. 503; F. GIANPIETRO, *Diritto alla salubrità dell'ambiente: inquinamento e riforma sanitaria*, Milano 1980, p. 71.

²⁵⁵ Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 6 ottobre 1979, n. 5172, in *Il Foro Italiano*, n. 1, 1979, 2302; altresì Cassazione, SSUU, 9 marzo 1979, n. 1463, in *Il Foro Italiano*, n.1, 1979, 939. Per un approfondimento sul tema si veda G. RECCHIA, *Osservazioni sui valori costituzionali della tutela ambientale*, in *Scritti in onore di Virga*, Milano, 1994, pp. 1497 e ss.; A. LENER, *Ecologia, persona, solidarietà: un nuovo ruolo del diritto civile*, in N. LIPARI (a cura di), *Tecniche giuridiche e sviluppo della persona*, Laterza, Bari, 1974, pp. 335 e ss.; G. TORREGROSSA, *Profili della tutela dell'ambiente*, in *Rivista Trimestrale Diritto Procedura Civile*, 1980, pp. 1384 e ss.; B. CARAVITA, *Profili costituzionali della tutela dell'ambiente in Italia*, in *Politica del Diritto*, 1989, pp. 569 e ss.

ambientale²⁵⁶, posti in capo a tutti i soggetti dell'ordinamento, sia pubblici che privati. Di conseguenza la tutela dell'ambiente era percepita sia come un diritto riconosciuto e garantito, che come un dovere del singolo e dei soggetti pubblici. Nel pronunciarsi sulla nuova potestà di cui all'art. 117, c. 2 lett. s), della Costituzione, la Consulta ha poi precisato che la "tutela dell'ambiente" non deve essere considerata una materia, bensì un "valore" costituzionalmente protetto, che – in quanto tale – delinea una sorta di materia "trasversale", in ordine alla quale si manifestano competenze diverse, che ben possono essere regionali, spettando allo Stato le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale²⁵⁷. Si viene così a riconoscere alle Regioni la disciplina di aspetti "indissolubilmente connessi ed intrecciati con la tutela dell'ambiente". Lo Stato deve definire il livello essenziale di protezione ambientale e le Regioni si occupano dei livelli ulteriori di tutela²⁵⁸.

B La tutela giuridica dell'ambiente nell'ordinamento giuridico francese

a La nozione giuridica di ambiente nell'ordinamento francese

La dottrina francese inizialmente era concorde con la posizione di M.S. Giannini²⁵⁹ che non concepiva l'ambiente come una nozione giuridica.

²⁵⁶ R. FERRARA, *Pianificazione territoriale e tutela ambientale*, in E. FERRARI, N. SAITTA, A. TIGANO (a cura di), *Livelli e contenuti della pianificazione territoriale*, atti del quarto convegno nazionale AIDU, Messina-Taormina, 10-11 novembre 2000, Milano, 2001, p. 286.

²⁵⁷ Corte Costituzionale, 26 luglio 2002 n. 407, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2002, p. 2940, con nota F.S. MARINI, *La Corte Costituzionale nel labirinto delle materie "trasversali": dalla sentenza n. 282 alla 402 del 2002*, p. 2951.

²⁵⁸ D. AMIRANTE, *Diritto ambientale italiano e comparato. Principi*, Jovene, Napoli 2003, pp. 134 e ss.

²⁵⁹ M. S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 1, 1973, ha sostenuto che quella di "ambiente" non è una nozione giuridica, ma soltanto la somma di una pluralità di profili giuridicamente rilevanti. Sul punto si rinvia a J. LAMARQUE, *Droit de la protection de la nature et de l'environnement*, LGDJ, 1973, il quale, rifiutando una concezione estensiva della materia, ha fatto notare criticamente che «tutto può rientrare nell'ambiente. Significativa anche la posizione di M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Dalloz, Parigi, 1984, p. 2, che ha qualificato l'ambiente una «nozione camaleonte» e ha fatto notare come la stessa venga normalmente intesa come espressiva di almeno due significati: all'approccio ecologista che configura l'ambiente come un «insieme di dati ed equilibri di forze concomitanti che condizionano la vita di un gruppo biologico» si contrappone quello di

Successivamente l'ampiezza delle riforme che a partire dal 1971 hanno investito l'assetto normativo francese, unitamente alla mutata coscienza sociale in materia ambientale, hanno condotto ad una riconsiderazione unitaria della materia che, anche in ambito francese, è stata segnata da una rilettura del fenomeno secondo un approccio sistemico²⁶⁰.

Il diritto all'ambiente fa parte di quelli che la dottrina francese definisce diritti dell'uomo di terza generazione, nati «sotto l'influenza dei cambiamenti economici e dei progressi scientifici e dei conseguenti nuovi rischi»²⁶¹.

Questi ultimi includerebbero diritti essenziali quali il diritto alla vita, il diritto alla pace, il diritto allo sviluppo o il diritto all'ambiente. Alcuni autori, pur riconoscendoli come imperativi²⁶², negano loro la natura di «oggetto giuridico»²⁶³. Per essere in presenza di un diritto, nel senso di «oggetto giuridico», diversi elementi devono essere riuniti. Si richiede l'esistenza di un oggetto (permesso, facoltà ecc.), di un soggetto (persona fisica, persona giuridica) e di un organismo giurisdizionale che tuteli il rispetto di questo diritto.

Per determinare se il diritto all'ambiente costituisca un diritto, è quindi sufficiente, determinare se questi tre elementi risultino integrati. Tra questi quello più difficile risulta l'individuazione dell'oggetto.

La giurisprudenza ha interpretato il diritto all'ambiente come un «diritto ad un ambiente sano», collegandolo alla tutela della salute umana²⁶⁴. La *Charte de*

urbanistico architettonico volto a qualificarlo come «la zona di contatto tra uno spazio costruito e il contesto (naturale o artificiale) in cui si colloca».

²⁶⁰ Tale mutamento di prospettiva emerge in due diversi scritti, si veda M. PRIEUR, *Pourquoi une revue juridique de l'environnement*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n.1, 1976, p. 3; *ID.*, *Droit de l'environnement*, op. cit., p. 14. L'Autore che aveva definito l'ambiente come un semplice raggruppamento normativo privo di una propria specificità, poi, proprio sulla base di un approccio sistemico, ha finito per considerarlo un diritto ormai maturo caratterizzato da tratti particolari del tutto autonomi. Del resto una tale prospettiva di studio della materia era già stata sollecitata in ambito internazionale: sul punto si veda F. FUENTES BODELON, *L'environnement comme système global, implications juridiques, introduction au Recueil de textes internationaux Calidad de Vida, medio ambiente y ordenacion del territorio*, Madrid, 1983, p. 25.

²⁶¹ G. MARCOU, *Introduzione alla collettanea* diretta da G. BRAIBANT, G. MARCOU, *Les Droits de l'Homme universalité et renouveau 1789-1989*, L'Harmattan, Parigi, 2000, p. 22.

²⁶² L. FAVOREU e altri, *Droit des libertés fondamentales*, Dalloz, collection Précis, 7 ed., Parigi, 2015, p. 90.

²⁶³ *Ibidem*, p. 77. Contra si veda M. A. COHENDET, *La Charte et le Conseil constitutionnel : point de vue*, *Revue Juridique de l'Environnement*, n. speciale, 2005, p. 115, la quale sostiene che il diritto all'ambiente costituisce un diritto fondamentale, un « *droit subjectif immédiatement invocable devant les juges* ».

²⁶⁴ In senso contrario si è espresso M. PRIEUR, *La Charte, l'environnement et la Constitution*, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, n. 8, 2003, p. 353 « *Sur le fond, si l'on se contente de*

l'Environnement illustra perfettamente questa tendenza affermando, all'articolo 1 il «diritto a vivere in un ambiente equilibrato e rispettoso della salute».

Seguendo questa impostazione alcuni autori hanno ricostruito l'oggetto del diritto all'ambiente come « il diritto ad un ambiente sano e di qualità adatto allo sviluppo della persona, ecologicamente equilibrato o appropriato allo sviluppo della vita»²⁶⁵.

Il principale ostacolo di questa elaborazione risiede principalmente nell'individuazione dei soggetti titolari di questo diritto²⁶⁶.

L'articolo 1 utilizza l'espressione "tutti" che non sembra soddisfacente, perché sembra piuttosto consacrare «il diritto di vivere in un ambiente [...] il diritto di usare l'ambiente [che] non è un diritto all'ambiente» veramente universale come dovrebbe essere un diritto-solidarietà²⁶⁷.

Tutte queste difficoltà inducono alcuni autori a preferire la ricostruzione del diritto all'ambiente come un semplice obiettivo²⁶⁸, il quale può avere una portata giuridica come testimoniato dagli obiettivi di valore costituzionale affermati dal Conseil Constitutionnel. Quest'ultimo ha ammesso una certa efficacia diretta del diritto all'ambiente nei confronti del legislatore²⁶⁹, cui però non si accompagnano diritti specifici quale ad esempio il diritto all'acqua sana.

La protezione dell'ambiente venne definita dalla legge come un interesse generale, mentre ardua è stata la strada per riconoscere l'ambiente come un valore

qualifier l'environnement de « sain » on ne fait que réitérer inutilement la reconnaissance du droit à la santé élargi par le Conseil constitutionnel au droit à la sécurité des personnes et des biens. Il faut aussi un environnement écologiquement équilibré et préservant la biodiversité, les paysages et les biens culturels indispensables pour une écologie humaniste. »

²⁶⁵ N. BELAÏDI, *Droits de l'Homme, environnement et ordre public : la garantie du bien-être*, in L'ordre public écologique, ouvrage collectif, in M. BOUTELET, J.-C. FRITZ (a cura di), Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 57.

²⁶⁶ N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015, p. 151 e i riferimenti contenuti nella nota 443.

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 152.

²⁶⁸ B. MATHIEU, *Observations sur la portée normative de la Charte de l'environnement*, Cahiers du Conseil Constitutionnel, n. 15, 2004, pp. 147 e ss. il quale ravvisa nella Charte de l'Environnement la consacrazione di nuovi obiettivi di valore costituzionale suscettibili di favorire un maggiore controllo sul legislatore da parte dei giudici costituzionali. *Contra* si veda N. DE SADELEER, *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution, essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, in *Revue juridique de l'Environnement*, n. 1, 2001, p. 331- 334 il quale sostiene che il diritto all'ambiente sia un diritto costituito da due elementi: 1) un obbligo imposto alle autorità pubbliche di agire nell'interesse dell'ambiente, sia contrastando l'inquinamento sia garantendo un ambiente che offra le condizioni di vita indispensabili per lo sviluppo dei cittadini; 2) specifici diritti concessi ai cittadini.

²⁶⁹ *Conseil Constitutionnel*, 8 aprile 2011, n. 116.

costituzionale da proteggere assegnandogli un posto all'interno della complessa gerarchia di diritti fondamentali.

Il legislatore riconobbe la tutela dell'ambiente come un interesse generale²⁷⁰ da ricondurre all'articolo 1 della legge del 10 luglio 1976 relativa alla tutela della natura (*ex* articolo L. 200-1, *c.rural*). Questo affermava che: «La protezione delle aree naturali e dei paesaggi, la conservazione di specie animali e vegetali, il mantenimento di equilibri biologici a cui partecipano e protezione delle risorse naturali contro tutte le cause di degrado che li minacciano costituiscono espressione d'interesse generale».

La riforma di questa previsione operata dalla legge n. 101 del 2 febbraio 1995 (L. 110-1, *Code de l'Environnement*) non mutò la situazione, tra le attività elencate dalla disciplina mancava la lotta all'inquinamento. Questa entrò a far parte dell'interesse generale solo nel 1996, quando il legislatore attraverso la legge n. 1236 del 30 dicembre. Tramite il riferimento alla «qualità dell'aria»²⁷¹.

Vi sono anche altre disposizioni legislative che attribuiscono un riconoscimento legislativo dell'interesse generale a particolari aspetti del diritto dell'ambiente, rafforzando la portata della legge del 10 luglio 1976²⁷².

²⁷⁰ La giurisprudenza del Consiglio di Stato aveva ammesso che la fauna e flora sottomarina fossero intesi come due elementi che rientrano nell'interesse generale, in tal senso si veda *Conseil d'État*, 15 marzo 1968, *Commune de Cassis*, n. 69312, 69315, 69326, 69327, 69328, 69329, 69334.

²⁷¹ Articolo 1 della legge 30 dicembre 1996: «*L'Etat et ses établissements publics, les collectivités territoriales et leurs établissements publics ainsi que les personnes privées concourent, chacun dans le domaine de sa compétence et dans les limites de sa responsabilité, à une politique dont l'objectif est la mise en oeuvre du droit reconnu à chacun à respirer un air qui ne nuise pas à sa santé. Cette action d'intérêt général consiste à prévenir, à surveiller, à réduire ou à supprimer les pollutions atmosphériques, à préserver la qualité de l'air et, à ces fins, à économiser et à utiliser rationnellement l'énergie.*»

²⁷² L'articolo 1 della legge del 31 dicembre 1913 sui monumenti storici aveva riconosciuto l'interesse pubblico della conservazione di alcuni edifici in quanto monumenti storici. L'articolo 4 della legge del 2 maggio 1930 sulla protezione di monumenti e siti naturali proclamò l'esistenza di monumenti naturali e siti la cui conservazione è di interesse generale per ragioni artistiche, storiche, scientifiche, leggendarie o pittoresche. L'articolo 1 della legge 3 gennaio 1977 sull'architettura proclamò d'interesse pubblico l'inserimento di edifici nell'ambiente circostante ed il rispetto per il paesaggio naturale o urbano. Anche la conservazione degli ambienti acquatici e la protezione di patrimonio ittico sono espressione d'interesse generale (articolo 2, legge del 29 giugno 1984, codificato poi all'articolo L. 430-1 *Code de l'Environnement*). Il miglioramento e la protezione della foresta francese sono riconosciuti d'interesse generale (articolo 1 della legge n. 1273 del 4 dicembre 1985, poi codificato all'articolo L. 1 *Code Forestier*). La politica la pianificazione, la protezione e la valorizzazione della costa sono di interesse generale (sezione 1 della legge del 3 gennaio 1986, L. 321-1, *Code de l'Environnement*). Per la montagna, la formulazione è leggermente diversa: «L'identità e le specificità della montagna sono riconosciuti dalla nazione» (articolo 1 della legge del 9 gennaio 1985). Dalla legge n. 3 del 3 gennaio 1992

b La costituzionalizzazione della tutela dell'ambiente in Francia

Era normale che una società che avesse leggi speciali a protezione dell'ambiente dovesse consacrare in un principio generale questa finalità. Ardua è stata la strada per assegnare alla protezione dell'ambiente un valore costituzionale.

Né la Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789, né il preambolo della Costituzione francese del 1946 contenevano però un esplicito riferimento all'ambiente.

Dalla Dichiarazione si poteva ricavare un diritto alla protezione dell'ambiente come elemento della qualità di vita, salvaguardato dal richiamo al «mantenimento della felicità di tutti». Il preambolo della Dichiarazione annoverava solamente le condizioni necessarie per lo sviluppo dell'individuo e della famiglia, la protezione della salute e la sicurezza tra i principi particolarmente necessari per il nostro tempo²⁷³.

Parte della dottrina riteneva la necessità di aggiungere il diritto all'ambiente a questa lista²⁷⁴, ma la giurisprudenza era molto ostile visto la carenza di una nozione giuridica da assegnare al termine ambiente.

Si riteneva infatti che la qualità di vita non costituisse né una libertà pubblica né un diritto dal punto di vista giuridico ma semplicemente una nozione che raggruppa diverse aspirazioni²⁷⁵. I diritti alla qualità di vita non erano definiti e

sull'acqua, la sua protezione, la sua valorizzazione e lo sviluppo della risorsa utilizzabile, nel rispetto dei bilanci risorse naturali, sono di interesse generale (articolo L. 210-1, *Code de l'Environnement*). La lotta contro l'inquinamento atmosferico è anche di interesse generale (articolo 1, legge n. 1236 del 30 dicembre 1996, L. 220-1, *Code de l'Environnement*) ma il legislatore non è riuscito a qualificare in questo modo la lotta al rumore (Legge n. 1444 del 31 dicembre 1992). Infine, le priorità nazionali sono riconosciute come la lotta all'effetto serra e prevenzione dei rischi legati al riscaldamento globale (articolo L. 229 -1 *Code de l'Environnement* introdotto dalla legge n. 153 del 19 febbraio 2001).

²⁷³ *Conseil d'État*, 13 gennaio 1988 *Synd. nat. de la production autonome d'électricité*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 3, 1988, p. 346. In questa pronuncia il Consiglio di Stato afferma che « *La protection de la nature est l'un des aspects de la protection de la salubrité publique* ».

²⁷⁴ J. DE LANVERSIN, *Contribution du juge au développement du droit de l'environnement*, in *Mélanges M. Waline*, tomo II, LGDJ, Parigi, 1974, p. 520.

²⁷⁵ *Tribunal Grande Instance Bourgoin-Jallieu*, 30 maggio 1975, *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 1, 1975, p. 51.

organizzati dalla legge²⁷⁶, l'articolo 1 della legge 10 luglio 1976 conteneva solo una dichiarazione di principio che non ha valore di diritto fondamentale²⁷⁷.

Diverse sono state le ricostruzioni dottrinarie. Parte della dottrina, a partire dalla giurisprudenza, ha riconosciuto alcuni diritti connessi ad elementi ambientali quali la salubrità delle acque, il diritto alla tranquillità in presenza di eccessiva rumorosità²⁷⁸, il diritto alla natura²⁷⁹. Altri autori hanno invece ricostruito un diritto soggettivo all'ambiente, come diritto riconosciuto agli individui, avente per oggetto i beni ambientali come l'acqua o l'aria²⁸⁰. Infine, altra dottrina era favorevole alla configurazione di un diritto all'ambiente come un diritto soggettivo ad un ambiente sano, suscettibile di ricevere una protezione giuridica²⁸¹.

Si era posto il problema per la tutela degli animale e delle piante, che per ricevere protezione necessitavano di diventare soggetti di diritto. L'evoluzione giuridica dell'ambiente ha ricondotto nel diritto all'ambiente non solo le persone ma anche la natura e gli animali²⁸².

Il riconoscimento di un diritto all'ambiente come principio fondamentale fu proposto già nel 1970, senza però trovare attuazione²⁸³.

²⁷⁶ *Tribunal Grande Instance Lyon*, 5 maggio 1977, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 1977, p. 556.

²⁷⁷ *Cour d'Appel Caen*, 18 giugno 1977, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 1977, p. 557.

²⁷⁸ J. LAMARQUE, *Le droit contre le bruit*, LGDJ, Parigi, 1975, p. 43.

²⁷⁹ J. DE MALAFOSSE, *Le droit à la nature*, Montchrestien, Parigi, 1973.

²⁸⁰ G. MARTIN, *Le droit à l'environnement*, PPS, n. 182, 1978, p. 128 e ss.; M. BORYSEWICZ, *La qualité de la vie une finalité nouvelle de la règle de droit*, Méanges A. Jauffret, Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 1974, p. 140.

²⁸¹ E. DU PONTAVICE, *La protection juridique du voisinage et de l'environnement en droit civil comparé*, *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 2, 1978, p. 153, egli deduce la violazione di un diritto della persona dall'inquinamento acustico causato dal decollo e atterraggio di aerei, «*pour que la gêne qui est causée au voisin apparaisse non pas comme un inconvénient négligeable mais comme une atteinte à un droit susceptible de protection en justice*».

²⁸² C. STONE, *Should trees have standing? Towards legal rights for natural objects*, *Southern California law review*, vol. 45, 1972; B. METZGER, *Private property and environmental sanity, Ecology law quarterly*, n. 5, 1976, p. 793; G. STUTZIN, *La naturaleza: un nuevo sujeto de derecho?*, nel corso del convegno "Primeras Jornadas Argentinas de Derecho y Administración Ambientales", organizzato dall'Asociación para la Protección del Ambiente, Buenos Aires, 15-17 aprile 1974.

²⁸³ Nel 1976 emergeva invece il riconoscimento del diritto alla qualità della vita, con il suo carattere vitale, inalienabile e imprescrittibile, che lo assimilavano ai diritti fondamentali della persona. Si rinvia al J. LECANUET, *Message de M. J. Lecanuet, ministre d'Etat, garde des Sceaux, ministre de la Justice, lu par M. Mischlich, premier président de la Cour d'appel de Colmar*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n 3-4, 1976, p. 13.

Tra il 1975 e il 1976 diverse proposte di leggi costituzionali integrarono nei loro testi diverse formulazioni del diritto all'ambiente, che non vedranno mai la luce²⁸⁴.

Nel 1977 la Commissione presieduta da Faure affermava che *“Tout homme a droit à un environnement équilibré et sain et il a le devoir de le défendre. Afin d'assurer la qualité de la vie des générations présentes et futures, l'État protège la nature et les équilibres écologiques. Il veille à l'exploitation rationnelle des ressources naturelles”*²⁸⁵. Questa versione non fu mai approvata.

Negli stessi anni la dottrina proponeva una doppia riforma da operarsi a livello costituzionale e legislativo²⁸⁶. Prevedeva la modifica del preambolo della Costituzione del 1958 introducendo un principio che garantisse un diritto a vivere in un ambiente salubre, esercitabile nel quadro delle leggi che lo regolano.

Mentre sul piano legislativo, la riforma si limitava alla modifica dell'articolo 1 della legge 10 luglio 1976, inserendo un diritto soggettivo alla conservazione della natura.

Anche questa proposta incontrò però numerosi ostacoli che ne impedirono l'attuazione. Nel 1989 il Presidente dell'Assemblea Nazionale annunciò la revisione della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789 per introdurre il diritto di ogni essere umano a un ambiente sano, che preservi il suo equilibrio e il suo benessere per sé e per le generazioni future. Ma restò una generica manifestazione d'intenti.

All'occasione del Cinquantesimo anniversario della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino, il Presidente della Repubblica Chirac, dichiarò che: *“Le droit à l'environnement c'est le droit des générations futures à bénéficier des ressources naturelles préservées. C'est la déclinaison, sur un mode nouveau,*

²⁸⁴ Per effettuare una comparazione tra le differenti versioni si rinvia a J. UNTERMAIER, *Droit de l'homme à l'environnement et libertés publiques*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 4, 1978, p. 349.

²⁸⁵ Art. 10 della proposta avanzata dalla Commissione presieduta da Faure, *Commission Spéciale sur les Libertés*, Rapporto n. 3455, 21 dicembre, 1977.

²⁸⁶ J. UNTERMAIER, *Droit de l'homme à l'environnement et libertés publiques*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 4, 1978, p. 329.

du droit de tout être humain à la vie, à la liberté et à la sûreté”, e più voci giustificavano l’universalità del diritto all’ambiente²⁸⁷.

Era difficile formulare concretamente questo nuovo diritto fondamentale dell’uomo, perché non si trattava di un vero e proprio diritto dell’uomo dal momento che concerneva anche tutti gli essere viventi diversi dall’uomo. Si trattava di un diritto ad un ambiente sano, che renda possibile lo sviluppo della vita della persona e degli altri esseri viventi.

Il nuovo articolo L 200-2 del Code Rural introdotto dalla legge 2 febbraio 1995 non risolve il problema facendo derivare il diritto soggettivo ad un ambiente salubre dalle leggi e regolamenti piuttosto che dalla costituzione.

In seguito alla campagna elettorale del 2002 in cui fu centrale l’ambiente, venne istituita una commissione allo scopo di elaborare una *Charte de l’Environnement*²⁸⁸ cui faceva rinvio la Costituzione francese nel Preambolo.

L’articolo 1 della Carta enuncia: «*Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et favorable à la santé*»²⁸⁹.

La giurisprudenza amministrativa²⁹⁰ e costituzionale²⁹¹ hanno riconosciuto valore costituzionale a tale Carta, fornendo così al legislatore una base giuridica giustificativa della sua competenza nel settore ambientale ed un parametro di riferimento che restringe la discrezionalità interpretativa dei giudici.

²⁸⁷ Robert Badinter, presidente della commissione interministeriale per la celebrazione del Cinquantesimo anniversario, giustificava l’universalità del diritto dell’ambiente. Nel corso della conferenza su “*Environnement et droits de l’homme*” svoltasi a Nantes il 26 settembre 1998 egli proponeva d’inserire in Costituzione l’articolo seguente : «*Tout être humain a le droit de vivre dans un environnement de qualité, propre à assurer sa santé physique et mentale, son épanouissement et sa dignité, il a le devoir, individuel et collectif, de sauvegarder l’environnement au bénéfice de l’humanité présente et future*».

²⁸⁸ La *Charte de l’Environnement* venne introdotta con la legge costituzionale del 1 ° marzo 2005 n. 205.

²⁸⁹ M. PRIEUR, *L’importance de la réforme constitutionnelle*, Revue Juridique de l’Environnement, n. special, 2003, p. 7-11 ; P. BILLET, *La Constitutionnalisation du Droit de L’homme à l’environnement*, in Revue Juridique de l’Environnement, n. special, 2003, p. 35-43.

²⁹⁰ Conseil d’État, 3 octobre 2008, *Commune d’Annecy*, n. 297931 : « *Considérant que l’article 34 de la Constitution prévoit, dans la rédaction que lui a donnée la loi constitutionnelle du 1er mars 2005, que la loi détermine les principes fondamentaux (...) de la préservation de l’environnement ; qu’il est spécifié à l’article 7 de la Charte de l’environnement, à laquelle le Préambule de la Constitution fait référence en vertu de la même loi constitutionnelle que toute personne a le droit, dans les conditions et les limites définies par la loi, d’accéder aux informations relatives à l’environnement détenues par les autorités publiques et de participer à l’élaboration des décisions publiques ayant une incidence sur l’environnement. ; que ces dernières dispositions, comme l’ensemble des droits et devoirs définis dans la Charte de l’environnement, et à l’instar de toutes celles qui procèdent du Préambule de la Constitution, ont valeur constitutionnelle* »

²⁹¹ Conseil Constitutionnel, 19 giugno 2008, n. 564.

Sezione 2 La fiscalità ambientale nel diritto positivo

Come sopra evidenziato, vista l'insufficienza di un approccio fondato sulla regolamentazione si diffuse l'esigenza di ricorrere anche a strumenti economici nella lotta contro l'inquinamento. All'interno della categoria degli strumenti economici trova spazio la leva fiscale.

Dopo l'inquadramento di questo mutamento a livello internazionale ed europeo, questa sezione si concentrerà sull'individuazione dei principi normativi che sono alla base dell'approccio fiscale alla problematica ambientale.

L'articolo 191 del TFUE enuncia al secondo comma i principi cui s'ispira la politica ambientale europea che sono quelli di precauzione, azione preventiva, nonché del "chi inquina paga".

La lettura congiunta di questi tre principi rileva ai fini della giustificazione normativa delle misure fiscali ambientali.

I L'adozione di strumenti fiscali per combattere l'inquinamento

Fino agli anni '80 la disciplina ambientale si concentrò sull'uso di una vasta regolamentazione diretta. Questa, come abbiamo esaminato nel capitolo precedente, se applicata quale unico strumento di tutela, risulta poco efficiente per la difficoltà di conciliare le procedure amministrative, tradizionalmente rigide e fortemente burocratizzate, con la necessaria flessibilità delle politiche ambientali.

Ciò nonostante, nel 1973 venne emanato un programma di azione europea in materia di protezione delle acque in cui raccomandava il ricorso a *redevences environnementales*²⁹².

A partire dai primi anni '80, quasi tutti i Paesi europei sono stati attraversati da movimenti di *deregulation*²⁹³, che spingevano verso la semplificazione dei sistemi

²⁹² Programma d'azione delle Comunità europee in materia di ambiente GUUE C 112 20 dicembre 1973.

²⁹³ F. SALVIA, *Gli strumenti giuridici per la tutela ambientale*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1993, p. 220; R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994.

di regolamentazione diretta, evidenziando come la realizzazione di un sistema di tutela ambientale basato esclusivamente su norme, limiti e divieti non fosse in grado di soddisfare le esigenze del mercato, in cui l'inquinamento si identifica come elemento di disfunzione interno al libero gioco delle forze stesse²⁹⁴.

Il Consiglio europeo di Dublino del 1990 sottolineò la necessità di mantenere il sistema di *command and control* in materia ambientale adottando contestualmente anche strumenti economici tra cui si ricomprende anche la leva fiscale²⁹⁵.

La questione venne riproposta al momento dell'emanazione della direttiva *Save* intesa a limitare il consumo di biossido di carbonio²⁹⁶.

Si manifestava la necessità di meccanismi *market-based* capaci di rendere sensibile l'inquinatore al meccanismo economico, e di ripristinare l'efficienza nei casi in cui siano presenti esternalità negative ottenendo una riduzione del bene o attività ambientalmente dannosa.

L'esigenza di strumenti fiscali per modificare i comportamenti dannosi per l'ambiente è stata evidenziata a partire dal Quinto Programma comunitario d'azione in materia di ambiente²⁹⁷, e poi ribadita nel Sesto²⁹⁸ e nel Settimo²⁹⁹ Programma.

²⁹⁴ E. GERELLI (a cura di), *Ascesa e Declino del business ambientale*, Il Mulino, Bologna, 1990, p. 27. L'autore rileva che per lungo tempo il metodo seguito per tentare di far reagire il mercato è stato quello allopatrico, attraverso dosi di antimercato sostanzianti nella massiccia imposizione di un sistema di regolamentazione diretta. Con i primi anni ottanta e con la nuova consapevolezza acquisita si reputò più corretto curare il mercato attraverso il metodo omeopatico, attraverso, cioè, il mercato stesso, prevedendosi nuovi strumenti applicativi.

²⁹⁵ Il Consiglio Europeo si è riunito a Dublino il 25 e 26 giugno 1990.

²⁹⁶ Direttiva 93/76/CEE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 13 settembre 1993, pubblicata in GUCE n. 237 L del 22 settembre 1993, p. 0028.

²⁹⁷ Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, del 1° febbraio 1993, riguardante un programma comunitario di politica ed azione a favore dell'ambiente e di uno sviluppo sostenibile - Programma politico e d'azione della Comunità europea a favore dell'ambiente e di uno sviluppo sostenibile Decisione del Quinto Piano d'Azione, pubblicato in GUCE n. C 138 del 17 maggio 1993 p. 0001 – 0004. Questo programma è stato predisposto nel marzo 1992 parallelamente ai lavori preparatori della Conferenza di Rio de Janeiro e approvato all'inizio del 1993.

²⁹⁸ Decisione del Parlamento Europeo e del Consiglio 1600/2002/CE del 22 luglio 2002, che istituisce il sesto programma comunitario di azione in materia di ambiente, in GUUE L 242 del 10 settembre 2002.

²⁹⁹ S. CANNIZZARO, *Riflessioni sulla possibile introduzione di aliquote Iva ridotte per beni e servizi "verdi"*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 165-166. Il Settimo programma d'azione per l'ambiente 2013-2020 è stato emanato tramite la decisione del Parlamento Europeo e del Consiglio 1386/2013/UE del 20 novembre 2013. Ad esso ha fatto seguito il regolamento 1293/2013/UE dell'11 dicembre 2013 che ha istituito il programma per l'ambiente e l'azione per il clima per il periodo dal 1 gennaio 2014 al 31 dicembre 2020.

La Comunicazione del 1997 Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico ha chiarito il quadro giuridico applicabile a questi prelievi e suggerito di spostare la pressione fiscale dal lavoro all'ambiente³⁰⁰.

Nel 2007, le politiche fiscali in ambito ambientale hanno ricevuto un forte impulso per effetto dell'approvazione del Libro Verde³⁰¹ sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi, che evidenziava il ruolo degli strumenti di mercato e delle politiche fiscali in generale per il conseguimento degli obiettivi delle politiche dell'UE, esplorando le possibilità di un maggiore utilizzo degli strumenti di mercato in diversi settori della politica ambientale a livello sia comunitario sia interno, per tentare di indirizzare i comportamenti di consumatori e imprese.

Anche nell'ambito dell'attuazione della strategia dello sviluppo sostenibile, l'Unione inserì tra gli strumenti per favorire la politica integrata dei prodotti (PIP) il ricorso a misure fiscali nell'intento di favorire i prodotti più ecologici³⁰², senza dimenticare la strategia europea per l'economia circolare all'interno della quale ha trovato posto la lotta alla plastica³⁰³.

Il collegamento tra le politiche ambientali e la materia tributaria, fu costruito sulla base del principio del "chi inquina paga".

³⁰⁰ Commissione Europea, Comunicazione, 29 gennaio 1997, *Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico*, Bruxelles 26 marzo 1997 COM (97) 9 def., in G.U.C.E., 23 luglio 1997, serie C, n. 22. Si veda anche il precedente J. DELORS, *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994.

³⁰¹ Commissione Europea, Comunicazione, 28 marzo 2007, *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi*, COM(2007) 140 def.

³⁰² Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo del 18 giugno 2003 (COM(2003) 302 definitivo). Lo scopo era quello di consentire che il miglioramento ambientale vada di pari passo con il miglioramento delle prestazioni dei prodotti e nello stesso tempo favorisca la competitività dell'industria a lungo termine.

³⁰³ La Commissione Europea, nel 2013 ha presentato il Green Paper "On a European Strategy on Plastic Waste in the Environment" COM(2013) 0123, in cui si sosteneva il possibile ricorso a misure come prezzi o incentivi per sviluppare il mercato del riuso, o strumenti economici per influenzare i prezzi dello smaltimento dei rifiuti attraverso tasse o imposte. Nella consapevolezza dell'impossibilità di una free plastic economy, nel 2015 l'Unione Europea ha lanciato un ambizioso pacchetto di misure per aiutare le imprese e i consumatori europei ad operare una transizione verso un'economia più circolare (European Commission, *Closing the loop - An EU action plan for the Circular Economy*, COM(2015) 614 final) il quale è culminato con l'adozione nel 2018 di una strategia europea concernente la plastica, si veda European Commission, *On the implementation of the circular economy package: options to address the interface between chemical, product and waste legislation*, COM(2018) 32 final.

II Il fondamento giuridico dell'approccio fiscale alla problematica ambientale

Per poter individuare i fondamenti normativi dell'approccio fiscale occorre indagare i principi contenuti nell'articolo 191 TFUE per comprenderne la loro rilevanza dal punto di vista delle politiche tributarie.

Appare opportuno cominciare l'indagine dal "chi inquina paga", il quale è apparso sin dall'inizio idoneo a giustificare il ricorso da parte degli Stati nazionali alla tassazione ambientale.

La natura ampia di questo principio comporta la sua interpretazione ora come parametro di efficienza economica, ora come criterio civilistico-risarcitorio ovvero come matrice giustificativa dell'approccio fiscale maturato in seno all'Unione Europea a partire dagli anni '80.

Il fatto che il principio del "chi inquina paga" sia preceduto dalla congiunzione "nonché", significa che esso deve essere letto insieme ad i principi di precauzione e prevenzione che lo precedono. Di conseguenza la *ratio* del chi inquina paga deve individuarsi non più solamente nell'esigenza di riparazione del danno quanto nella più generale ottica di prevenzione del degrado ambientale che nella riparazione dell'ambiente.

Così operando si estende il novero degli strumenti fiscali che possono essere utilizzati dai governi nazionali, non più limitati ai soli prelievi bensì estesi anche a meccanismi premiali consistenti in misure fiscali agevolative connesse a comportamenti eco-friendly.

A Il principio del “chi inquina paga”

a La genesi del principio del “chi inquina paga”

La fiscalità ha ricevuto un forte impulso dalla codifica del principio del “chi inquina paga”³⁰⁴, che ha consentito il collegamento tra le politiche ambientali e la materia tributaria.

Quest’ultimo è comparso per la prima volta in atti di soft law emanati dall’OCSE³⁰⁵.

Nella Raccomandazione del 1972 esso veniva richiamato per obbligare l’inquinatore a compensare finanziariamente le misure di prevenzione e di lotta contro l’inquinamento³⁰⁶, mentre nel 1974 fu utilizzato per estendere la compensazione fino a ricomprendere il risarcimento alle vittime³⁰⁷.

Esso costituiva la base giuridica per legittimare sia forme di risarcimento da responsabilità aquiliana, sia sanzioni amministrative o penali³⁰⁸.

Il principio del “chi inquina paga” venne poi codificato a livello internazionale nella Dichiarazione di Rio su ambiente e sviluppo sostenibile del 1992.

L’articolo 16 recita infatti che le «autorità nazionali dovranno cercare di promuovere l’internalizzazione dei costi per la tutela ambientale e l’uso di strumenti economici, tenendo presente il principio, che chi inquina deve fondamentalmente sostenere il costo dell’inquinamento, con la dovuta considerazione dell’interesse pubblico e senza distorsioni del commercio e degli investimenti internazionali».

³⁰⁴ Sulle origini di tale principio, si veda M. MELI, *Le origini del principio “chi inquina paghi” ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Rivista Giuridica dell’Ambiente*, n. 2, 1989, 217 ss.; Id., *Il principio comunitario «chi inquina paga»*, Milano, 1996, 89. P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2005, 1161.

³⁰⁵ Il principio apparve già nella legge francese del 16 dicembre 1964, n. 1245, riguardante l’istituzione delle *agences financières de bassin*, in cui trovò compiuta espressione la formula “chi inquina paghi e chi depura venga aiutato”.

³⁰⁶ RACCOMANDAZIONE OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972.

³⁰⁷ RACCOMANDAZIONE OCSE, *The Implementation of the Polluter-Pays Principle*, C(74)223.

³⁰⁸ E. A. LA SCALA, *La dimensione europea dell’ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *L’ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 15.

Quanto alle fonti europee, il punto VI del Programma d'azione per la protezione dell'ambiente del 1973 prevedeva che qualsiasi spesa connessa alla prevenzione ed alla eliminazione delle alterazioni ambientali fosse a carico del responsabile³⁰⁹. Successivamente, seguendo le sollecitazioni internazionali, la Commissione Europea affermava nella risoluzione n. 436 del 1975, che «le persone fisiche o giuridiche, di diritto pubblico o privato, responsabili di inquinamento debbono sostenere i costi delle misure necessarie per evitare o ridurre detto inquinamento. Ciò al fine di rispettare le norme o misure equivalenti stabilite dai pubblici poteri che consentano, laddove previsti, di raggiungere gli obiettivi di qualità prefissati»³¹⁰.

Accanto agli atti di *soft law* che lo enunciavano³¹¹, fondamentale fu l'apporto della Corte di Giustizia, che come spesso accade, attraverso la sua giurisprudenza creativa tentò di adattare gli ordinamenti giuridici ai profili di novità pure in assenza di riferimenti normativi³¹².

Già nel 1980 essa affermava infatti che le disposizioni in tema di salvaguardia ambientale e sanitaria potevano comportare variegati e differenziati oneri per le

³⁰⁹ Tale programma è pubblicato in GUCE del 20 dicembre 1973, n. 112, punto VI, ove è definito come “principio di causalità”. Non mancano tuttavia riferimenti sporadici al principio in questione anche anteriormente. Si vedano il Terzo Programma di Politica economica e la Comunicazione della Commissione al Consiglio sullo sviluppo della politica comune dei trasporti del 1971.

³¹⁰ COMMISSIONE, Raccomandazione 3 marzo 1975 n. 436 in G.U.C.E., 25 luglio 1975, n.194 L. Tale raccomandazione, ispirata prevalentemente a profili di ordine economico piuttosto che ad aspetti di ordine tecnico-giuridico, risulta essere perfettamente conforme agli strumenti che, alla metà degli anni settanta si ipotizzava fossero applicabili per tale politica. Infatti, la raccomandazione oltre ad evidenziare la necessità che tale principio fosse applicato in maniera uniforme nei singoli Stati, per evitare possibili distorsioni della concorrenza e che, nell'ipotesi di inquinamento prodotto da una serie di concause o da una pluralità di inquinatori, l'imputazione dei costi fosse suddivisa conseguenzialmente, ha rilevato chiaramente che tale imputazione dovesse essere posta in essere facendo uso di provvedimenti amministrativi; gli strumenti fondamentali per l'attuazione di tale principio continuano ad essere le norme, deputate a definire gli standard qualitativi dell'ambiente, le peculiarità dei prodotti ed i caratteri dei processi produttivi, nonché i canoni, da utilizzare come stimolo nei confronti degli inquinatori a porre in essere atteggiamenti preventivi di tutela. Si rinvia a M. MELI, *Le origini del principio “chi inquina paga” ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 2, 1989, p. 219.

³¹¹ I vari programmi d'azione adottati a partire dagli anni '70 seppure non giuridicamente vincolanti «costituiscono comunque documenti di una certa rilevanza istituzionale che aiutano a comprendere gli indirizzi della Commissione Europea per sviluppare la futura legislazione ambientale comunitaria», in tal senso R. GIUFFRIDA, *Diritto europeo dell'Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 10.

³¹² Avviene spesso nell'evoluzione degli ordinamenti giuridici che i profili di novità, oltre che manifestarsi, in modo asistemico, si affermino inizialmente al di fuori dell'assetto normativo vigente. Ciò è evidente anche nell'ambito dell'affermazione europea del chi inquina paga.

imprese e che in mancanza di un ravvicinamento delle disposizioni legislative ed amministrative poteva risultare alterato il funzionamento del mercato comune³¹³.

Nel 1987 il “chi inquina paga” è stato inserito all’interno del Trattato di Amsterdam all’articolo 130 R.

Il principio in questione è stato recepito anche dai diritti nazionali e talvolta si riflette nelle loro Costituzioni. La Costituzione federale dedica all’ambiente la sezione 4, all’interno della quale l’articolo 74, stabilisce al paragrafo 2 che la Confederazione si impegna a prevenire i danni ambientali e che «i costi della prevenzione e della riparazione sono a carico di coloro che li causano».

La Francia ha recepito il principio del “chi inquina paga”³¹⁴ attraverso l’articolo 1 della *Loi Barnier* del 2 febbraio 1995³¹⁵, poi trasfuso nell’articolo L 110-1-II-3° del Codice dell’ambiente³¹⁶.

Questo criterio ha costituito, insieme con i principi di prevenzione, precauzione, e partecipazione (L 110-1 Codice dell’ambiente), la cornice di riferimento entro la

³¹³ Corte di Giustizia, sentenza 18 marzo 1980, causa C-91/79, *Commissione c. Italia*, in Racc. 1980, p. 1099 punto 8; sentenza 18 marzo 1980, causa C-92/79, *Commissione c. Italia*, in Racc. 1980, p. 1115.

³¹⁴ Sul principio pollueur-payer si rinvia a S. LECLERC, *Le principe du pollueur-payeur*, in Y. PETIT (a cura di), *Droit et politiques de l’environnement*, collana Les Notices, Parigi, 2009, p. 41.

³¹⁵ Legge n. 95-101 del 2 febbraio 1995 relativa al potenziamento della protezione ambientale, consultabile sul sito www.legifrance.gouv.fr

³¹⁶ L’articolo L 110-1-II-3° disciplina il principio del «chi inquina paga» affermando che i costi che risultano dalle misure di prevenzione, riduzione, e lotta contro l’inquinamento devono essere a carico del soggetto che inquina. Anche la Carta dell’ambiente del 2004 ha ripreso in parte questo principio limitando la responsabilità per i danni causati all’ambiente alla sola riparazione. Al momento della redazione della *Charte de l’Environnement*, la *Commission Coppens*, forniva due versioni del principio del «chi inquina paga»: la prima si limitava a riprendere la formula già riportata nel Code de l’Environnement, mentre la seconda era volta ad ampliare la portata del principio facendo contribuire ciascuno ai costi delle attività di prevenzione e riparazione dei danni ambientali che possono derivare dal proprio comportamento o dalla propria attività. La *Charte de l’environnement* ha optato per questa seconda versione che ha positivizzato negli articoli 3 e 4. Una parte della dottrina ha interpretato il mancato riferimento al principio «pollueur-payeur» come una distorsione rispetto al diritto internazionale, in tal senso si rinvia a M. PIEUR, *La Charte de l’Environnement et la Constitution*, in *Actualité Juridiques de Droit Administratif*, 3 marzo 2003, p. 353; *ID.*, *Vers un droit de l’environnement renouvelé*, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 15, 2003, p. 130, mentre altra parte della dottrina interpreta il silenzio come un rinvio implicito, si veda Y. JÉGOUZO, *Quelques réflexions sur le projet de la Charte de l’environnement*, in *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n.15, 2003, p. 123. Nel rapporto presentato all’Assemblea Nazionale si spiega che gli articoli 3 e 4 della Carta corrispondono alla concezione ampia del principio «pollueur-payeur», in tal senso N. KOSCIUSKO-MORIZET, *Rapport Assemblée Nationale*, n. 1595, maggio 2004, p. 36. Si può ritenere che la scelta del costituente oltrepassi la concezione tradizionale del principio espressa nel *Code de l’Environnement* rinviando al legislatore il compito di apportare le precisazioni necessarie e al giudice costituzionale di precisarne la portata si rinvia a M.-A. COHENDET, B. MATHIEU, *La Charte et le Conseil Constitutionnel: point de vue*, *Revue Juridique de l’Environnement*, n. spécial 2005, p. 107.

quale si è mosso il legislatore francese nella costruzione dell'architettura normativa nazionale della protezione dell'ambiente.

Il Presidente Chirac aveva esortato l'inserimento del “chi inquina paga” all'interno della *Charte de l'Environnement*, ma la versione definitiva non l'ha contemplato al suo interno. Si addusse come motivazione la presenza dell'articolo 4 che imponeva già un dovere generale di riparazione³¹⁷. In realtà questa interpretazione non teneva conto del fatto che il “chi inquina paga” avesse in realtà un ambito di applicazione che ricomprende sia l'attività riparatoria che preventiva, e che il dovere di riparazione derivante dall'articolo 4 non assicurava la totale copertura dei danni³¹⁸.

Il “chi inquina paga” oltre al non essere stato positivizzato nella *Charte de l'Environnement* non ha trovato spazione nella legge, che ha preferito consacrare altri criteri tra cui quello del beneficio³¹⁹, salvo la disciplina in tema di responsabilità ambientale³²⁰.

Anche i giudici francesi hanno spesso respinto l'applicazione del “chi inquina paga” sulla base di argomentazioni differenti³²¹.

L'Italia ha recepito il principio del “chi inquina paga” con il D.Lgs. 152/06 contenente norme in materia ambientale.

Parte della dottrina ha ritenuto che nonostante fosse contenuto in una fonte legislativa, potesse parlarsi di “costituzionalizzazione implicita” di tale principio in virtù del processo di adattamento del diritto nazionale a quello europeo³²².

A differenza della giurisprudenza francese quella italiana si è espressa in senso favorevole alla efficacia generalizzata del principio del “chi inquina paga” che

³¹⁷ L'articolo 4 della *Charte de l'Environnement* afferma «*Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi*».

³¹⁸ S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Parigi, 2014, p. 69.

³¹⁹ Si fa riferimento al terzo comma dell'articolo L 210-1 legge 21 aprile 2004 n. 338 sulle acque e ambienti acquatici che ha trasposto la direttiva europea 2000/60/CE in tema di acqua, che richiama il principio del beneficio.

³²⁰ Il principio del chi inquina paga sembra aver ricevuto maggiore riconoscimento in tema di responsabilità ambientale che in materia fiscale, difatti esso ha ottenuto riconoscimento all'interno dell'articolo 1 della legge 757 del 2008 del 1 agosto 2008 che trasponeva la direttiva europea 2004/35/CE.

³²¹ La violazione del principio del chi inquina paga è stata respinta nel caso della tassa per l'abbattimento dei bovini si veda *Conseil d'État* 27 luglio 2009, n. 312298 con nota di A. MAITROT DE LA MOTTE in *Droit Fiscal*, 2009, 513; *Conseil d'État*, 27 luglio 2009, n. 313502.

³²² In tal senso si veda F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 120-121.

deve essere applicato anche dai giudici nazionali al fine di garantire all'ambiente una protezione giuridica interna uguale o più rigorosa di quella europea³²³.

Bisogna poi ricordare che all'esito della revisione costituzionale del Titolo V, avendo imposto l'art. 117 il rispetto della normativa europea i principi di cui all'articolo 191 del TFUE hanno definitivamente assunto una maggiore pregnanza nell'ordinamento italiano.

b L'interpretazione del principio del “chi inquina paga”

L'articolo 191 del TFUE in generale ed il principio del “chi inquina paga” in particolare è costituito da una formulazione vaga che ha alimentato numerose interpretazioni.

Si tratta di un principio al tempo stesso economico e giuridico, di difficile applicazione, la cui analisi si è prestata a diverse interpretazioni³²⁴.

Dal punto di vista economico esso rappresenta un principio di efficienza economica³²⁵, volto all'internalizzazione dei costi esterni causati dall'inquinamento ambientale alla società, allo scopo di ristabilire la verità dei prezzi³²⁶ e proteggere la libera concorrenza all'interno del mercato³²⁷.

Dal punto di vista giuridico è stata da alcuni esaltata la matrice civilistica e risarcitoria³²⁸ di tale principio, che attribuisce la responsabilità di un'azione a una persona fisica o giuridica, mentre da altri preferita la connotazione tributaria³²⁹.

³²³ Corte di Cassazione, sez Pen, 4 febbraio 1993, in *Diritto Giurisprudenza Agraria*, 1994, p. 292.

³²⁴ F. FORTE, *I diritti della natura*, Nuova editrice Il Gallo, Roma, 1991, 117, nel rilevare che il principio in questione si presenta come un “giano bifronte”, afferma che esso può dar luogo a diverse configurazioni.

³²⁵ M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, 5 ed, Dalloz, Parigi, 2004, p. 145; H. SMETS, *Le principe polluer payer, un principe économique érigé en principe du droit de l'environnement*, *Revue générale de droit international public*, n. 2, 1993, p. 339-364; J.-P. BARDE, *Economie et politique de l'environnement*, PUF, Parigi, 1992, p. 210;

³²⁶ S. DAGUET, *Payer pour polluer? La fiscalité écologique en Suisse*, PPUR, 2014, p. 36.

³²⁷ O. GODARD, *Le principe pollueur-payeur, une norme politique à la confluence de plusieurs inspirations*, in *Revue Juridique d'Auvergne*, 2002, p. 53-74.

³²⁸ S. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1979, p. 178 e ss.; F. GIAMPIETRO, *La responsabilità per danno dell'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1988, p. 332 e ss.; A. JAZZETTI, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Rivista Diritto dell'Ambiente*, 1995, pp. 33-49. I sostenitori della matrice civilista del principio mettono in luce l'insufficienza della sanzione pecuniaria rispetto al degrado ambientale, privilegiando il sistema di un risarcimento in forma specifica per ripristinare lo status quo ante qualora possibile.

I dubbi interpretativi che lo riguardano possono essere superati aderendo all'orientamento che assegna a tale principio una valenza aperta, dato che ogni Stato, nel rispetto delle proprie tradizioni giuridiche ed esigenze socio-economiche è lasciato libero d'individuare le modalità applicative che ritiene più opportune per questo principio³²⁹.

Appare chiaro che il principio in esame vincoli i suoi destinatari esclusivamente quanto all'obiettivo da perseguire, mentre li lascia liberi di scegliere gli strumenti applicativi che si ritengano più opportuni, siano essi sanzioni, misure tributarie o forme di risarcimento del danno³³⁰.

Destinatari di tale principio programmatico risultano essere le istituzioni europee e nazionali, e non gli individui³³¹.

³²⁹ Si veda F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 72

³³⁰ Si veda sul punto C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2003, p. 1614 e ss. In tal senso si veda anche F. AMATUCCI, *Le fondamentali costituzionali dell'imposizione ambientale*, Giannini, Napoli, 1993, p. 28 nella parte in cui afferma che «la corretta interpretazione induce a considerare il principio richiamato a "valenza aperta", perché esso può fungere da fonte per la regolamentazione di meccanismi di risarcimento del danno ambientale basati sulla responsabilità civile e ad un tempo da regolatore economico mediante l'istituzione di imposte ecologiche, valutando di volta in volta se accanto al sistema sanzionatorio si debbano assumere misure di carattere economico finanziario»; A. L. DE CESARIS, *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in S. CASSESE (a cura di), *Diritto ambientale comunitario*, Giuffrè, Milano, 1995, p. 46 e ss.; L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014, p. 722.

³³¹ Pur non volendo aderire alla ricostruzione aperta del principio del chi inquina paga, vi sono una serie di argomentazioni che spingono la dottrina a considerare sostenibile un approccio fiscale al chi inquina paga. Queste motivazioni si basano sulle critiche rivolte alla teoria indennitaria. La sanzione pecuniaria risulterebbe insufficiente perché risponde ad una logica indennitaria che è estranea alla disciplina ambientale europea. Si rinvia a S. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1979, p. 72. Inoltre una norma risarcitoria individua il fatto materiale lesivo, l'attribuzione di questo fatto ad un responsabile, l'individuazione del soggetto danneggiato e infine le modalità di quantificazione del relativo indennizzo e tutti questi elementi non sono riscontrabili, si veda P. SELICATO, *Le politiche ambientali della comunità europea*, in P. SELICATO, F. PICCIAREDDA (a cura di), *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 80. Infine, dal momento che l'ambiente costituisce oggetto dell'intervento necessario dello Stato, i consociati devono concorrere alle spese pubbliche dirette a realizzare la tutela del patrimonio ambientale ai sensi dell'articolo 53 della Cost. Si rinvia a F. AMATUCCI, *Le fondamentali costituzionali dell'imposizione ambientale*, Giannini, Napoli, 1993, p. 29.

³³² Soprattutto la letteratura straniera sosteneva la natura normativa del principio del chi inquina paga esclusivamente con riguardo alle istituzioni nazionali, attribuendogli un significato politico più che giuridico, sul punto si veda P. KROMAREK, *Commentaire de l'Acte Unique européen en matière d'environnement*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 1, 1988, p. 77. La visione favorevole all'estensione del valore normativo del principio è invece riconducibile alla lettura delle finalità connesse al principio e ai suoi precedenti storici, la cui realizzazione richiede il coinvolgimento necessario delle istituzioni nazionali. Sul punto si rinvia alla diffusa analisi di M. MELI, *Il principio comunitario del chi inquina paga*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 95-96.

Alcuni autori hanno criticato la rilevanza del principio del chi inquina paga rispetto alla logica di tutela dell'ambiente, limitando il suo ambito di applicazione alla fase correttiva e riparatoria degli effetti nocivi dell'inquinamento³³³.

Il fatto che il principio del chi inquina paga sia preceduto dalla congiunzione “nonché”, significa che esso deve essere letto insieme ad i principi che lo precedono e non come un'alternativa. Di conseguenza la *ratio* del chi inquina paga deve individuarsi sia nella tutela che nella riparazione dell'ambiente.

Questa lettura è rinforzata dall'adesione alla teoria ecocentrica che sembra registrarsi nel diritto ambientale nazionale ed internazionale³³⁴.

L'affermarsi della nozione unitaria e sistemica di ambiente conduce all'impossibilità di separare l'attività di prevenzione da quella di risanamento che devono caratterizzare l'attività di qualunque forma d'intervento in materia ambientale.

Per questo motivo è possibile ricondurre ad una lettura ampia del “chi inquina paga” in coordinato con prevenzione e precauzione, sia misure correttive e compensative indirizzate a ridurre o eliminare gli effetti nocivi per l'ambiente.

B I principi di prevenzione e precauzione

L'articolo 191 TFUE oltre a contenere l'enunciazione del principio del «chi inquina paga», annovera al suo interno anche il principio di prevenzione, e quello di precauzione. Questi ultimi sono diretti a tenere in considerazione il rischio

³³³ Si veda N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015, p. 90; X. CABANNES, *La protection fiscale du droit à l'environnement*, in *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, 2, 2007, p. 87-90. In senso contrario si veda E. LA SCALA, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 15

³³⁴ Nell'ordinamento nazionale l'ambiente come sopra esaminato si è affermato come valore trasversale, si rinva sul punto ai paragrafi precedenti. Si veda anche D. PORENA, in *L'ambiente come materia nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: “solidificazione” del valore ed ulteriore “giro di vite” sulla competenza regionale*, in *Federalismi.it*, del 4 febbraio 2009; V. GUIDO, *I tributi ambientali*, in V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism Taxation*, 2016, p. 294. Nell'ambito internazionale, si ricorda che l'ambiente si è affermato per la prima volta come sistema nella Dichiarazione di Stoccolma.

ecologico. Ciò che li differenzia è essenzialmente un differente grado di conoscenza del rischio.

Questo, comporta che non sempre la distinzione tra i due principi risulti agevole. Il livello di conoscenza del rischio rappresenta infatti un criterio di difficile individuazione, per la difficoltà di distinguere i rischi certi da quelli potenziali. Inoltre il criterio di conoscenza del rischio dipende dal progresso registrato dalla conoscenza scientifica. Difatti l'intervento del governo inizialmente basato sul principio di precauzione è destinato a evolversi in un intervento basato sul principio di prevenzione e, al contrario, la prevenzione può diventare precauzionale in seguito ai progressi scientifici che sfidano certe certezze³³⁵.

a Il principio di prevenzione

Il caso *Trail Foundry* risolto dal tribunale arbitrale internazionale, ha focalizzato l'attenzione sulla necessità di strumenti di prevenzione del degrado ambientale³³⁶. Il principio di prevenzione esprime la necessità di intervenire prima che siano causati dei danni, così da prevenire, nella misura del possibile, eliminare, o, quantomeno, ridurre fortemente, il rischio che tali danni si verifichino. Infatti, da un lato, i danni ambientali non sempre sono riparabili, e, dall'altro, l'eventuale attività di ripristino è di solito molto più onerosa di quella preventiva. Esso ha fatto la sua prima apparizioni nella Dichiarazione di Rio, acquisendo lo *status* di un vero principio internazionale³³⁷, successivamente, è stato riconosciuto a livello europeo all'interno dell'articolo 130 R § 2 del Trattato di Maastricht e, infine, nella maggior parte degli ordinamenti nazionali.

³³⁵ G. MARTIN, *Le concept de risque et la protection de l'environnement : évolution parallèle ou fertilisation croisée*, in M. PRIEUR, C. LAMBRECHTS (diretto da), *Les hommes et l'environnement Quels droits pour le vingt-et-unième siècle ? Études en hommage à Alexandre KISS*, Éditions Frison-Roche, Parigi, 1998, p.451-452.

³³⁶ Tribunale arbitrale americano-canadese, sentenza dell' 11 marzo 1941, Stati Uniti c. Canada, caso Fonderie de Trail, ONU, *Recueil des sentences arbitrales*, tomo III, pp.907 e ss.

³³⁷ Il principio 14 della Dichiarazione di Rio afferma «Gli Stati dovranno cooperare efficacemente per scoraggiare o prevenire la ricollocazione o il trasferimento in altri Stati di tutte le attività e sostanze che provocano un grave degrado ambientale o si dimostrano nocive per la salute umana.»

In Italia esso è stato recepito dal Codice dell'ambiente³³⁸, mentre in Francia esso è stato codificato prima nella *Loi Barnier* e poi nel secondo comma dell'articolo L 110-1 del *Code de l'Environnement*³³⁹.

L'approccio preventivo presuppone e richiede la conoscenza del livello di danno "sostenibile" dall'ambiente (che deve essere riparabile, sul piano tecnico, e risarcibile, sul piano economico)³⁴⁰. Esso riguarda due tipi di danno ecologico: quello che non si è ancora verificato, e quello già apparso, che si teme possa aggravarsi.

b Il principio di precauzione

Con il principio di precauzione, si fa un ulteriore passo nella protezione dell'ambiente, dal momento che l'approccio precauzionale, è caratterizzato da una dimensione di incertezza scientifica. Si tratta di anticipare i casi di danno ecologico in cui «l'eventualità del verificarsi del danno non è dimostrata inconfutabilmente».

I primi riferimenti al principio di precauzione si rinvengono a livello internazionale, in particolare nella Carta mondiale della natura³⁴¹. Il concetto di precauzione trova poi compiuto riconoscimento in maniera settoriale, in relazione alla protezione dello strato d'ozono³⁴², dell'ambiente marino e dei corsi d'acqua³⁴³

³³⁸ L'art. 3 ter del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, inserito dal d.lgs. 16 gennaio 2008, n. 4, sancisce proprio che la tutela ambientale e degli ecosistemi naturali e del patrimonio culturale deve essere garantita dagli enti pubblici e privati e dalle persone fisiche e giuridiche, pubbliche e private, mediante un'azione informata anche, tra gli altri, al principio dell'azione preventiva, ai sensi dell'art. 174, comma 2, del Trattato dell'Unione europea, oggi art. 191 paragrafo 2, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

³³⁹ Il secondo comma dell'articolo L 110-1 del *Code de l'Environnement* afferma «*le principe d'action préventive et de correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement, en utilisant les meilleures techniques disponibles à un coût économiquement acceptable*»

³⁴⁰ L. MARINI, *Il principio di precauzione nel diritto internazionale e comunitario*, Cedam, Padova, 2004, p.6.

³⁴¹ La Carta della Natura è un documento la cui adozione è stata favorita dall'azione del Programma delle Nazioni Unite per l'Ambiente (UNEP), fu approvata il 28 ottobre 1982 a Montevideo. L'articolo 11, seppure privo di carattere vincolante, affermava che «(i) le attività che comportano un elevato grado di rischio per la natura devono essere precedute da un esame approfondito e i loro promotori devono dimostrare che i benefici derivanti dall'attività prevalgono sui danni eventuali alla natura; e (ii) qualora gli effetti nocivi di tali attività siano conosciuti in maniera imperfetta, esse non dovranno essere intraprese».

³⁴² Convenzione conclusa a Vienna il 22 marzo del 1985.

e al divieto di importazione di rifiuti pericolosi in Africa³⁴⁴. E' poi ad opera della Dichiarazione di Rio del 1992, che la precauzione viene consacrata in riferimento alla generalità del diritto ambientale nel principio 15³⁴⁵.

Viene recepito a livello europeo attraverso l'art. 130 R del Trattato di Maastricht, poi ripreso dall'art. 174 del Trattato di Amsterdam, ed infine trova la sua consacrazione nell'art. 191 TFUE. Rispetto alla formulazione internazionale, in principio di precauzione europeo non fa riferimento ad un danno "grave o irreversibile", potendo pertanto essere invocato anche semplicemente in presenza di una situazione di potenziale pericolo. È transitato anche negli ordinamenti nazionali³⁴⁶, dove tuttavia, come sottolineato dalla dottrina, il suo valore giuridico è spesso non ben determinabile e la sua definizione vaga³⁴⁷.

In Italia, fino all'entrata in vigore del Codice dell'Ambiente, il principio in esame era presente unicamente in alcune leggi settoriali³⁴⁸ e trovava ingresso nell'ordinamento interno indirettamente, tramite il richiamo alle disposizioni comunitarie operato dal 1 comma dell'art. 117 Costituzione³⁴⁹. Esso ha poi

³⁴³ Dichiarazione interministeriale sulla protezione del Mare del Nord adottata in occasione della seconda conferenza internazionale sulla protezione del Mare del Nord, Londra, 1987.

³⁴⁴ Convenzione di Bamako del 1991, entrata in vigore nel 1998.

³⁴⁵ Il principio 15 recita «Al fine di proteggere l'ambiente, gli Stati applicheranno largamente, secondo le loro capacità, il Principio di precauzione. In caso di rischio di danno grave o irreversibile, l'assenza di certezza scientifica assoluta non deve servire da pretesto per differire l'adozione di misure adeguate ed effettive, anche in rapporto ai costi, dirette a prevenire il degrado ambientale».

³⁴⁶ Si pensi alla legge federale tedesca sulla protezione contro le immissioni adottata il 15 marzo 1974 (*Bundesimmissionschutzgesetz*) e l'elaborazione di un altro principio, di spettro ancor più ampio: il principio di difesa dai pericoli (*Gefahrenabwerprinzip*) secondo cui lo Stato ha il potere dovere di intervenire eventualmente con la limitazione di altre situazioni giuridiche soggettive per la prevenzione di eventi dannosi in presenza di una situazione di pericolo, sul punto si rinvia a a. gragnani, Il principio di precauzione come modello di tutela dell'ambiente, dell'uomo, delle generazioni future, in *Rivista Diritto Civile*, 2003, II, 16 ss.

³⁴⁷ M. MARCHESE, *Il principio di precauzione tra luci ed ombre*, consultabile on line sul sito comparazionedirittocivile.it, p. 3.

³⁴⁸ Art. 1, comma 1, lett. b della l. n. 36/2001, Legge quadro sulla protezione dalle esposizioni a campi elettrici, magnetici ed elettromagnetici.

³⁴⁹ Così argomenta il T.A.R. Brescia, nella sentenza 11 aprile 2005, n. 304, relative all'impugnazione di un provvedimento adottato dal Ministro dell'Ambiente di concerto con il Ministro per i Beni e le Attività Culturali, contenente un giudizio positivo condizionato di compatibilità ambientale sul progetto relativo alla trasformazione di un impianto di post-combustione in un impianto di termodistruzione di rifiuti speciali e tossico-nocivi.

ricevuto riconoscimento nell'ordinamento italiano con l'art. 301, comma 1 del Codice dell'ambiente³⁵⁰.

Anche nell'ordinamento francese la precauzione in materia ambientale fa il suo ingresso in via indiretta, per mezzo dei trattati internazionali ratificati dallo Stato francese, ai quali l'art. 55 Costituzione riconosce “*une autorité supérieure à celle des lois*”. Punto di svolta è rappresentato dall'approvazione nel 1995 della legge *Barnier*³⁵¹, a cui va ilerito di iscrivere il principio di precauzione nel diritto positivo francese. Il principio in questione viene poi inserito prima nell'articolo L200-1 del *Code rural* e poi nell'articolo L110-1 del *Code de l'Environnement*, che ha assunto rango costituzionale.

Contrariamente all'opinione di alcuni autori, non sembra esserci un cambio di paradigma radicale tra questi due principi³⁵², il cui scopo di prevenire i rischi ecologici e l'obiettivo, la protezione del l'ambiente, sono gli stessi. I campi di applicazione di questi principi rappresentano fundamentalmente uno il prolungamento dell'altro. Questi due principi devono considerarsi complementari, sia quanto alla loro apparizione sia quanto al loro oggetto.

Questo è il motivo per cui, si ritiene che debbano essere considerati congiuntamente con riferimento alla fiscalità ambientale, soprattutto perché rilevanti dal punto di vista dell'obiettivo di incentivazione.

Bisogna però rilevare che questi due principi mancano però di effettività e hanno una portata limitata: affrontano lo stesso problema, il rischio ecologico, ma il loro campo di applicazione risulta limitato ai rischi «certi» e «incerti».

³⁵⁰ L'art. 301, comma 1 del Codice dell'ambiente «In applicazione del principio di precauzione di cui all'articolo 174, paragrafo 2, del Trattato CE, in caso di pericoli, anche solo potenziali, per la salute umana e per l'ambiente, deve essere assicurato un alto livello di protezione».

³⁵¹ Legge n. 101 del 2 febbraio 1995 relativa al rafforzamento della protezione dell'ambiente. Ricondotto al rango di legge ordinaria, il principio in esame assume un triplice rilievo nella giurisprudenza francese quale: (i) elemento componente del principio di legalità, richiamato al fine di annullare un provvedimento amministrativo che autorizza l'esercizio di un'attività pericolosa per l'ambiente; (ii) fondamento giuridico di una domanda cautelare di sospensione dell'esecuzione di un atto amministrativo (“*demande de sursis à exécution*”); (iii) fonte di responsabilità civile, penale ed amministrativa.

³⁵² N. DE SADELEER, *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution, essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, Préface de François Ost, collection Universités francophones (AUPELF-UREF), in *Revue juridique de l'Environnement*, n. 1, 2001, p. 225 secondo cui il principio di precauzione implica non solamente un differente grado di protezione ma anche di natura con il principio di prevenzione che «trasforma il dubbio in certezza».

Inoltre, questi principi non sono molto efficaci a causa delle difficoltà nel definire il concetto centrale su cui si basano: il rischio ecologico. L'efficacia di questi principi dipende, in pratica, dalla definizione di una gerarchia di rischi ecologici. Ciò non deve solo consentire di determinare se questi principi siano applicabili, ma anche quale principio, prevenzione o precauzione, applicare. Tuttavia, l'analisi mostra che questa gerarchia di rischi è una valutazione politica caratterizzata da una grande dose di soggettività.

III La giustificazione della fiscalità ambientale

Se ci limitassimo alla constatazione dell'evoluzione che ha caratterizzato la disciplina ambientale negli anni Novanta rinunceremmo all'obiettivo principale di questo capitolo che consiste nel verificare che le misure fiscali ambientali trovino la propria legittimazione nell'ordinamento giuridico.

Come abbiamo già evidenziato, la disciplina europea legittima una pluralità di strumenti per combattere l'inquinamento. Per giustificare l'approccio fiscale alla problematica ambientale si procede attraverso un ragionamento *a contrario*, per spiegare le motivazioni che hanno condotto ad escludere che il principio del "chi inquina paga" possa giustificare un risarcimento, una sanzione ovvero un'autorizzazione ad inquinare.

Secondo alcuni la preferenza per le misure fiscali deriva dalla caratteristica della coattività propria dell'obbligazione tributaria, che meglio può rispondere alla formulazione imperativa che emerge dalla lettera del legislatore europeo³⁵³.

Tuttavia questa motivazione non appare sufficiente a giustificare la preferenza per l'approccio fiscale rispetto a quello sanzionatorio che ugualmente risulta caratterizzato dalla coattività.

E' allora opportuno ricordare che il fondamento della fiscalità e delle sanzioni è essenzialmente diverso: mentre la sanzione ha come scopo l'eliminazione di una condotta illecita o indebita attraverso una punizione, il tributo o l'agevolazione si

³⁵³ P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna tributaria*, n.4, 2005, p. 1162.

pongono come espressione di principi costituzionali. Anche se l'obiettivo della misura fiscale può coincidere a volte con la soppressione di una condotta nociva per la società, essa non consiste in un illecito³⁵⁴. La fiscalità a differenza della sanzione non punisce ma spinge l'inquinatore verso alternative meno dannose.

Si condivide inoltre l'opinione della dottrina che non ritiene sostenibile una ricostruzione indennitaria del principio del "chi inquina paga" perché in contrasto con la logica che alimenta la politica europea di protezione dell'ambiente³⁵⁵ e per le difficoltà di conciliare la struttura della responsabilità civile con la lettera del 191 TFUE³⁵⁶.

Infine, non si ritiene possibile neanche ricondurre il chi inquina paga ad un'autorizzazione ad inquinare, perché si tradirebbe la finalità di tutela che, rappresenta una delle due componenti imprescindibili della politica ambientale europea.

Questa ricostruzione conduce quindi ad avvalorare la declinazione fiscale del "chi inquina paga", inteso come principio di efficienza distributiva, posto a fondamento dell'istituzione di prelievi ambientali volti a internalizzare le esternalità ambientali.

Ma la *ratio* della fiscalità ambientale non può restare confinata sul piano dell'imposizione, difatti l'avvento dello sviluppo sostenibile comporta il diffondersi di una logica preventiva e non più solo riparatoria, che può essere realizzata attraverso il ricorso a misure premiali in favore di beni e attività che manifestano una maggiore eco-sostenibilità.

³⁵⁴ La tassa non equivale ad una sanzione, perché chi paga un tributo è dentro l'ordinamento e non fuori, sul punto si veda E. DE MITA, *L'aria inestimabile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 dicembre 1989, rivendicava la differenza tra il pagamento di un tributo e quella di una sanzione affermando che non si tratta di una sottigliezza interpretativa poiché "la sanzione è la punizione di chi si ribella all'ordinamento mentre il tributo è il concorso alla spesa pubblica necessaria per servizi pubblici. Chi paga un tributo è dentro l'ordinamento. Chi paga una sanzione è fuori di esso. Sicché trasformare una sanzione in un tributo vuol dire trasformare un illecito in un diritto".

³⁵⁵ La sanzione pecuniaria risulterebbe insufficiente perché risponde ad una logica indennitaria che è estranea alla disciplina ambientale europea, si veda S. PATTI, *La tutela civile dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1979, p. 72.

³⁵⁶ Una norma risarcitoria individua il fatto materiale lesivo, l'attribuzione di questo fatto ad un responsabile, l'individuazione del soggetto danneggiato e infine le modalità di quantificazione del relativo indennizzo e tutti questi elementi non sono riscontrabili, si rinvia a P. SELICATO *Le politiche ambientali della comunità europea*, in P. SELICATO, F. PICCIAREDDA (a cura di), *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 80.

Fino a quando l'unico interesse della fiscalità ambientale era rappresentato dall'internalizzazione dei costi marginali esterni, allora era sufficiente riferirsi al principio "del chi inquina paga" come unico fondamento normativo, relativo all'istituzione di prelievi ambientali.

Mentre, se vogliamo estendere l'ambito di applicazione della fiscalità ad una prospettiva preventiva e di protezione dell'ambiente, bisogna leggere il "chi inquina paga" in combinato disposto con i principi di prevenzione e precauzione che lo precedono.

L'inquinatore non deve più solo ripartire i costi connessi a danni ambientali causati nell'ottica di riparazione ma anche e soprattutto finanziare attività di prevenzione per migliorare la condizione dell'ambiente.

Solo in quest'ottica i prelievi e le agevolazioni fiscali ambientali possono trovare cittadinanza nell'ordinamento giuridico.

Questa lettura ampia del "chi inquina paga" costituisce la base normativa che giustifica il ricorso alla leva fiscale per combattere i problemi ambientali, incentivando comportamenti eco-compatibili e disincentivando quelli inquinanti, prevenendo il danno ambientale ovvero reperendo risorse necessarie a compensare i costi esterni causati dai danni all'ambiente³⁵⁷.

A *contrario* alcuni autori francesi negano la lettura estensiva del chi inquina paga, ritenendola pericolosa in virtù dell'estrema vaghezza di questo criterio³⁵⁸.

³⁵⁷ Non si concorda con quella parte della dottrina francese che sostiene l'inadeguatezza di porre alla base della fiscalità ambientale il principio del chi inquina paga, perché escluderebbe le agevolazioni fiscali dal suo ambito di applicazione e ricomprenderebbe solo i prelievi volti a internalizzare le esternalità negative. In tal senso si veda N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, op. cit. p. 87 «fonder la fiscalité environnementale sur le principe pollueur-payeur nous paraît remettre en cause cette vision de la fiscalité environnementale. Selon nous, retenir ce fondement revient à limiter de facto les options du législateur fiscal quant aux mesures susceptibles d'être instaurées. Cet aspect tient aux caractéristiques du principe pollueur-payeur qui : 1. exclut, en principe, les dépenses fiscales, 2. conduit, en pratique, à limiter les prélèvements à l'internalisation des mesures de prévention et de lutte contre la pollution 3. si tant est que de telles mesures aient été décidées par les pouvoirs publics Dès lors, il faut distinguer le cas des dépenses fiscales de celui des dispositifs alourdissant la charge fiscale supportée par le contribuable». In senso conforme si veda anche P. COLLIN, *Fiscalité environnementale et Constitution*, Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel, n. 43, aprile 2014, p. 74-75.

³⁵⁸ Sul punto si rinvia all'opinione di N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, op. cit., p. 90 che afferma "D'autre part, il est possible d'envisager une approche beaucoup plus extensive. Souvent invoquée dans le discours politique, celle-ci donne au principe pollueur-payeur un caractère protéiforme, lui conférant tout à la fois une dimension préventive et curative. Néanmoins, une telle approche n'a pas réellement été consacrée de façon effective par les textes et nous paraît, même, potentiellement dangereuse pour le développement de la protection de l'environnement, étant très envahissante. En matière de fiscalité environnementale, le principe

Questo atteggiamento, che tende a svalutare la portata del “chi inquina paga” appare in contrapposizione con l’evoluzione della fiscalità ambientale francese, dal momento che fu proprio la legislazione d’oltralpe, la prima a fare ricorso al principio del “chi inquina paga” sia in veste dissuasiva che premiale³⁵⁹.

pollueur-payeur ne peut être envisagé que sous sa forme la plus aboutie : la définition restrictive de l'OCDE.” Egli richiama l’opinione di Hertzog che sostiene la necessità di accompagnare al “chi inquina paga” i principi di prevenzione e precauzione, in tal senso R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains*, op. cit., p. 149-171. Questa impostazione si contrappone all’interpretazione più radicale di chi esclude il principio del chi inquina paga dai fondamenti della fiscalità ambientale, si veda X. CABANNES, *La protection fiscale du droit à l'environnement*, *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, n. 2, 2007, p. 87-90, il quale rigettando il principio del chi inquina paga propone di favorire il ricorso alle agevolazioni fiscali che privilegiano comportamenti ecologicamente virtuosi.

³⁵⁹ La legge francese n. 1245 del 16 dicembre 1964 veniva espressa compiutamente la formula “chi inquina paghi e chi depura viene aiutato”. Sul punto si rinvia a P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, 1161. Ma alcuni autori sono contrari a ritenere il principio del chi inquina paga alla base delle agevolazioni fiscali ambientali, tra questi N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015, p. 90.

Conclusioni parte prima

Alla luce della disamina effettuata in questa prima parte possono trarsi alcune importanti conclusioni ai fini della nostra indagine.

Per prima cosa è possibile identificare il fondamento storico, economico e giuridico, che devono essere posti alla base del concetto di fiscalità che si sta tentando di delineare.

Il fondamento storico della fiscalità ambientale deve essere individuato nell'affermazione dell'extrafiscalità.

Come la norma giuridica può operare secondo lo schema funzionale, anche quella fiscale può svolgere una funzione promozionale o dissuasiva.

Le misure impositive ambientali, in quanto svincolate dal classico rapporto diretto e causale tra prelievo obbligatorio ed esigenze di cassa, assumevano la forma di prelievi extra-fiscali. Le prime misure fiscali confinavano l'ambiente proprio nella funzione del prelievo o nella destinazione del gettito.

Detto ciò, risulta difficile configurare tributi esclusivamente extra-fiscali, poiché inevitabilmente il tributo extra-fiscale costituisce comunque un'entrata per lo Stato. Pertanto, dal momento che i tributi ambientali perseguono entrambi i fini, si può concludere che essi rappresentano uno strumento per consentire allo Stato di ottemperare ad altre funzioni, oltre quella di finanziare la spesa pubblica.

La componente extrafiscale deve assumere una connotazione incentivante nella fiscalità ambientale, per indirizzare le condotte degli agenti economici verso comportamenti che tutelino l'ambiente.

Questo aspetto incentivante rappresenta il tratto peculiare della fiscalità ambientale, e il motivo principale che ha indotto l'OCSE a promuovere l'uso della leva fiscale, quale strumento economico che introduce un *signal price* che aiuta a responsabilizzare gli inquinatori, cosicché tengano conto dei costi dell'inquinamento sull'ambiente quando assumono decisioni di produzione e consumo³⁶⁰.

³⁶⁰ OCSE, *Implementation Strategies for environmental taxes*, Parigi, 1996, p. 10; OCSE, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, Parigi, 2006, p. 10, «the purpose of tax instruments is to reduce the level of harmful emissions generated by production processes or consumption, by adjusting relative prices and changing market signals to discourage particular

Non sempre, però, le misure fiscali sono state applicate preservando il carattere incentivante, la storia dimostra difatti, che le prime esperienze nazionali manifestavano un prevalente effetto redistributivo, che era indirizzato al reperimento di risorse per redistribuire il costo del disinquinamento e sollecitare in via residuale una modifica dei comportamenti³⁶¹. Si pensi ad esempio alle *redevances sur l'eau* che si svilupparono in Francia negli anni Sessanta, il cui obiettivo era quello di finanziare i servizi di depurazione delle acque.

Il fondamento economico va invece ravvisato nel tentativo d'internalizzare i costi esterni causati dall'inquinamento. Come abbiamo potuto constatare, la fiscalità ambientale si è affermata innanzitutto come concetto economico, nella veste di prelievi utilizzati per sopperire alle inefficienze del mercato.

L'ambiente è il campo delle esternalità negative per definizione, ma la regolamentazione di questi costi esterni non esaurisce la problematica ambientale. Come si è visto, l'introduzione di un'imposta pigouviana che eguagli i costi marginali esterni è difficile o quasi impossibile da realizzare nella realtà.

Le difficoltà applicative spinsero successivamente la ricerca scientifica verso le teorie del cd. *second best*, tra cui vi era quella volta all'individuazione del livello minimo d'inquinamento accettabile. Questo obiettivo sembra maggiormente in linea con lo spirito delle politiche economiche e ambientali che hanno animato l'avvento dello sviluppo sostenibile, non più tese all'eliminazione dell'inquinamento, quanto indirizzate alla ricerca di un equilibrio tra lo sviluppo economico e l'ambiente per le future generazioni.

Lo sviluppo sostenibile richiede di andare al di là della tassa pigouviana riparatrice, ampliando il novero delle misure tributarie preventive e incentivanti.

La protezione dell'ambiente non può essere concepita esclusivamente come un costo, difatti l'analisi costi benefici del fenomeno ambientale, nonostante il suo fondamento teorico, non esaurisce la sua valutazione. Non è più possibile trattare l'ambiente come merce cui dare un prezzo, ma bisogna ormai intenderlo come un valore costituzionalmente riconosciuto, che necessita dell'intervento di una

consumption patterns or production methods and to encourage the use of alternatives that lead to less environment degradation» .

³⁶¹ R. ALFANO, *Tributi Ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 21.

prospettiva giuridica, l'unica in grado di risolvere il conflitto tra interessi economici e ambientali attraverso un bilanciamento di valori.

Grazie alle sollecitazioni internazionali, l'approccio fiscale trova una giustificazione normativa nel principio del "chi inquina paga".

L'analisi dell'evoluzione e della natura del "chi inquina paga" ha in primo luogo posto in evidenza le numerose discrasie che sussistono tra gli approcci dottrinali e giurisprudenziali italiani e francesi, con particolare riguardo alla sua efficacia.

Difatti il principio in questione è inteso nell'ordinamento francese come un'enunciazione di principio priva di effettività, difficilmente invocabile dinanzi ai giudici nazionali, mentre l'esperienza italiana giunge ad affermare la "costituzionalizzazione implicita" dello stesso.

Inizialmente, il principio del "chi inquina paga" è stato ritenuto fonte di legittimazione del ricorso a prelievi ambientali.

Tuttavia, questi ultimi, non costituiscono gli unici strumenti utilizzati dagli Stati nazionali nella lotta contro l'inquinamento; sempre più di frequente si adottano misure fiscali agevolative per premiare i comportamenti virtuosi.

Per legittimare questa pratica, si è diffusa un'interpretazione del principio del "chi inquina paga" in combinato disposto con i principi di precauzione e azione preventiva che lo precedono. Solo in quest'ottica i prelievi e le agevolazioni fiscali ambientali possono trovare cittadinanza nell'ordinamento giuridico.

L'analisi effettuata circa il fondamento storico, economico e legale della fiscalità ambientale ci ha consentito di tratteggiarne i suoi confini: tra extrafiscalità, obiettivi economici e principi giuridici.

Abbiamo potuto comprendere le motivazioni che ne hanno indotto la diffusione della fiscalità ambientale, gli obiettivi che animano il suo utilizzo, nonché i principi giuridici che ne costituiscono la base normativa.

La fiscalità ambientale nasce in una prospettiva extrafiscale per realizzare un obiettivo che è estraneo alla logica fiscale, rappresentato dalla protezione dell'ambiente. Sulla scia degli studi economici del primo Novecento, i governi vi fanno ricorso prima nel tentativo di trovare una soluzione al problema delle esternalità negative derivanti dall'inquinamento, e poi per cercare di stabilire un livello d'inquinamento accettabile.

E come spesso accade, si afferma e si sviluppa inizialmente fuori dall'assetto normativo, in quanto profilo di novità, fin quando la comunità internazionale, l'Unione Europea e gli Stati nazionali non hanno avvertito la necessità di fissare un quadro giuridico in grado di legittimare queste pratiche.

Parte Seconda

Parte seconda

Fiscalità ambientale, tributi e agevolazioni ambientali

La seconda parte di questo lavoro è dedicata all'analisi delle due figure cardine del concetto di fiscalità ambientale che si sta sviluppando, al fine di valutarne la loro compatibilità con le categorie tributarie.

Il primo capitolo affronta l'esame del concetto di tributo ambientale, mentre il secondo analizza la figura dell'agevolazione fiscale ambientale. Entrambi i capitoli si articolano in due sezioni, la prima dedicata ad affrontare il problema definitorio, e la seconda rivolta a svolgere un'analisi ontologica di queste figure.

Le difficoltà connesse all'individuazione di una nozione generalmente riconosciuta dei concetti in questione, i quali sono stati oggetto di numerose definizioni a livello internazionale ed europeo, recepite in maniera differente all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, hanno determinato la necessità di attingere allo strumento dell'analisi ontologica, per identificare la struttura e gli effetti di queste figure. All'esito dell'analisi svolta in questa parte sarà possibile trarre una serie d'interessanti considerazioni circa la complessità che si trova ad affrontare il legislatore nella fase d'ideazione e attuazione di misure fiscali ambientali.

Capitolo 1

L'analisi giuridica del tributo ambientale

Questo capitolo è volto all'analisi giuridica del tributo ambientale che rappresenta una delle categorie più controverse del diritto tributario a causa della mancanza di una definizione uniforme. Tuttora non si riscontra unanimità su cosa debba intendersi per tributo ambientale. Nel tempo si è generata un'enorme confusione terminologica che ha alimentato il proliferarsi di differenti definizioni fondate su approcci e finalità discordanti, sia a livello internazionale che nazionale.

Sezione 1 La definizione del concetto di tributo ambientale

Come rilevato nei capitoli precedenti, a partire dal 1989, l'OCSE assegna al tributo ambientale un ruolo rilevante tra gli strumenti economici per combattere l'inquinamento³⁶², in quanto teso a incorporare i costi e benefici ambientali nei bilanci delle famiglie e delle imprese influenzando le loro abitudini comportamentali³⁶³.

La categoria del tributo ambientale non appartiene alla terminologia internazionale, che invece si riferisce genericamente a un sistema di "tassazione ambientale"³⁶⁴.

Prima di passare all'esame della struttura giuridica del tributo ambientale occorre perciò analizzare la definizione di "tassazione ambientale" nell'ambito internazionale.

³⁶² OCSE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Parigi, 1989.

³⁶³ OCSE, *Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: a survey*, Parigi, 1999, p. 11 e ss. Si veda sul punto anche J.E. MILNE & M. SKOU ANDERSEN, *Introduction to Environmental Taxation Concepts and Research*, in J.E. MILNE & M.S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing Cheltenham, 2012, p. 15; P.M. HERRERA MOLINA, *Design Options and Their Rationales*, in J.E. MILNE & M.S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2012, p. 86.

³⁶⁴ R. ALFANO, *Tributi Ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 19.

Un primo tentativo di definizione è stato operato dall'OCSE, il quale si è occupato della tassazione ambientale intesa quale strumento economico rilevante ai fini delle politiche ambientali. Tuttavia si deve all'Unione Europea la creazione di un rilevante impianto classificatorio all'interno del *Manuale di statistica* nel 1996.

L'analisi delle differenti definizioni internazionali elaborate circa la tassazione ambientale, farà emergere la loro inadeguatezza a contribuire a un effettivo miglioramento della situazione ambientale.

Nell'ultimo paragrafo della prima sezione, ci si limiterà poi a richiamare alcune definizioni vigenti in altri Paesi europei, senza approfondire nel dettaglio le singole esperienze, al fine d'illustrare la varietà degli approcci nazionali.

La ricognizione effettuata mostrerà la difficoltà di definire il tributo ambientale, e la necessità d'integrare la nostra analisi con un esame ontologico.

I La difficile definizione di tassazione ambientale a livello internazionale ed europeo

Stabilire la corretta definizione del termine «tassazione ambientale» appare un'impresa molto difficile,³⁶⁵ poiché nel contesto internazionale ed europeo, si utilizzano una pluralità di termini con riferimento alla tassazione ambientale, tra cui tasse ambientali, tasse verdi, eco-tasse, tasse legate all'ambiente.

Bisogna partire dalla constatazione che non esiste una nozione di “tassazione ambientale” generalmente riconosciuta; questa è mutata nel tempo a seconda dei differenti parametri di riferimento e dei piani d'indagine³⁶⁶.

Inoltre la terminologia internazionale non rispecchia le categorie giuridiche nazionali e questo complica ancor di più l'operazione di qualificazione.

³⁶⁵ OCSE, *Environmental taxes in OECD countries*, Parigi, 1995, p. 7 «Defining the scope of the work is inevitably imprecise. Similar measures in different countries may be variously defined as taxes, charges, levies, fees or duties, and it is not the intention to enter into semantic discussions of the borderline between these concepts. Hence, this report adopts a simple classification of environmental taxes that is based on their policy objectives and which distinguishes between the main uses to which the revenues can be put.»

³⁶⁶ Come sostenuto dalla Commissione Europea: «In the area of environmental taxation, different meanings are often given to similar terms in different Member States, and no precise definitions are offered by EU legislation» (EC 1997a, p. 3).

Probabilmente le imprecisioni terminologiche derivano dal fatto che la tassazione ambientale si è imposta con estrema rapidità, senza lasciare il tempo ai giuristi di analizzare e limare questa nozione.

Appare pertanto opportuno procedere a una serie di precisazioni terminologiche rese indispensabili dal lavoro di comparazione che si sta svolgendo.

Il termine «tassazione ambientale», diffusosi nell'ordinamento giuridico internazionale ed europeo, trova spazio nei sistemi giuridici nazionali con definizioni differenti che rispecchiano le categorie giuridico-tributarie interne.

Le *taxes* possono essere tradotte nell'ordinamento giuridico italiano con il termine di «imposte» e in quello francese con quello di «*impôts*»: indicano prelievi coattivi che non sono associati a un flusso di ritorno di beni e servizi³⁶⁷.

Mentre le *fees* rappresentano pagamenti che sono sempre associati a un flusso di ritorno di beni e servizi³⁶⁸.

A La definizione di “*environmental taxation*”

Molto spesso si confondono le definizioni di «*environmental taxation*» e «*green taxation*»³⁶⁹.

In realtà, questa seconda espressione ha una portata applicativa più ampia rispetto alla nozione di tassazione ambientale³⁷⁰. In altre parole, le tasse verdi

³⁶⁷ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione Environmental Taxes and Charges in the Single Market*, COM(97) 9 final, 26 Marzo 1997, pp. 3-4, «La presente comunicazione, di conseguenza, non definisce i vari tipi di strumenti utilizzati negli Stati membri. I termini “tasse e imposte” sono usati per definire tutti i tributi coattivi, non applicati secondo il criterio della controprestazione, il cui gettito è versato direttamente all'erario o destinato a fini specifici (per esempio accantonamento di fondi). I termini “tributo” e “prelievo fiscale” sono usati nel senso di “tasse e imposte”, secondo la precedente definizione».

³⁶⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, p. 5: «*Required payments that cover, at least partly, the cost of supplying the service – this is the category “fee”*».

³⁶⁹ J.P. BARBE, *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from OECD Experience and their relevance to Developing Economies*, OCDE/GD(93)193, 1994, consultabile sul sito internet <http://www.oecd.org/dev/1919252.pdf>, p. 17 e ss.

³⁷⁰ Lo dimostrano le esperienze nazionali, ad esempio in Belgio si utilizza l'espressione “*fiscalité verte*” per indicare l'insieme delle misure fiscali che presentano un chiaro obiettivo ambientale o investite di uno scopo ambientale successivamente. Si veda FGTB WALLONNE, *La fiscalité verte en Belgique*, Ottobre 2011, p. 5 consultabile sul sito www.ituc-csi.org. «*La fiscalité verte*

comprendono una vasta serie di strumenti economici utilizzati nella politica ambientale, tra cui si annoverano anche le misure di natura tributaria³⁷¹.

La dottrina concorda invece nel ritenere che i termini «tassazione ambientale» ed «ecotassa» siano da considerarsi analoghi³⁷².

Le prime manifestazioni di tassazione ambientale lasciarono l'ambiente fuori dalla fattispecie tributaria e dal presupposto d'imposta³⁷³, confinandolo nella funzione del prelievo o nella destinazione del gettito.

Di conseguenza, fino al 1996, l'OCSE riconduceva alla categoria delle tasse ambientali tutti i prelievi che avevano una finalità ambientale o quelli che pur non essendo introdotti per raggiungere un obiettivo ambientale avevano effetti sull'ambiente³⁷⁴. Solo successivamente al 1996, la struttura del prelievo ambientale ha acquistato una connotazione ambientale.

Nel 1996, la Commissione europea e l'OCSE, consapevoli dell'assenza di una nozione normativa, hanno cercato di chiarire il concetto in un incontro alla presenza di ambientalisti e fiscalisti provenienti dal Fondo monetario e altre organizzazioni internazionali.

Durante questo incontro, sono stati individuati tre possibili indicatori per la classificazione di un'imposta ambientale: la base imponibile, l'azione d'incentivazione, e lo scopo.

Utilizzando l'indicatore della base imponibile, ricorrerebbe la figura della tassa ambientale allorquando essa sia riscossa su una base fisica che abbia un impatto negativo scientificamente verificabile sull'ambiente.

belge est faite de quelques mesures fiscales récentes pour lesquelles l'objectif environnemental est clair (comme les écotaxes sur les piles et appareils photos jetables ou l'eurovignette pour les poids lourds) mais elle est essentiellement constituée de taxes plus anciennes et générales (par exemple les taxes sur les véhicules ou encore les accises sur les carburants) qui n'avaient pas à l'origine de motivation environnementale mais qui ont été pourvues de quelques modulations environnementales par la suite».

³⁷¹ R. BUCKLEY, *Green taxes: legal and policy issues in using economic instruments for environmental management*, in *Revenue Law Journal*, n. 2, 1991.

³⁷² J.P. BARDE, *Environmental taxes in OECD Countries: an overview*, in OECD, *China in the Global Economy Environmental Taxes: Recent Developments in China and OECD Countries*, Parigi, 1999, p. 19 e ss.

³⁷³ F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1999, p. 115 e ss.; R. ALFANO, *Tributi Ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 20.

³⁷⁴ OCSE, *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, Parigi, 1996, p. 9.

Aderendo al criterio dell'azione incentivante, la tassa ambientale si configurerebbe quando agisce come incentivo economico per il miglioramento ambientale.

Infine, l'ultimo parametro si riferisce all'intenzione scritta dal legislatore nella norma che l'istituisce, ovvero dichiarata al momento della sua introduzione, la quale deve essere rivolta al miglioramento dell'ambiente.

Il gruppo di lavoro ha privilegiato il criterio della base imponibile, considerandolo l'unico in grado di garantire maggiore oggettività alla definizione, a differenza degli altri criteri che, dipendendo da giudizi soggettivi, possono rappresentare solo prove ausiliarie per l'identificazione di un prelievo ambientale³⁷⁵.

In effetti, secondo l'OCSE, le tasse potrebbero essere implementate per numerose ragioni, per lo più di budget, che non hanno alcuna rilevanza per l'ambiente³⁷⁶.

Si è definita imposta ambientale quella la cui «base imponibile è un'unità fisica (o un suo *proxy*) di qualcosa che ha un comprovato impatto negativo specifico sull'ambiente, se usato o rilasciato»³⁷⁷.

L'unità fisica può essere un'unità di sostanza inquinante emessa, come ad esempio un kg di CO₂. Dal momento che può risultare difficile misurare o monitorare direttamente le sostanze inquinanti, in particolare le emissioni, potrebbe essere necessario imporre una tassa su un *proxy*, come ad esempio su un litro di benzina bruciata nel motore di un veicolo, o su un'unità di risorse naturali finite, come ad esempio acqua dolce³⁷⁸.

Appare necessario esaminare il significato dell'espressione «comprovato impatto negativo specifico» sull'ambiente, per individuare i confini di questa definizione.

³⁷⁵ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, p. 3.

³⁷⁶ OECD, *Taxation, innovation and the environment*, Parigi, 2010, p. 33. Määttä afferma che le ragioni o gli obiettivi ambientali non dovrebbero essere considerati, in quanto l'obiettivo della legge può essere oscuro e il legislatore potrebbe sfruttare l'illusione fiscale, *cf.* K. MÄÄTTÄ, *Environmental taxes. An Introductory Analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2006, p. 16.

³⁷⁷ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, p. 3. «A tax falls into the category environmental if the tax base is a physical unit (or a proxy for it) of something that has a proven specific negative impact on the environment, when used or released.»

³⁷⁸ T. KULCSAR, *International Tax Aspects of Climate Change*, IFA, Research Paper (2011), p. 9.

In particolare, un «impatto negativo specifico comprovato» significa che deve sussistere una relazione causale tra questa unità fisica e uno specifico deterioramento ambientale.

Questo, secondo l'UE e il gruppo di lavoro dell'OCSE, si verifica quando sono soddisfatti i seguenti tre criteri:

1. conoscenze tecniche;
2. conoscenze tecnico-economiche;
3. accettazione sociale³⁷⁹.

Di conseguenza, in primo luogo, devono esserci prove scientifiche sufficienti per dimostrare che l'unità fisica è nociva per l'ambiente.

In secondo luogo, il deterioramento ambientale deve essere ben al di sopra dell'impatto negativo medio di tutte le attività economiche.

In terzo luogo, l'impatto deve essere ritenuto politicamente come significativo.

Il danno ambientale determinato deve essere reversibile e sopportabile³⁸⁰, altrimenti il prelievo avrebbe natura sanzionatoria e non tributaria.

B Tasse legate all'ambiente

La definizione europea di «environmental taxation» risulta inadatta a definire la totalità del fenomeno impositivo, dal momento che esclude dal suo ambito di applicazione le tasse che detengono uno scopo ambientale. Per ovviare a questa mancanza, l'OCSE ha coniato l'espressione "tasse legate all'ambiente".

In alcuni documenti, sia la Commissione dell'Unione europea³⁸¹ che l'OCSE³⁸² usano i termini “*environmental tax*” e “*environmentally related tax*” in maniera

³⁷⁹ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental Taxes*, 1996, p. 4 .

³⁸⁰ Così F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999; M. MICCINESI, *Ambiente e fiscalità* in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energie alternative e rinnovabili*, Ipsoa, Milano, 2010, p. 625. La reversibilità è stata acclarata nella sentenza della Corte di Giustizia, 9 marzo 2010, n. 378 con nota di L. PRATI, *Il danno ambientale dopo la novella del 2009 e la decisione 378/2010 della Corte di Giustizia*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 6, 2010, p. 957.

³⁸¹ COMMISSIONE EUROPEA, *Taxation Trends in the EU*, 2011; COMMISSIONE EUROPEA, *Tax reforms in EU Member States*, 2011, consultabile sul sito <http://ec.europa.eu>;

intercambiabile³⁸³. Tuttavia, questi non hanno esattamente lo stesso significato e bisogna pertanto procedere alla loro differenziazione.

L'OCSE definisce “*environmentally related tax*” ogni prelievo coattivo imposto dal governo su basi imponibili che devono avere una particolare rilevanza per l'ambiente, non ispirate al principio del beneficio³⁸⁴.

La definizione richiede che la base imponibile di questi prelievi debba essere ritenuta di «particolare rilevanza ambientale», senza però specificare ulteriori restrizioni.

Il legame tra la base imponibile e la sua rilevanza ambientale è meno forte, richiede infatti solo una particolare rilevanza per l'ambiente, a differenza dell'“*environmental taxes*”, per il configurarsi delle quali occorre un impatto specifico e comprovato sull'ambiente.

La dottrina tende a ritenere integrata questa nozione con riguardo per tutti i tipi di prelievi calcolati su basi imponibili che presentano un interesse dal punto di vista dell'ambiente.

Inoltre, all'interno della definizione delle tasse legate all'ambiente, non appare precisata la necessità che il prelievo abbia un effetto favorevole o sfavorevole sull'ambiente e si ricomprendono pertanto entrambe le eventualità³⁸⁵.

Per tutte queste ragioni, il concetto di “tasse legate all'ambiente” risulta molto ampio e adatto a ricomprendere sia imposte che tasse ambientali, sia imposte a finalità ambientale che imposte ambientali in senso stretto, a differenza del concetto di “tasse ambientali” che risulta invece più stringente.

COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, in cui la Commissione definisce la categoria generale dei prelievi ambientali attingendo poi al termine di “*environmental related tax*”.

³⁸² OCSE, *Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief*, Parigi, 2011.

³⁸³ Si rinvia a F. PITRONE, *Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, Gennaio 2015, p. 59.

³⁸⁴ OECD, *Environmentally related taxes in OECD Countries – Issues and strategies*, Parigi, 2001, definisce “*environmentally related taxes*” «*any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax-bases deemed to be of particular environmental relevance. Taxes are unrequited in the sense that benefits provided by government to taxpayers are not normally in proportion to their payments*».

³⁸⁵ T. KULCSAR, *International Tax Aspects of Climate Change*, IFA Research Paper, 2011, p. 11.

C Le criticità delle definizioni internazionali ed europee

Esaminando le differenti definizioni elaborate a livello internazionale con riferimento all'imposta ambientale, emerge la loro inadeguatezza a rispondere alle caratteristiche della fiscalità ambientale. Difatti, entrambe le definizioni sopra analizzate risultano insensibili agli effetti dei prelievi sull'ambiente.

La nozione di “*environmental taxation*”, ha il pregio di collegare l'imposizione al deterioramento ambientale, utilizzando l'ambiente stesso come base imponibile, considerandolo un bene economico misurabile³⁸⁶.

Questa impostazione, però, se per un verso circoscrive positivamente l'ambito di applicazione della figura dell'imposta ambientale limitandolo ai prelievi che gravano su prodotti inquinanti (o *proxy*) che causano un danno ambientale scientificamente misurabile, per altro verso non appare soddisfacente, perché non tiene in considerazione l'efficacia ambientale dell'imposta.

Questa definizione esclude dal novero dei tributi ambientali quelle fattispecie che pur essendo prive di una base imponibile ambientale, sono state imposte per una specifica ragione ambientale, come ad esempio le imposte di scopo a finalità ambientale³⁸⁷. *Ex adverso* ricomprende fattispecie le cui basi imponibili si basano su prodotti inquinanti, anche quando l'ammontare del prelievo non viene commisurato al potere inquinante del prodotto.

Un esempio chiaro in tal senso è fornito dalla tassazione dei prodotti energetici, calcolata sul volume dei prodotti piuttosto che sul loro contenuto energetico³⁸⁸.

³⁸⁶ F. MARCHETTI, *Ambiente (Dir. Trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, 2006, p. 241.

³⁸⁷ Si pensi ad esempio alla tassa di soggiorno e al contributo di sbarco, che rappresentano imposte di scopo sui flussi turistici, il cui gettito va a rimpinguare le casse dei comuni per finanziare servizi di risanamento ambientale. Sul punto si veda R. ALFANO, *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in V. FICARI, G. SCANU, *Tourism taxation, sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Giappichelli, Torino, 2013, pp. 235-253.

³⁸⁸ La direttiva 2003/96/CE che ha modificato il quadro della tassazione sui prodotti energetici, ha avviato un processo di maggiore attenzione verso l'ambiente, estendendo le accise a ogni prodotto che possa generare calore o movimento in relazione al suo contenuto energetico. L'art. 15 della stessa consente agli Stati membri di ricorrere a esenzioni o riduzioni del livello di tassazione su prodotti energetici rinnovabili. Relativamente al settore energetico, l'Italia mostra un generalizzato ritardo nell'attuazione delle politiche europee. Nel 2011 la Commissione Europea ha proposto una riforma della tassazione energetica (COM/2011/0168 def), per renderla conforme al quadro strategico del “Pacchetto clima-energia” europeo riequilibrando l'onere fiscale tra i vari combustibili, comprese le energie rinnovabili, in modo oggettivo (in base al contenuto energetico e

Basti pensare che il gasolio gode di un'aliquota inferiore alla benzina nonostante molti studi affermino che sia egualmente inquinante.

Ciò dimostra in altre parole, che una tassa che viene imposta su una base imponibile inquinante non ha necessariamente un effetto ambientale³⁸⁹, mentre una tassa che viene riscossa su una base non inquinante può anche avere un effetto ambientale positivo.

La definizione «*environmentally related taxation*», rappresentando una categoria più ampia rispetto alla nozione di «*environmental taxation*», sembra a prima vista più efficace dal punto di vista ambientale, perché in grado di ricomprendere al suo interno ogni misura fiscale connessa all'ambiente³⁹⁰.

Tuttavia, bisogna riconoscere che la qualifica di "tasse legate all'ambiente" incontra due limiti: *in primis* risulta di difficile individuazione vista la vaghezza dell'espressione "di particolare rilevanza ambientale", e *in secundis* perde di vista una delle caratteristiche fondamentali dell'imposta ambientale, ovvero il carattere incentivante, tratto peculiare della fiscalità ambientale.

Aderendo a questa ricostruzione sarebbe possibile ricomprendere in questa nozione anche misure fiscali che nei fatti non determinano un mutamento delle abitudini comportamentali degli attori economici nella direzione di una maggiore rispetto dell'ambiente, ma anzi peggiorino le condizioni ambientali.

Pertanto, si può concludere sostenendo che ai fini della definizione del tributo ambientale risulta centrale la valutazione dell'efficacia ambientale della misura.

alle emissioni di CO₂) per incentivare ad adottare modi di consumo dell'energia più efficienti. Il contenuto della stessa è confluito in una proposta di direttiva nel 2015 (COM (2015) 337 final) che non è stata ancora votata. In tema di tassazione energetica si rinvia senza alcuna pretesa di esaustività a L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2007, pp. 1670-1676; A. ELIA, *La disciplina fiscale dell'olio vegetale chimicamente non modificato per la produzione di energia elettrica: riflessioni in merito al rapporto tra diritto nazionale e comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.3, 2010, p. 10605-10619; F. CERIONI, *Accisa agevolata per il teleriscaldamento prodotto con il sistema della cogenerazione*, in *Corriere Tributario*, 2010, p. 858; M. VILLAR, P. PISTONE (eds.), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, Amsterdam, 2016; M. VILLAR (eds.), *State aid taxation and energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017.

³⁸⁹ C. SOARES, *Environmental tax: the weakening of a powerful theoretical concept*, in *Critical Issues in Environmental taxation*, in J. MILNE, H. ASHIABOR, K. DEKETELAERE, L. KREISER (a cura di), *Critical Issues in Environmental taxation: international and comparative perspectives*, Oxford, New York, 2005, pp. 44-46.

³⁹⁰ *Ibidem*, pp. 9-13.

II Il tributo ambientale nei diversi Paesi europei.

Ciascuno Stato è dotato di una propria definizione d'imposta ambientale.

Questa può essere fornita dalla legge o da un regolamento, oppure derivare dall'attività dottrinarie o giurisprudenziale, e non sempre risulta in linea con le definizioni fornite a livello internazionale.

A tal proposito, esaminiamo alcune esperienze europee al fine di mostrare la molteplicità degli approcci praticabili.

Nel Regno Unito, il 16 luglio 2012, il governo ha pubblicato una definizione dell'espressione "tasse ambientali"³⁹¹. In particolare, sono state definite tasse ambientali quelle che soddisfano i seguenti principi:

1. la tassa è esplicitamente legata al raggiungimento di obiettivi ambientali;
2. l'obiettivo principale della tassa è quello di incoraggiare il cambiamento di comportamento nel senso ecologicamente positivo;
3. l'imposta è strutturata in relazione a obiettivi ambientali, ad esempio: più il comportamento è inquinante, maggiore sarà l'onere tributario.

Applicando questi principi, sono state identificate quali tasse ambientali le seguenti: Climate Change Levy, Aggregates Levy, Landfill Tax, EU Emissions Trading System (EU ETS), Carbon Reduction Commitment Energy Efficiency Scheme, Carbon Price Support.

Tale elencazione annovera al suo interno misure fiscali di vario genere, che non consistono solo in prelievi ambientali. Sembra pertanto che il governo inglese abbia elaborato una definizione di fiscalità ambientale piuttosto che di tassazione ambientale.

La Svezia si allinea alle definizioni delle tasse legate all'ambiente, ricomprendendo quelle la cui base imponibile sembra avere una particolare rilevanza ambientale, indipendentemente dai motivi alla base della loro introduzione e dai loro nomi³⁹².

³⁹¹ P. SHERIDAN, K. MYLREA, O. QUAID, V. KEYS, S. DAMES, *HM Treasury Defines "Environmental Tax"*, consultabile su lexology.com, p. 1 e ss.

³⁹² STATISTICS SWEDEN, *Total environmental taxes in Sweden 1993–2017*, consultabile sul sito internet www.scb.se

In Norvegia, invece, si ritiene la definizione europea troppo ampia e si elabora una nozione più ristretta attingendo al concetto di tassa pigouviana. In effetti, si considera tassa ambientale l'imposta pigouviana pura o più generalmente «una tassa riscossa su un'attività per internalizzare il costo delle esternalità negative associate a questa attività»³⁹³.

In Belgio le *environmental taxes* sono definite come tasse assimilate alle accise, che gravano sui consumi in base alla loro capacità d'inquinamento³⁹⁴.

In Germania, alcuni studiosi preferiscono una nozione molto ampia di "tassa ambientale", che include tutti i prelievi relativi alla protezione ambientale, indipendentemente dal tipo di collegamento che può esserci tra il prelievo e l'ambiente, si ricomprendono pagamenti per l'utilizzo dell'ambiente, pagamenti per finanziare obiettivi ambientali, incentivi e così via³⁹⁵.

Alcuni studiosi³⁹⁶ hanno proposto una riforma per introdurre il concetto di prelievo ambientale (*Umweltabgabe*) come categoria fiscale autonoma, le cui entrate dovrebbero essere destinate a un fondo speciale per l'ambiente, tuttavia tale riforma non ha sinora trovato attuazione.

Nell'esperienza spagnola si presta attenzione al carattere incentivante delle misure fiscali, difatti nella categoria delle "tasse ambientali" si ricomprendono quelle imposte "tendenti a disincentivare i comportamenti inquinanti".

Anche la dottrina spagnola³⁹⁷, come quella italiana suole distinguere tra tributo ambientale in senso stretto e tributo a finalità ambientale.

³⁹³ E. M. NAESS, T. SMITH, *Environmentally related taxes in Norway. Totals and divided by industry*, Statistics Norway, 5, 2009, p. 5 e ss.

³⁹⁴ K. MÄÄTTÄ, *Environmental taxes. An introductory analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2006, p. 15 : «*taxe assimilée aux accizes, frappant un produit mis à la consommation en raison de nuisances écologiques qu'il est réputé générer*». Per approfondire si rinvia anche a A. PIRLOT, J. AUTENNE, *Quand la fiscalité se met au vert*, in E. TRAVERSA e altri, *Les dialogues de la fiscalité*, Larcier, Bruxelles, 2013.

³⁹⁵ Sul punto si rinvia a F.PITRONE, *Defining „Environment taxes“: Input from the Court of Justice of the European Union*, *Bulletin for International Taxation*, 1969, 64 e ss.; K. MESSERSCHMIDT, *Umweltabgaben als rechtsproblem*, *Schriften zum Umweltrecht*, Berlin, 1986, p. 27.

³⁹⁶ S.F. FRANKE, *Umweltabgaben und Finanzverfassung*, *Steuer und Wirtschaft*, vol. 71, n. 1, 1994, pp. 26-38.

³⁹⁷ La dottrina spagnola si è occupata diffusamente della questione ambientale, sul punto si rinvia senza alcuna pretesa di esaustività a P.M. HERRERA, *Derecho tributario ambiental. (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 59; M. VILLAR EZCURRA, *Fiscalidad ambiental*, *Diccionario de Derecho Ambiental*, Madrid, 2006, pp. 674-683, secondo la quale: «con la terminologia di "fiscalidad ambiental" si fa riferimento all'insieme di strumenti fiscali che perseguono una finalità ambientale»; F. ADAME

La Svizzera sembra allinearsi perfettamente alla definizione internazionale ed europea³⁹⁸. L'ufficio federale di statistica definisce *prélèvements fiscaux liés à l'environnement*, quelli la cui base imponibile sia costituita da un'unità fisica o un sostituto che abbia un impatto negativo sull'ambiente³⁹⁹.

La Francia non ha codificato una definizione d'imposta ambientale, ma generalmente tende ad allinearsi alla nozione europea, considerando *écotaxes* le

MARTINEZ, *Medidas fiscales para la protección del medio ambiente*, in AA.VV., *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Siviglia, 2012; ID., (a cura di), *Fiscalidad ambiental en España situación actual y perspectivas de futuro*, Aranzadi, Pamplona, 2015; ID., *Tributos ambientales y su incidencia en las pequeñas y medianas empresas: análisis de la experiencia española*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO, M.P. NASTRI (a cura di), *Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI*, Aracne, Roma, 2015; E. GIL GARCIA, *Mismatches in the Concept of Environmental Taxes*, WU International Taxation Research Paper Series n. 2, 2015; E. GIL GARCIA, M.T. SOLER ROCH, *Environmental and Taxation: State Intervention from a Teoretical Point of View*, in M. VILLAR EZCURRA, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 37-64; J. RIDRÍGUEZ MÁRQUEZ, *Environmental Taxes and Tax Incentives: the Spanish Model*, in M. VILLAR EZCURRA, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 121-130. Questi è fortemente critico sullo stato dell'arte della fiscalità ambientale spagnola. A livello centrale l'autore ricorda l'esistenza di molte tasse che nei fatti non manifestano alcuna sensibilità verso l'ambiente: ad esempio la tassa sugli idrocarburi si calcola in base al peso o al volume, la tassa sul carbone presenta un'ampia lista di esenzioni e la tassa sull'elettricità commisurata al valore del prodotto piuttosto che sulla capacità inquinante. L'unica tassa ambientale è rappresentata dalla tassa d'immatricolazione dei veicoli, perché calcolata sul livello di emissioni prodotte. La fiscalità ambientale ha trovato una forte espressione a livello decentrato, lo dimostra il fatto che esistono 7 prelievi ambientali a livello delle Comunità Autonome, e non tutte rispondono a un carattere incentivante connesso al miglioramento del livello di protezione dell'ambiente. Recentemente in Spagna sono stati introdotti alcuni prelievi ambientali in ambito energetico, fortemente discussi. Si tratta in particolare di due tasse sull'energia nucleare, una tassa sull'energia idroelettrica, una tassa sui gas fluorurati e infine una tassa sul valore della produzione di energia elettrica.

³⁹⁸ OFFICE FÉDÉRALE DE LA STATISTIQUE, *Prélèvements fiscaux liés à l'environnement en Suisse 1990-2000*, Neuchâtel, 2001, consultabile sul sito www.statistique.admin.ch > 02 Espace, environnement > Publications : «*Les prélèvements fiscaux liés à l'environnement sont des versements dus à l'Etat ou à une organisation non-étatique en vertu du droit public dont la base de calcul est une unité physique (ou un substitut de celle-ci) ayant un impact négatif avéré sur l'environnement (p. ex. les produits énergétiques, les émissions qui polluent l'air ou l'eau, les déchets, l'exploitation de certaines ressources naturelles). Ils englobent : 1) les impôts liés à l'environnement, versés obligatoirement à l'Etat et sans contrepartie individuelle de l'Etat (p. ex. les impôts sur les huiles minérales); 2) les redevances liées à l'environnement, versées en contrepartie d'une prestation individuelle de l'Etat (p. ex. la redevance d'élimination des déchets); 3) les formes mixtes, qui ne peuvent pas être clairement classées comme impôts ou redevances ou celles prescrites par l'Etat mais collectées par une organisation privée (p. ex. les surtaxes d'atterrissage); 4) les solutions volontaires privées, gérées par des associations sectorielles et susceptibles d'être prescrites par la loi si les objectifs environnementaux fixés ne sont pas atteints (p. ex. la taxe anticipée de recyclage des bouteilles en PET)*».

³⁹⁹ Per un approfondimento dell'esperienza svizzera si rinvia a S. DAGUET, *Payer pour polluer? La fiscalité écologique en Suisse*, Presses Polytechniques Universitaire Romande, Losanna, 2014.

« taxes dont l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) d'un élément qui a un effet négatif reconnu sur l'environnement »⁴⁰⁰.

Si segnala che il termine «*écotaxe*» è utilizzato dal legislatore francese in maniera impropria, ricomprendendo sia imposte che tasse.

Sezione 2 L'analisi ontologica del tributo ambientale

Vista la difficoltà d'individuare una definizione generalmente riconosciuta del concetto di “tributo ambientale”, recepito in maniera differente sia a livello internazionale ed europeo, che a livello nazionale, si passa all'analisi ontologica per identificare la struttura di questa figura e i suoi effetti.

I Il tributo ambientale: imposte e tasse ambientali

Come affermato in apertura di questo capitolo, l'espressione «tassazione ambientale» non corrisponde alla categoria della «tassa», che opera nella tradizione giuridica italiana o francese.

La tassa rappresenta nell'ordinamento italiano una *species* del *genus* tributo, una prestazione patrimoniale imposta dalla legge⁴⁰¹ e direttamente collegata all'erogazione/fruizione di determinati servizi resi dall'ente impositore alla collettività⁴⁰².

⁴⁰⁰ MINISTÈRE DE L'ENVIRONNEMENT, DE L'ÉNERGIE ET DE LA MER, *La fiscalité environnementale en France : un état des lieux*, Parigi, 2017.

⁴⁰¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 10 ed., Cedam, Padova, 2017, p. 22.

⁴⁰² F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, terza edizione, Giappichelli, Torino, 2016, p. 78. Vi sono tasse collegate all'emanazione di atti o provvedimenti amministrativi (ad esempio le tasse sulle concessioni governative), tasse collegate a un'attività pubblica (come il contributo per l'iscrizione a ruolo delle cause civili) e tasse collegate alla fruizione di un bene pubblico (come l'occupazione di spazi pubblici) o di un servizio pubblico (ad esempio la raccolta differenziata); cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, 12 edizione, Utet, Milano, 2016, pp. 5-6. La tassa è considerata un “concetto mediano”, dunque per definizione incerto e disputato, così si esprime ZINGALI, *voce Tassa*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, 1976.

Secondo un'autorevole ricostruzione, la tassa troverebbe la sua giustificazione non tanto nel profilo solidaristico della capacità contributiva, quanto nell'esigenza di fare fronte a una spesa pubblica riferibile a un determinato soggetto che l'ha causata o che ne ha tratto vantaggio, evitando di far gravare i corrispondenti oneri sull'intera collettività⁴⁰³.

Nella tradizione giuridica francese il termine «*taxe*» è associato a una prestazione pecuniaria coattiva connessa a un servizio reso ma non commisurato a esso⁴⁰⁴.

Si ritiene che l'espressione «tassazione ambientale» utilizzata a livello internazionale, debba ricondursi principalmente alla categoria dell'imposta.

Non si concorda invece con gli autori che individuano nella tassa la categoria tributaria più appropriata per esercitare la funzione ambientale⁴⁰⁵. Si vedrà che questa ricerca non esclude totalmente la categoria della tassa, purché venga rispettato il carattere incentivante del prelievo, ma privilegia la ricostruzione in termini d'imposta. Tale conclusione è giustificabile sia con riferimento all'ordinamento fiscale italiano che a quello francese.

Sul piano teorico, le tasse potrebbero sembrare maggiormente in linea con il principio del "chi inquina paga", poiché dovrebbero imporre il pagamento ai soli inquinatori⁴⁰⁶.

⁴⁰³ L. DEL FEDERICO, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 304. Secondo la ricostruzione di Fichera la tassa ha come presupposto un atto o attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento o lo svolgimento di un servizio pubblico, specificamente riguardanti un determinato soggetto, in tal senso F. FICHERA, *I contributi e le tasse*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 297 e ss.

⁴⁰⁴ Le tasse sono prelievi obbligatori strettamente collegati alla fornitura di servizi pubblici. Il loro ammontare non è proporzionale al servizio reso, ma anche se un contribuente non riceve il servizio, deve pagare questa tassa. Si veda J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, collection manuel, Litec, Parigi, 2016, p. 77. Per completezza si vuole precisare che accanto all'istituto della "taxe" esiste la figura della "redevance", consistente in una prestazione versata dal contribuente come contropartita diretta e proporzionata rispetto al servizio pubblico utilizzato. Il suo gettito è utilizzato solo per finanziare il servizio.

⁴⁰⁵ L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000; S. DORIGO, P. MASTELLONE, S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013; J. MILNE, *Environmental taxes and fees: wrestling with theory*, in L. KREISER, S. LEE, K. UETA, J. MILNE, H. ASHIABOR (a cura di), *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform: Theory and Impact*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, Northampton, USA, 2014, pp. 5-23. *Contra* si veda F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, p. 303 e ss.

⁴⁰⁶ K. MÄÄTTÄ, *Environmental taxes. An introductory analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2006, p. 18 «*First, the feeling is that the use of charge is important where a cost is involved; in this case in the form of damage to the environment which an actor, for instance, a firm or a household, causes*».

Ma, in realtà, non sempre le tasse vengono pagate solamente da coloro che realmente usufruiscono di un servizio; talvolta vengono invece imposte anche a chi non usufruisce del servizio stesso, poiché non vi è un rapporto di sinallagmaticità tra prestazione pecuniaria e attività pubblica⁴⁰⁷, e soprattutto il loro ammontare non viene commisurato all'utilizzo di un determinato servizio.

Si pensi per esempio alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti, oggi denominata TARI nell'ordinamento giuridico italiano, ricompresa nell'imposta unica comunale (IUC) la quale viene addebitata al contribuente in base ai metri quadri dell'immobile, tenendo conto delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti, e non dell'effettiva quantità di rifiuti conferita. Questa tassa viene difatti adempiuta a prescindere dall'utilizzo del servizio.

Ex adverso ci sono alcune imposte, nella specie quelle indirette, che consentono l'adempimento dell'onere tributario in base alla quantità di beni o servizi utilizzati.

Queste stesse argomentazioni risultano perfettamente riproponibili nei confronti della *taxe* francese. Ad esempio, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti, (*taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères TEOM*), deve essere pagata da tutti i contribuenti possessori o locatari d'immobili, e il suo ammontare non viene calcolato in base alla quantità di rifiuti conferiti. Di conseguenza, essa deve essere adempiuta, per il solo fatto che il servizio sussiste, anche se non si beneficia affatto dello stesso.⁴⁰⁸

Entrambi gli esempi dimostrano che non sempre le tasse rispettano il principio del "chi inquina paga".

Inoltre, ricondurre la tassazione ambientale alla categoria italiana della tassa, o a quella francese della *taxe*, ridurrebbe l'ambito di applicazione di questi prelievi, per due ragioni.

⁴⁰⁷ Corte di Cassazione, sentenza 17 febbraio 2010, n. 3721; sentenza 13 giugno 2012, n. 9633.

⁴⁰⁸ Con riferimento alle *redevances* può applicarsi l'obiezione circa l'ammontare del prelievo che non potendo superare il costo del servizio non può contribuire a migliorare la situazione dell'ambiente.

In primo luogo questi potrebbero essere introdotti solo qualora ci sia un servizio che li giustifichi⁴⁰⁹, con la conseguenza di escludere tutte quelle fattispecie rispetto alle quali non sono previsti servizi di risanamento ambientale⁴¹⁰.

In secondo luogo, se l'ammontare dell'aliquota delle tasse restasse commisurato al servizio, mancherebbe il carattere d'incentivazione che è fondamentale nella fiscalità ambientale, o, seppure lo si volesse ammettere come sostenuta da una parte della dottrina⁴¹¹, questo sarebbe minimo.

Se consideriamo invece che la tassazione ambientale non persegue più solamente lo scopo d'internalizzare i costi marginali esterni, costituendo oggi un mezzo per migliorare il livello di tutela dell'ambiente, allora bisogna concludere che sarebbe preferibile ricondurre la tassazione ambientale alla categoria delle imposte, espressione del dovere di solidarietà⁴¹², piuttosto che alle tasse.

L'imposta infatti è caratterizzata da quella acausalità che consente la sua introduzione anche in assenza di un servizio, e qualora si optasse per un'aliquota sufficientemente elevata si adempirebbe perfettamente alla missione dissuasiva ed incentivante della fiscalità ambientale. L'individuazione del livello di imposizione sufficientemente incentivante, esonera dalle competenze giuridiche di un tributarista e deve perciò essere rimesso a valutazioni economiche e sociali, pertanto ci limitiamo a prevedere che l'imposta debba rispettare un carattere sufficientemente incentivante.

Ovviamente anche le imposte ambientali presentano degli svantaggi, come la difficoltà di individuare parametri oggettivi per il loro calcolo⁴¹³, ma si ritengono queste negatività di minore rilevanza rispetto alle deficienze della tassa.

⁴⁰⁹ K. MÄÄTTÄ, *Environmental taxes. An introductory analysis*, Edward Elgar, Cheltenham UK, Northampton USA, 2006, p. 18.

⁴¹⁰ F. MARCHETTI, *Ambiente (Dir. Trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, 2006, p. 241 e ss.

⁴¹¹ Alcuni autori sostengono la tesi che qualsiasi strumento d'internalizzazione dei costi incide sui comportamenti e non ha obiettivi di riscossione delle risorse. Sul punto si rinvia a D. PEARCE, *The polluter pays principle*, Briefing Paper on key issues in environmental economics, Gatekeeper Series n. 89, 2003.

⁴¹² A. AMATUCCI, *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, p. 226: «Il doveroso "concorso alle spese pubbliche" è visto come dovere di solidarietà, dovere di fare la propria parte nell'interesse collettivo, in ragione delle proprie possibilità; le "capacità" delle persone hanno, per così dire, anche un vincolo di destinazione altruistica: non sono solo finalizzate agli interessi propri, ma anche agli interessi comuni».

⁴¹³ Sul punto si rinvia al capitolo seguente nel quale si affronterà la questione più diffusamente.

Per consentire alle imposte ambientali di assolvere con profitto il compito di protezione dell'ambiente queste devono essere ben costruite, così da accentuarne le potenzialità, correggendone al tempo stesso i difetti.

Le imposte che meglio possono svolgere la funzione di protezione dell'ambiente intesa come internalizzazione dei costi e miglioramento delle condizioni dell'ambiente risultano probabilmente le imposte indirette di fabbricazione e consumo e le imposte di scopo⁴¹⁴.

Difatti per un verso le imposte indirette contribuiscono a superare la difficile individuazione della base imponibile ambientale, che risulterebbe perciò la quantità di risorsa naturale usata, ovvero di sostanza inquinante emessa nel processo di produzione o consumo.

Mentre per altro verso le imposte ambientali di scopo, potrebbero favorire l'accettabilità del prelievo⁴¹⁵ finalizzando il gettito alla protezione dell'ambiente⁴¹⁶, e ciò consentirebbe inoltre la realizzazione di un concetto di fiscalità circolare che si autoalimenta chiudendo il cerchio tra entrate e spese. A tale proposito, appare opportuno ricordare che è possibile superare il divieto di finalizzazione del gettito, secondo cui non è possibile differenziare la specifica destinazione delle entrate.

Nel sistema italiano tale principio è stato sancito dal R.D. del 18 novembre 1923 n. 2440⁴¹⁷ ed è stato derogato da norme successive e speciali soprattutto in materia di finanza territoriale e proprio in relazione a taluni tributi ambientali⁴¹⁸.

⁴¹⁴ C. SOARES, *Earmarking revenues from environmentally related taxes*, in J. E. MILNE, M. SKOU ANDERSEN (a cura di), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar publishing, Cheltenham, UK, Northampton, USA, 2014, p. 102 e ss.

Ovviamente non si può sostenere una fiscalità ambientale basata esclusivamente sui tributi di scopo, perché questi impedirebbero la realizzazione del doppio dividendo, dal momento che non sarebbe possibile riutilizzare le risorse derivanti dal prelievo per ridurre gli oneri fiscali gravanti sul lavoro.

⁴¹⁵ La questione dell'accettabilità si collega alla necessità di una maggiore informazione dei contribuenti circa i danni che un determinato prodotto o servizio arreca all'ambiente con i relativi sostituti maggiormente eco-compatibili, nonché di una maggiore trasparenza dei bilanci cosicché i contribuenti si sentano parte attiva dell'azione ambientale essendo consapevoli dell'uso delle risorse a cui contribuiscono.

⁴¹⁶ Le imposte di scopo sono definite da esimia dottrina "imposta a gettito vincolato", si rinvia a A. AMATUCCI, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VII edizione, Jovene, Napoli, 2007.

⁴¹⁷ L'articolo 39 del R.D. 2440/1923 vieta l'assegnazione di qualsiasi provento per spese od erogazioni speciali rimanendo soppressa ogni destinazione. Esso è tuttora vigente nonostante le numerose riforme che si sono realizzate in tema di finanza pubblica.

Nell'ordinamento giuridico francese il divieto di finalizzazione del gettito risale al 1822⁴¹⁹ ed è stato oggetto di frequenti deroghe, alcune delle quali hanno riguardato la fiscalità ambientale⁴²⁰.

Come sopra sostenuto, il ragionamento proposto non vuole escludere le tasse dall'ambito di applicazione della fiscalità ambientale⁴²¹. Non possono ritenersi a priori illegittime tasse che finanziano il costo del servizio di risanamento o di prevenzione dell'inquinamento⁴²². La predilezione per la teoria ecologica ecocentrica, motivata nella prima parte di questo lavoro, conduce a ritenere possibile la ricostruzione del tributo ambientale sia in termini d'imposta che di tassa, ma per le motivazioni sopra enunciate, si manifesta una predilezione per la ricostruzione in termini d'imposta.

⁴¹⁸ Per approfondire questo aspetto si rinvia a R. ALFANO, *Tributi ambientali*, op. cit., p. 32; *ID.*, *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism taxation sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 235-253; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2003; L. LETIZIA, *Verso la riforma della contabilità e della finanza pubblica*, in *Innovazione e Diritto*, rivista giuridica on-line dell'Università degli Studi di Napoli Federico II, n. 3, 2009, consultabile sul sito www.innovazionediritto.unina.it

⁴¹⁹ Il regio decreto del 26 marzo 1817 prescriveva già che «le entrate lorde delle tasse dovevano essere incluse nel bilancio e le spese di gestione dovevano essere incluse nelle spese» mentre quella del 14 settembre 1822 estende questo principio di universalità alle spese. A sua volta, l'articolo 16 dell'ordinanza del 1959 prevedeva che il bilancio includesse «tutte le entrate e tutte le spese statali». L'articolo 6 dell'Ordinanza del 1962 prevede che «la regola dell'universalità di bilancio» descrive tutte le entrate e le spese di bilancio. Il principio in questione è contenuto anche nell'articolo 6, terzo comma, della LOLF secondo cui «L'insieme delle entrate che assicurano l'esecuzione dell'insieme delle spese, tutte le entrate e tutte le spese, sono tracciati nel budget generale».

⁴²⁰ Si fa riferimento al prelievo sul disboscamento, che trovò la sua genesi nell'articolo 11 della legge n. 1160 del 24 dicembre del 1969 e fu soppresso dalla legge finanziaria per il 2000. Il suo gettito è stato devoluto al finanziamento del Fondo forestale nazionale dal 1995 fino alla sua abolizione. Sul punto si rinvia a M. GIZARD, *Droit et fiscalité forestiers*, PUF, Parigi, 1996, p. 260 e ss.

⁴²¹ Non si aderisce all'orientamento che ritiene del tutto indifferente la scelta dello schema che deve assumere il prelievo tributario, sul punto si veda V. GUIDO, *I tributi ambientali*, in V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism Taxation*, p. 294. Si concorda sulla possibilità di costruire il tributo ambientale anche in termini di tassa, ma si sostiene una predilezione per lo schema dell'imposta.

⁴²² La qualifica di tassa ambientale deriva dal fatto di far dipendere la sua determinazione dal costo del servizio ambientale reso necessario per risanare il danno, e dalla destinazione del gettito al fine di finanziare il servizio ambientale, in tal senso si veda P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Ipsoa, Milano, 2013, p. 197.

D'altronde come sostenuto da autorevole dottrina la problematica qualificatoria è tipicamente italiana⁴²³, dal momento che la definizione europea individua solo gli elementi costitutivi, senza alcun riferimento alla categoria giuridica, consapevole delle differenziazioni terminologiche sussistenti all'interno dell'Unione.

Consapevole della necessità di rispondere alla questione ambientale con una molteplicità di strumenti, si ritiene che questo approccio debba applicarsi anche alla fiscalità ambientale. Il concetto di fiscalità ambientale che si vuole delineare ha un ambito di applicazione molto ampio, inteso come un insieme di varie misure tributarie che abbiano un effetto favorevole sull'ambiente. Tra queste ben possono rientrare sia le imposte che le tasse. La scelta tra queste misure è delegata al legislatore a seconda degli obiettivi che intende raggiungere e dell'ambito in cui sceglie di operare.

II Le principali classificazioni dei tributi ambientali

La parte II del Manuale commissionato nel 1996 dalla Commissione Europea ad una *task force* internazionale per la definizione del concetto di tributo ambientale è dedicato alla loro classificazione⁴²⁴.

Esistono diversi criteri di classificazione, tra questi si esaminerà di seguito quello che utilizza come parametro la base imponibile.

Per completezza si rammenta la teoria sostenuta da alcuni aiutori che distingue tra tributi ambientali incentivanti, finanziari e fiscali a seconda dell'obiettivo perseguito⁴²⁵. Questa classificazione, basandosi su un criterio soggettivo non incontra il favore della dottrina prevalente.

⁴²³ P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2005, p. 1157 e ss.

⁴²⁴ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, pp. 4 e ss.

⁴²⁵ K. MÄÄTTÄ, *Environmental taxes. An introductory analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK, 2006, p. 19.

A Il criterio di classificazione della base imponibile

a I tributi sugli inquinanti e sui prodotti

La classificazione più diffusa è basata invece sul tipo di unità fisica utilizzata come base imponibile dall'imposta ambientale.

Si suole distinguere tra tributi sugli inquinanti e tributi sui prodotti⁴²⁶.

La prima categoria comprende i prelievi ambientali sugli inquinanti, la cui base imponibile è rappresentata da un'unità fisica di uno specifico inquinante, ad esempio l'imposta su ciascuna tonnellata di SO₂, NO_x, o CO₂. L'ammontare dell'imposta è calcolata sulla quantità degli scarichi inquinanti, misurandone le emissioni o attraverso una stima di queste.

La seconda categoria riguarda i prelievi ambientali sui prodotti, la cui base imponibile è rappresentata da un'unità fisica di una risorsa o di un prodotto il cui utilizzo produce inquinamento, ad esempio fertilizzanti, pesticidi, batterie, imballaggi e buste di plastica, benzina, diesel, ecc.

È importante notare che ai fini della classificazione in oggetto non rilevava l'effetto ambientale, difatti all'interno della seconda categoria sopra citata, la Commissione ricomprendeva anche le *environmental-related product taxes in the wider sense*, cioè prelievi il cui ammontare non variava a seconda del maggiore o minore effetto dannoso del prodotto per l'ambiente⁴²⁷. Di conseguenza, aderendo a questa impostazione un prelievo sul petrolio imposto per ragioni di cassa sarebbe perfettamente riconducibile alla categoria internazionale dei tributi ambientali, allo stesso modo di un prelievo introdotto per ridurre le emissioni⁴²⁸. Inoltre, occorre precisare che le classificazioni appena descritte non tengono conto

⁴²⁶ La Banca Mondiale propone un sistema di classificazione alternativo che distingue le imposte ambientali in tre categorie: 1) imposizione sulle emissioni stesse; 2) tassazione sugli utenti d'impianti che producono emissioni; 3) imposizione su beni e servizi che producono emissioni nella fase di produzione, consumo o smaltimento

⁴²⁷ Nel Manuale commissionato dalla Commissione Europea si precisa un esempio per far comprendere la distinzione tra *environmental-related product tax in the wider sense* e *environmental-related tax in the narrow sense*: « *A tax on fuel where the rate is differentiated according to carbon content is an environmental-related product tax in narrow sense. A flat rate tax on energy that, among others, reflects CO₂ effects is an environmental-related in the wider sense in the same way as all non differentiated product taxes are*», si veda COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, 28 Luglio 1996, p. 6.

⁴²⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Environmental taxes – A statistical guide*, 2001, p. 9.

di come sia utilizzato il loro gettito⁴²⁹. Di conseguenza, se una imposta utilizza il suo gettito per la protezione ambientale senza avere un base imponibile ambientale, non sarà considerata ambientale.

Infine occorre ricordare che i tributi ambientali sono spesso suddivisi in quattro grandi categorie sulla base della loro base imponibile⁴³⁰:

- imposte sull'energia, che raggruppano le imposta sui prodotti energetici utilizzati sia per i trasporti sia per altri scopi, e la *carbon tax*;
- imposte sui trasporti, che riguardano il possesso e l'uso di veicoli a motore;
- imposte sull'inquinamento, calcolate sulla quantità di emissioni prodotte o stimate rilasciate nell'aria e nell'acqua, o dalle attività di gestione dei rifiuti solidi ed infine sulla rumorosità
- imposte sulle risorse naturali tra cui imposte sull'acqua o sulle materie prime.

Tra queste si esaminerà brevemente nel paragrafo che segue l'imposizione energetica, per le peculiarità che la contraddistinguono e per l'enorme peso che determina sui *budget* statali.

b L'imposizione energetica (cenni)

Le imposte energetiche, rappresentano una categoria che l'Unione Europea ricomprende nell'espressione "*environmental taxation*".

Si tratta della categoria di prelievi più remunerativa tra i tributi ambientali, e anche la più controversa. Essi sembrano soggiacere ad esigenze di cassa di tutto indifferenti all'ambiente.

Le prime imposte energetiche europee risalgono all'inizio del '900 e si diffusero nei Paesi Scandinavi⁴³¹. Ad esempio Danimarca e Svezia introdussero le prime

⁴²⁹ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, p. 7. Si veda anche E. MOHR, *Environmental Taxes and Charges and EC Fiscal Harmonization: Theory and Policy*, Kieler Diskussionsbeiträge, 1990, p. 5.

⁴³⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, Bruxelles, 28 Luglio 1996, p. 7.

⁴³¹ S. SPECK, *The design of carbon and broad-based energy taxes in European Countries*, in *Vermont Journal of Environmental Law*, n. 10, 2008, pp. 31 e ss.

tasse sui carburanti, come la benzina, rispettivamente nel 1917 e del 1924⁴³². Successivamente la Svezia istituì in seguito delle tasse su altri prodotti energetici come oli minerali e carbone a partire dal 1957.

Solo negli anni Ottanta gli Stati iniziarono a prendere in considerazione la possibilità di raggiungere degli obiettivi ambientali⁴³³.

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea dedica il titolo XXI all'energia fissando i seguenti obiettivi: a) garantire il funzionamento del mercato dell'energia; b) garantire la sicurezza dell'approvvigionamento energetico nell'Unione; c) promuovere il risparmio energetico, l'efficienza energetica e lo sviluppo di energie nuove e rinnovabili; d) promuovere l'interconnessione delle reti energetiche.

Sin dal 1992 gli Stati europei hanno cercato di raggiungere un accordo in tema di tassazione energetica. La prima proposta riguardava l'introduzione armonizzata negli Stati membri di un'imposta specifica sul carbonio e sull'energia, in funzione delle emissioni di biossido di carbonio e del valore energetico dei prodotti⁴³⁴, ma nonostante la modifiche del 1994 non vide mai la luce per la paura di una eventuale alternazione dell'allora mercato unico⁴³⁵. La seconda proposta fu presentata nel 1997 e non aveva l'obiettivo di introdurre una nuova tassa sull'energia, ma, più pragmaticamente, di estendere e migliorare il quadro esistente della tassazione sugli oli minerali da parte degli Stati membri, per coprire tutti i prodotti energetici venduti sul mercato interno⁴³⁶. Anche questa versione incontrò numerosi ostacoli, e venne successivamente modificata confluendo in una proposta più moderata del 2003 che segnò la fine di una lunga

⁴³² S. SPECK e altri, *The Use of Economic Instruments*, in *Nordic and Baltic Environmental Policy 2001-2005*, National Environmental Research Institute, Tema Nord, Copenhagen, 2006, p. 66.

⁴³³ S. SPECK e altri, *Taxes and Charges, deposit-refund schemes*, in Agenzia Ambientale Europea EEA Technical Report , n. 8, 2005, pp. 40-80.

⁴³⁴ COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa ad un'imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia*, COM (1992) 226, in GUUE C196 del 3 agosto 1992.

⁴³⁵ J. KLOK, *Energy Taxation in the European Union. Past Negotiations and Future Perspective*, in Instituto de Estudios Fiscales, Working Document n. 21, 2005, pp. 10-11.

⁴³⁶ COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla Ristrutturazione del quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici*, COM(97)30 def. , Bruxelles, 12 marzo 1997.

fase di negoziati tra gli Stati membri europei in tema di tassazione energetica⁴³⁷. Essa fissa dei livelli minimi di tassazione per i prodotti energetici stabiliti e per l'elettricità e contempla numerose esenzioni che minano l'efficacia della disciplina.

Nel 2011 fu inutilmente presentata una proposta di revisione della direttiva 2003 nella speranza di trovare un equilibrio tra obiettivi economici ed ambientali⁴³⁸. L'obiettivo che animava la riforma consisteva nel tentativo di rendere la direttiva più compatibile con gli obiettivi dell'UE in materia di energia e cambiamenti climatici, mettendo sullo stesso piano le imprese europee e completando la normativa sul sistema ETS. Tale progetto prevedeva l'introduzione di una carbon tax europea, che non trovò applicazione⁴³⁹.

La struttura delle tassazione energetica in vigore in Europa non risponde alle esigenze ambientali e non può pertanto considerarsi in linea con gli impegni europei in tema di ambiente ed energia. Difatti, come sostenuto dalla Corte di Giustizia, si può ritenere che un'imposta sia diretta di per sé a garantire la tutela dell'ambiente e, di conseguenza, persegua una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, soltanto qualora siffatta imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare oli minerali o da incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti siano meno nocivi per l'ambiente.

Nella fattispecie le aliquote non determinano alcun effetto incentivante, e la presenza di una grande quantità di agevolazioni che favoriscono i prodotti energetici maggiormente inquinanti non consente di progredire verso una maggiore protezione all'ambiente.

⁴³⁷ DIRETTIVA UNIONE EUROPEA, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003, in GUUE L 283/51 del 31 ottobre 2003.

⁴³⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, COM(2011) 169 definitivo, Bruxelles, 13 aprile 2011.

⁴³⁹ RISOLUZIONE DEL PARLAMENTO EUROPEO, su un finanziamento innovativo a livello mondiale ed europeo, P7_TA(2011)0080, 8 marzo 2011.

Uno spiraglio s'intravede nell'incremento delle politiche ambientali di sostegno alle energie rinnovabili (art. 15 della direttiva 2003/96/CE), che però non devono mascherare sussidi ambientalmente dannosi.

L'efficientamento energetico e la transizione verso fonti rinnovabili costituiscono le principali sfide ambientali del XXI secolo.

La Strategia EUROPA 2020 ha focalizzato la sua attenzione sul raggiungimento di target ambientali ed energetici al fine di garantire una crescita *smart, sustainable e inclusive*⁴⁴⁰. Questo programma prevede la riduzione del 20% delle emissioni gas a effetto serra rispetto al 1990, di ricavare il 20% del fabbisogno di energia da fonti rinnovabili e di aumentare del 20% l'efficienza energetica.

L'Europa ha manifestato sin dall'inizio la volontà di svolgere il ruolo di capofila in tema di sviluppo sostenibile e transizione energetica, difatti, nel novembre 2016 la Commissione Europea ha illustrato un nuovo approccio strategico per l'attuazione dell'Agenda 2030. Il quadro per il clima e l'energia 2030 fissa tre obiettivi principali da conseguire entro l'anno indicato: una riduzione almeno del 40% delle emissioni di gas a effetto serra (rispetto ai livelli del 1990); il raggiungimento di una quota almeno del 27% di energia rinnovabile; il miglioramento almeno del 27% dell'efficienza energetica⁴⁴¹.

Per raggiungere questi obiettivi l'Unione deve accelerare il processo di transizione energetica, facendo ricorso a strumenti *market-based* tra cui si colloca anche la fiscalità.

⁴⁴⁰ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusive*, COM(2010) 2020 definitivo, Bruxelles, 3 marzo 2010.

⁴⁴¹ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Quadro per le politiche dell'energia e del clima per il periodo dal 2020 al 2030*, COM/2014/015 final, Bruxelles, 22 gennaio 2014.

III Gli effetti del tributo ambientale

A La teoria del doppio dividendo

Il doppio dividendo costituisce uno dei principali pregi attribuiti alla categoria dei prelievi ambientali. Si vedrà di seguito le teorie economiche che lo hanno consacrato e i primi Stati che hanno cercato di realizzarlo.

a La *ratio* economica del doppio dividendo

I tributi ambientali consentono agli Stati di raggiungere contestualmente obiettivi di diversa natura: l'ottenimento di un gettito fiscale⁴⁴², l'internalizzazione delle esternalità negativa causate dall'inquinamento, un miglioramento delle condizioni ambientali, nonché la realizzazione di alcuni benefici sociali legati al cosiddetto doppio dividendo⁴⁴³.

I sostenitori della teoria del doppio dividendo sono convinti che i tributi ambientali realizzano al tempo stesso due vantaggi, il cd. *green dividend* derivante dal miglioramento delle condizioni ambientali ed il cd. *blue dividend* consistente

⁴⁴² W. E. OATES, *Pollutions charges as a source of public revenues*, in H. GIERSCH (a cura di), *Economic progress and Environmental Concerns*, Berlino, 1993, p. 135 e ss.

⁴⁴³ Sulla teoria del doppio dividendo si riscontra ampia dottrina, sia favorevole che contraria, senza alcuna pretesa di esaustività per una ricostruzione su tale punto di veda L.H. GOULDER, *Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide*, in *International Tax and Public Finance*, vol. 2, n. 2, 1995, pp. 157 e ss.; W.E. OATES, *Green taxes: can we protect the environment and improve the tax system at the same time?*, in *Southern Economic Journal*, vol 61, n. 4, 1995, pp. 915 e ss.; OCSE, *Environmental fiscal reform for poverty reduction*, Parigi, 2005; AGENZIA AMBIENTALE EUROPEA, *Environmental tax in Europe: implications for income distribution*, Copenhagen, n. 16, 2011; P. EKINS, S. SPECK, *Environmental taxes and ETRs in Europe: The current situation and a review of the modeling literature*, Oxford New York, 2011; LANS BOVENBERG, RUUD DE MOOIJ, *Environmental Levies and Distortionary Taxation*, *American Economic Review*, vol. 84, issue 4, 1994, pp. 1085-89 i quali individuano nel doppio dividendo tre significati «*this concept of a "double dividend" may have three meanings: in one sense, the double dividend arises from greater economic efficiency due to the ecotax, compared with direct controls (the static efficiency concept of taxes); in a second sense, the double dividend is related to the notion of a "no-regrets policy", based on the supplementary environmental benefits obtained by a carbon-energy tax beyond the targeted gains and objectives (e.g. through greater energy efficiency, less road transport congestion, less emissions of other air pollutants produced by fossil energy combustion); in the third sense, the double dividend relates to efficiency gains obtained with an ecotax, which both internalises external costs and replaces existing distortionary taxes. In this third case, the really burning question at present is whether this type of fiscal reform could extend to the drive against unemployment by financing a reduction in labour taxes (including employers' social security contributions) with new ecotaxes, especially on energy (CO2 tax)*».

in una migliore redistribuzione del reddito determinata dalla riduzione dell'onere impositivo gravante sui tradizionali fattori economici finanziata dal gettito proveniente dai prelievi ambientali.

Permane un acceso dibattito dottrinario sulla concreta realizzazione del doppio dividendo che è stato però una delle principali giustificazioni adottate dai governi nazionali per ricorrere alla tassazione ambientale. Basti pensare che il *blue dividend* ha rappresentato la motivazione che ha spinto i governi del Nord Europa a realizzare le cd. riforme fiscali verdi⁴⁴⁴. Queste, avrebbero comportato miglioramenti non solo dal punto di vista di protezione dell'ambiente ma anche dell'efficienza del sistema economico e fiscale.

Molti autori ritengono che i risultati di molti modelli provano che spostando l'imposizione dal lavoro all'energia si otterrebbe un aumento dell'occupazione per effetto del taglio del cuneo fiscale sul lavoro⁴⁴⁵. Più si riduce il livello degli oneri contributivi e maggiore sarà l'effetto di tale misura sull'occupazione.

Tuttavia, non si può ridurre l'onere fiscale sul lavoro oltremodo, poiché le riforme fiscali verdi devono essere attuate in un contesto di carico fiscale costante, nel senso che i nuovi prelievi ambientali devono compensare le riduzioni delle imposte esistenti, in modo da mantenere costanti le entrate pubbliche.

⁴⁴⁴ Dottrina riforme verdi del nord europa. P. EKINS, S. SPECK, *Environmental taxes and ETRs in Europe: The current situation and a review of the modeling literature*, Oxford New York, 2011. Il termine "riforma fiscale ambientale" (ETR) si riferisce a un graduale spostamento dell'imposizione dalle "risorse buone" come gli investimenti e il lavoro, alla "risorse cattive" come l'inquinamento e l'uso inefficiente dell'energia, *cfr.* P. EKINS, S. SPECK, *Environmental taxes and ETRs in Europe: The current situation and a review of the modeling literature*, Oxford New York, 2011; EUROPEAN COMMISSION, *White Paper on Growth, Competitiveness and Employment*, COM (93) 700, 1993; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *The European Environment: State and Outlook 2005*, Copenhagen, 2005; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental tax in Europe: implications for income distribution*, Copenhagen, 16, 2011; OECD, *Environmental fiscal reform for poverty reduction*, Paris, 2005.

⁴⁴⁴ J.P. BARBE, *Environmental Taxes in OECD Countries: An Overview*, in OCSE, *Environmental Taxes Recent Developments in China and OECD Countries*, 1999, Parigi, pp. 19-50

⁴⁴⁵ A. MAJOCCHI, *Green fiscal reform and employment: A survey*, in *Environmental & Resource Economics*, 1996, vol. 8, issue 4, 375-397.

Box 3: The Double Employment-Environment Dividend - Current Practice	
Countries	Tax shift
Belgium	The revenue of a "special levy on energy" (introduced in 1993) is paid into a special fund to finance social security expenditures.
Denmark	New or increased environment-related taxes will increase revenues by DKr 12.2 billion by 1998, with a simultaneous lowering of income tax. Since 1996, part of the revenue of the newly increased CO ₂ tax on industry has been allocated to reducing employers' social security contributions.
Finland	Starting in 1997, lower taxes on income and labour (Fmk 5 600 million in cuts in 1997), offset in part by new ecotaxes (e.g. a landfill tax, Fmk 300 million per year) and energy taxation.
Netherlands	A large part of the revenue of the new "regulatory tax on energy" goes towards reducing employers' social security contributions. The current fiscal reform should accentuate this tax shift.
Switzerland	Revenue from new ecotaxes on VOCs and extra-light heating fuels will be redistributed to households in the form of reduced compulsory sickness insurance contributions (1999).
Sweden	A tax reform in 1991 resulted in a SKr 15 billion tax shift to environment-related taxes, leading to a reduction <i>inter alia</i> in marginal income tax rates. A reduction in employers' social security contributions is being considered.
United Kingdom	Revenue from a landfill tax introduced in October 1996 (£450 million/annum) is to be used to reduce employers' social security contributions by 0.2 percentage points.

Source: OECD (1997e) and update.

b La teoria del doppio dividendo nei Paesi del Nord Europa.

Da oltre venti anni si discute circa le potenzialità della riforma fiscale verde, ed in alcuni Stati europei esistono buoni esempi in tal senso.

La strategia adottata dagli Stati del Nord Europa si è basata sull'introduzione di nuovi tributi ambientali, nella maggior parte dei casi gravanti sul consumo di energia e sulle emissioni di CO₂, nonché sulla revisione di quelli già esistenti.

I Paesi del Nord Europa sono stati i primi ad intraprendere la strada della fiscalità per combattere le emissioni di gas ad effetto serra in risposta al crescente fenomeno del riscaldamento globale nei primi anni novanta.

La Finlandia è stata la prima nazione ad adottare una legislazione sul diossido di carbonio nel 1990, seguita dalla Norvegia nel 1991, e da Svezia e Danimarca nel 1992⁴⁴⁶.

Inizialmente la *carbon tax* applicata in Finlandia si basava esclusivamente sul contenuto di diossido di carbonio emesso dai prodotti energetici, successivamente questo strumento è stato più volte riformato fino a trasformarsi in un tributo combinata su CO₂ ed energia, con diverse esenzioni⁴⁴⁷.

Il prezzo del carbonio è aumentato nel tempo fino a raggiungere 55 €/t ⁴⁴⁸ nel 2017, e si è estesa la sua applicazione ai combustibili fossili utilizzati nei trasporti e nella produzione di calore e di elettricità⁴⁴⁹. L'inverdimento del sistema fiscale è stato accompagnato dall'attuazione di una nuova tassa sul conferimento dei rifiuti in discarica nel settembre 1996 e dal taglio del cuneo fiscale sul lavoro per ridurre la disoccupazione.

Nel 2016 la fiscalità ambientale norvegese ha raggiunto 8,13 miliardi di euro, il 55% dei quali proveniente dalla tassazione sull'energia⁴⁵⁰.

La Norvegia ha introdotto nel 1991 una tassa sul diossido di carbonio, la cui aliquota nel 2017 è stata di 31 €/t di CO₂ ⁴⁵¹. La tassa si applica anche al gas naturale e al petrolio utilizzati nelle attività di estrazione nel Mare del Nord.

⁴⁴⁶ M. DIFFENBACHER, J. LAUNAY, *Rapport d'information sur la fiscalité écologique*, Commission des Finances, 23 settembre 2009, n. 1935, p. 23 e ss.; P. BELTRAME, F. BIN, *La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord: un exemple de politique fiscale concertée*, in *Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Economica, Parigi, 2011, p. 31.

⁴⁴⁷ Tra il 1990 ed il 1994 la *carbon tax* gravava esclusivamente sulla quantità di carbonio emessa dai prodotti energetici, mentre tra il 1994 ed il 1996 l'ammontare dell'imposizione veniva calcolato in base alla quantità di CO₂ prodotta e al contenuto energetico. Nel 1997, fu necessaria una ulteriore riforma e l'introduzione di alcune esenzioni alle industrie nazionali che a seguito dell'apertura del *Nordic electricity market*, si vedevano sfavorite rispetto a quelle di altri Paesi nordici che concedevano esenzioni alle industrie ad alta intensità energetica. Sul punto si rinvia a A. VOURECH, M. JIMENEZ, *Enhancing Environmentally Sustainable Growth in Finland*, Economics Department Working Papers, n. 229, Parigi, 2000.

⁴⁴⁸ C. MÉTIVIER, S. POSTIC, E. ALBEROLA, M. VINNAKOTA, *Panorama mondial des prix du carbone en 2017*, pubblicato per l'Institute for Climate Economics, Parigi, 2017; WORLD BANK, *State and Trends of Carbon Pricing 2017*, Washington, Novembre 2017; OECD, *Climat and carbon. Aligning prices and policies*, Environment Policy Paper, n. 1, Ottobre 2013.

⁴⁴⁹ Alcuni autori hanno fortemente criticato il sistema finlandese della *carbon tax* ritenendolo poco efficiente a causa di parziali esenzioni riconosciute alle industrie più inquinanti, in tal senso si veda A. VOURECH, M. JIMENEZ, *Enhancing Environmentally Sustainable Growth in Finland*, Economics Department Working Papers, n. 229, Parigi, 2000. A supporto di questa tesi vengono richiamati i dati eurostat relativi al 2016 che hanno difatti registrato l'aumento del 8,5% delle emissioni di CO₂ in Finlandia.

⁴⁵⁰ Dati pubblicati dall'Eurostat disponibili sul sito www.ec.europa.eu/eurostat.

La *carbon tax* norvegese colpisce circa il 55% delle emissioni totali di CO₂ del Paese, mentre la restante parte di emissioni vengono fatte rientrare in un sistema nazionale di quote collegato a quello europeo dal 2008.

In Svezia, la riforma fiscale del 1991 si basava su una significativa riduzione dell'imposta sul reddito, ampiamente compensata da una serie di nuove ecotasse, in particolare su carbonio, zolfo e ossidi di azoto, accompagnate da una ristrutturazione della tassazione dell'energia e da un ampliamento della base imponibile dell'IVA⁴⁵².

L'effetto netto della riforma verde fu una redistribuzione del PIL del 6%, di cui l'1% relativo alle ecotasse. Attualmente la *carbon tax* svedese annovera l'aliquota più elevata al mondo pari a 96 €/t di CO₂⁴⁵³. Questa ha provocato un efficace effetto dissuasivo che ha permesso di sostituire in modo massiccio il riscaldamento di carbone e petrolio con biocarburanti e carburanti derivati da fonti rinnovabili che sono esentati.

La fiscalità ambientale danese rappresenta il 3,9% del PIL, il livello più elevato in Europa⁴⁵⁴. Anche la Danimarca ha intrapreso una riforma generale del suo sistema fiscale, tra il 1994 ed il 1998⁴⁵⁵. Il suo principale obiettivo era costituito dalla riduzione delle imposte marginali in tutte le fasce di reddito e dal graduale trasferimento dell'imposizione dal reddito e dal lavoro sull'inquinamento e sull'uso di risorse scarse⁴⁵⁶.

⁴⁵¹ LARSEN, B.M. AND NESBAKKEN, R., *Norwegian Emissions of CO₂ 1987-1994. A Study of Some Effects of the CO₂ Tax*, Environmental and Resource Economics, 1997; C. MÉTIVIER, S. POSTIC, E. ALBEROLA, M. VINNAKOTA, *Panorama mondial des prix du carbone en 2017*, pubblicato per l'Institute for Climate Economics, Parigi, 2017.

⁴⁵² SWEDISH ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY, *Environmental Taxes in Sweden*, Stoccolma, 1997; S. SPECK, *The Design of Carbon and Broad-based Energy Taxes in European Countries*, in Vermont Journal of Environmental Law, n.10, 2008, p. 31-59; B. JOHANSSON, *Economic Instruments in Practice 1: Carbon Tax in Sweden*, Swedish Environmental Protection Agency, 2000.

⁴⁵³ C. MÉTIVIER, S. POSTIC, E. ALBEROLA, M. VINNAKOTA, *Panorama mondial des prix du carbone en 2017*, pubblicato per l'Institute for Climate Economics, Parigi, 2017.

⁴⁵⁴ OECD, *Environmentally related taxes. Taxes on energy use*, relativo al 2014 consultabile sul sito www.oecd.org.

⁴⁵⁵ H.K. JACOBSEN, K. BIRR-PEDERSEN, M. WIER, *Distributional implications of environmental taxation in Denmark*, Fiscal Studies, n. 24, 2003, pp. 477-499.

⁴⁵⁶ MINISTERO DELLE FINANZE, *Energy Taxes on Industry in Denmark*, Copenhagen, 1995.

Dal 1996, le autorità hanno introdotto nuove ecotasse sull'energia (su CO₂ e SO₂), aumentando le loro aliquote fino al 2000. Con riferimento al 2017 il prezzo del diossido di carbonio è pari a 23 €/t⁴⁵⁷.

La carbon tax danese ha ridotto le emissioni del 15% tra il 1990 e il 2005.

Le entrate derivanti dai tributi ambientali sono interamente devolute all'industria sotto forma di aiuti agli investimenti per il risparmio energetico e di riduzioni dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro⁴⁵⁸.

B La regressività

Una delle maggiori critiche rivolte ai tributi ambientali riguarda il suo carattere regressivo⁴⁵⁹, che si manifesta in particolare nell'imposizione sui prodotti energetici.

Alcuni studi hanno evidenziato il carattere potenzialmente regressivo delle imposte ambientali sui consumi, le quali aumentando il costo di prodotti e servizi inquinanti, colpirebbe in misura maggiore le fasce sociali più deboli, poiché la variazione dell'imposta da questi versata in percentuale delle spese totali risulterebbe maggiore rispetto a quella versata dalle fasce di reddito più elevato⁴⁶⁰.

⁴⁵⁷ C. MÉTIVIER, S. POSTIC, E. ALBEROLA, M. VINNAKOTA, *Panorama mondial des prix du carbone en 2017*, pubblicato per l'Institute for Climate Economics, Parigi, 2017.

⁴⁵⁸ Questa evoluzione del sistema fiscale danese è stata favorita dalle politiche pubbliche volte a incentivare il ricorso alle energie rinnovabili, le quali hanno consentito una rapida transizione dell'industria del carbone verso l'energia verde. Sul punto si rinvia a R. ALFANO, *La riforma fiscal medioambiental: Status en Italia y España. Posibilidades y desarrollos en la experiencia comparada, con referencia particular a la fiscalidad de la energia*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* n. 3, 2015, pp. 748-749.

⁴⁵⁹ A. BARANZINI, J. GOLDEMBERG, S. SPECK, *A future for carbon taxes*, *Ecological Economics*, n. 32, 2000, pp. 395-412; H. C. BUGGE, *The polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts*, in J. EBBESSON, P. OKOWA (a cura di), *Environmental Law and Justice in Context*, Cambridge University Press, 2009, p. 417; C. A. GRAINGER, C. KOLSTAD, *Who pays a price on carbon?*, 2010, consultabile sul sito www.fiesta.bren.ucsb.edu, p. 1 e ss.; S. E. GAINES, R. A. WESTIN (a cura di), *Taxation for Environmental Protection. A Multinational Legal Study*, Quorum Books, Westport, 1991, pp. 11 e ss.

⁴⁶⁰ K. KOSONEN, *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working Paper n.32, Luxembourg, 2012.

Per questo motivo, alcuni autori affermano che gli effetti ambientali vengono raggiunti attraverso il sacrificio delle classi più povere⁴⁶¹.

In realtà se è vero che le classi sociali più modeste risultano maggiormente toccate dall'aumento della fiscalità ambientale, sono anche quelle che godono di più del miglioramento delle condizioni dei servizi ecosistemici, perché sono proprio loro che dipendono maggiormente dai servizi forniti gratuitamente dall'ecosistema (agricoltura di sussistenza, acqua, pesca ecc..)⁴⁶²

La misura in cui l'onere di un'imposta sui consumi ricade sui consumatori dipende inoltre dall'elasticità della domanda rispetto all'elasticità dell'offerta.

Più l'elasticità della domanda è bassa e l'elasticità dell'offerta elevata, più l'imposta viene spostata sui prezzi al consumo. Se, d'altra parte, la domanda è elastica e l'offerta anelastica, il lato produttivo o i fattori di produzione, sopporterebbero l'onere della tassa⁴⁶³. In un quadro generale di equilibrio, è necessario tenere conto anche delle variazioni dei prezzi delle materie prime sugli altri mercati.

L'incidenza delle tasse può dipendere poi dalla competitività dei mercati. Quando i produttori hanno potere d'influenzare il mercato, è più facile per loro trasferire l'onere della tassa sui consumatori.

Nelle analisi empiriche sulla tassazione dell'energia, si presume solitamente che un aumento delle tasse sia completamente trasferito ai consumatori. Questo potrebbe essere un presupposto equo nel breve periodo, in considerazione dell'elasticità relativamente bassa dei prezzi a breve termine della domanda energetica⁴⁶⁴, supponendo che la riforma della tassa sia attuata unilateralmente senza un impatto sui prezzi del petrolio sul mercato mondiale. Nel lungo termine, si può ipotizzare che l'elasticità della domanda al prezzo sia maggiore, quando diventeranno disponibili ulteriori sostituti per i prodotti tassati.

⁴⁶¹ “The effect of the PPP as a principle of internalization of costs becomes its caricature. Those who can pay may pollute, most of the environmental effect of taxes is achieved through the sacrifices of the poorest segment of the population”, cfr. H. C. BUGGE, *The polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts*, in J. EBBESSON, P. OKOWA (eds.), *Environmental Law and Justice in Context*, op. cit., p. 417.

⁴⁶² G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, France, 2012, p. 35

⁴⁶³ K. KOSONEN, *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working Paper n.32, Luxembourg, 2012, p. 2

⁴⁶⁴ Le stime usuali variano tra -0.2 e -0.3

La maggior parte delle analisi empiriche prende in considerazione solo gli effetti diretti, cioè l'aumento dei costi della merce tassata per i consumatori.

Le tasse ambientali potrebbero invece avere anche effetti indiretti: se aumentano i costi degli *input* si influenzano quindi i prezzi di altre materie prime. Tali effetti indiretti potrebbero influire sulla regressività della politica fiscale ambientale. Sebbene i costi indiretti delle tasse ambientali per i consumatori siano molto più bassi di quelli diretti (in media il costo diretto è del 7% del reddito disponibile delle famiglie ed il costo indiretto dell'1,1%), rappresentano un onere maggiore per le famiglie a basso reddito.

La regressività dei tributi ambientali potrebbe essere ovviata se l'imposizione ambientale venisse costruita sulla base di meccanismi agevolativi in favore delle classi più deboli. Infatti tale problema può essere superato attraverso una redistribuzione del gettito fiscale. Le risorse riscosse possono infatti essere utilizzate proprio per alimentare meccanismi di protezione sociale a favore delle classi meno agiate così da neutralizzare l'effetto regressivo dell'imposizione ambientale⁴⁶⁵.

Per non diminuire l'efficacia incentivante si sconsiglia di legare le agevolazioni allo stesso prelievo ambientale e si suggerisce invece di procedere attraverso una diminuzione dell'imposta sui redditi. Ad esempio la provincia della Columbia Britannica ha inserito una *carbon tax* controbilanciata dalla riduzione del carico fiscale che grava sulle prime fasce di reddito, tramite il riconoscimento di un credito d'imposta di 100 \$ per ciascun adulto e 30\$ per ogni bambino.

Anche la Danimarca e la Svezia hanno accompagnato all'aumento della tassa sull'energia la riduzione dell'imposta sui redditi che grava sulle classi più deboli, nonché l'introduzione di misure compensative in favore di pensionati e/o lavoratori.

Molti studi dimostrano che spesso gli effetti della redistribuzione sono sottovalutati e presto dimenticati⁴⁶⁶ dai contribuenti, per questa ragione è

⁴⁶⁵ A. BARANZINI, J. GOLDEMBERG, S. SPECK, *A future for carbon taxes*, *Ecological Economics*, n. 32, 2000, pp. 304.

⁴⁶⁶ C. BEUERMANN, T. SANTARIUS, *Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time*, in *Energy Policy*, n. 34, 2006, pp. 917-929; S. DRESNER, T. JACKSON, N. GILBERT, *History and social response to environmental tax reform in the United Kingdom*, in *Energy Policy*, n. 34, 2006, pp. 930-939; J. KLOK, A. LARSEN, A. DAHL, K.

opportuna un'opera di maggiore informazione. Si parla al riguardo di “*marketing tributario*” intendendosi con tale formula lo sforzo del legislatore di rendere edotti i contribuenti circa la destinazione del gettito tributario ed i vantaggi connessi alle scelte *green* ⁴⁶⁷.

Un'ultima riflessione riguarda il gettito delle imposte ambientali.

Questo può essere devoluto alla fiscalità generale dello Stato, che può eventualmente utilizzarla per raggiungere gli obiettivi del doppio dividendo o per ridurre la regressività dei prelievi, ovvero essere finalizzata direttamente alla tutela ambiente ad esempio tramite assegnazione ad enti che operano nel settore ambientale.

La finalizzazione delle entrate ambientali all'ambiente se per un verso può essere vista con favore, dall'altro introduce una forte rigidità che impedisce di utilizzare le risorse per altre priorità della collettività.

Oltre all'eguaglianza infragenerazionale, bisogna tenere conto anche dell'eguaglianza intergenerazionale, perché la mancata risoluzione delle problematiche ambientali si riversa sulle generazioni future. Un aumento della fiscalità ambientale può invece contribuire a ridurre il debito pubblico che graverà sui posteri ⁴⁶⁸.

C La struttura dell'imposizione ambientale

La configurazione di un tributo ambientale può rivelarsi complessa a causa della difficile individuazione di una base imponibile stabile collegata all'ambiente, e del difficile bilanciamento tra l'effetto incentivante e quello fiscale.

HANSEN, *Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability*, in Energy Policy, n. 34, 2006, pp. 905-916.

⁴⁶⁷ P. BARABINO, *La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione*, in V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 131

⁴⁶⁸ Sul punto si rinvia a G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, France, 2012, p. 38.

a La base imponibile stabile e collegata all'ambiente

Il problema del collegamento tra l'inquinamento e il tributo, rappresenta una delle maggiori criticità delle imposte ambientali così come definite dall'UE.

Difatti può risultare complessa la misurazione dell'inquinamento causato, specialmente con riguardo delle imposte sulle emissioni, quando l'inquinamento deriva da una combinazione di sostanze.

Si dovrebbe trovare un compromesso tra basi imponibili complesse ed efficacia ambientale del prelievo. Per un verso una base imponibile complessa renderà difficile l'applicazione del tributo ed incoraggerà l'evasione fiscale.

Dall'altro, più debole è il collegamento tra ambiente e inquinamento, e minore sarà l'effetto d'incentivazione del tributo.

b L'effetto incentivante e la sostenibilità del gettito

Affinché il tributo ambientale sia efficace e contribuisca effettivamente alla protezione dell'ambiente, deve manifestare un effetto incentivante. Tuttavia, più efficace è l'incentivo, maggiore sarà la riduzione dell'inquinamento e quindi minori saranno le somme riscosse.

In Svezia, ad esempio, le imposte sull'olio combustibile inquinante hanno causato la quasi totale scomparsa di questo prodotto dal mercato ed il gettito dell'imposta sulfurea è diminuito rapidamente a causa del successo ambientale del prelievo.

Questo approccio si oppone al dogma della neutralità fiscale, in base al quale l'obiettivo della tassazione è ottenere il massimo delle entrate con una distorsione e un impatto minimi sui modelli di comportamento. Eppure, a ben riflettere, ci sono pochissime tasse che non esercitano alcuna influenza sul comportamento o sulle strutture economiche.

In altre parole, ci sarebbe una contraddizione tra l'effetto fiscale ed ambientale del tributo ambientale, che però può essere mitigata dal legislatore nella costruzione del tributo. L'effetto incentivante produce effetti nel lungo termine, e questo può attribuire al legislatore la possibilità di adeguare opportunamente il sistema

fiscale, introducendo nuovi prelievi su altri prodotti inquinanti, evitando di svuotare le casse dello Stato.

Inoltre, lo scopo non consiste quasi mai nel tentativo di eliminare completamente l'inquinamento, mentre il più delle volte lo scopo che si prefigge il tributo ambientale si limita a promuovere l'utilizzo razionale delle risorse naturali attraverso un prelievo che faccia riflettere i consumatori e generi risorse che potranno essere utilizzate per migliorare la salute del pianeta⁴⁶⁹, per compensare gli effetti della regressività come sopra esaminato, ovvero per promuovere una vera e propria riforma fiscale verde.

Si concorda infine con quanti sostengono che la stabilità della base imponibile non è mai garantita per nessuna imposta, come illustrato ad esempio, dal calo delle imposte sul lavoro e dalle conseguenti difficoltà di finanziamento della sicurezza sociale registrate a seguito dell'aumento della disoccupazione in molti Paesi .

Ponderando gli effetti del tributo ambientale, all'atto dell'istituzione del prelievo, il legislatore deve contemperare tre esigenze differenti: individuare un collegamento tra ambiente e tributo, assicurare un'efficacia ambientale al prelievo e garantire la sostenibilità del suo gettito, come nella figura che segue.

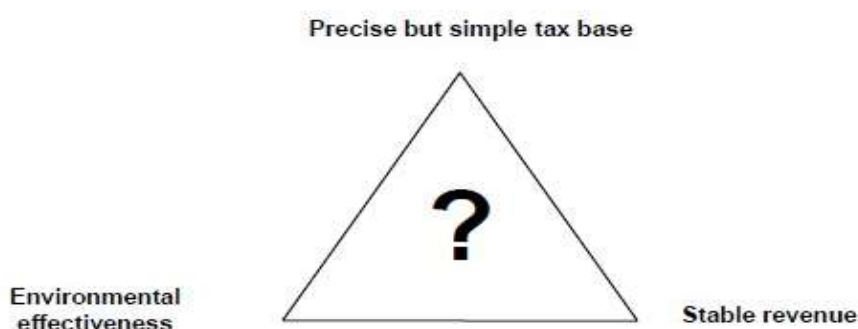


Immagine tratta da OCSE, *Environmental Taxes* (1999)

⁴⁶⁹ In tal senso si esprime anche G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, Parigi, 2012, p. 32

IV Ripensare al concetto di tributo ambientale

Alla luce di quanto sopra affermato, avendo appurato l'inadeguatezza delle definizioni di “*environmental taxation*” e “*environmentally related taxation*” esaminate, prendendo spunto dalla varietà degli approcci maturati nelle esperienze nazionali europee e dalle problematiche connesse all'istituzione di un prelievo ambientale, appare opportuno procedere all'individuazione degli elementi identificativi del tributo ambientale attraverso un approccio eclettico, che cerca di fondere le definizioni apparse a livello internazionale, con la necessaria valutazione dell'efficacia ambientale dei prelievi⁴⁷⁰.

Si può ritenere configurata la figura del tributo ambientale allorquando siano integrati due elementi:

1. I prelievi siano dotati di un elemento strutturale o funzionale collegato all'ambiente;
2. I prelievi abbiano un effetto incentivante sul livello di protezione dell'ambiente.

Il primo requisito, fa riferimento sia ai tributi dotati di una base imponibile ambientale nell'accezione della Commissione Europea e dell'OCSE, sia ai tributi tradizionali, introdotti per finalità ambientali o il cui gettito sia finalizzato ad obiettivi ecologici.

Questi elementi strutturali o finalistici non bastano però a giustificare la natura ambientale del tributo, perché non garantiscono un effetto positivo sull'ambiente.

Dal momento che il tributo ambientale costituisce oggi uno strumento di attuazione della protezione dell'ambiente in senso dinamico, volto cioè a migliorare le condizioni dell'ambiente, occorre prevedere un secondo requisito.

Questo richiede che le fattispecie impositive sopra annoverate rispondano all'efficacia ambientale. Quest'ultima costituisce un parametro metagiuridico rimesso ad una valutazione economica e sociale estranea alle competenze del

⁴⁷⁰ Questo approccio prende spunto dalla dottrina che ritiene di dover dare maggiore rilievo all'effetto ambientale *ex multiis* si rinvia a R. ALFANO, *Tributi Ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012 ; F. PITRONE, *Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, Gennaio 2015, p. 64; E. GIL, *Mismatches in the Concept of Environmental Taxes*, WU International Taxation Research Paper Series n. 2, 2015.

giurista. Ciononostante, appare opportuno segnalare la necessità di questo requisito a livello teorico nella nozione del tributo ambientale.

Si potrebbe registrare un'efficacia incentivante quando l'aliquota è sufficientemente alta e l'ammontare delle imposte risulti maggiore rispetto all'effetto negativo determinato sull'ambiente. Se l'ammontare dell'imposta si limitasse a coprire i danni causati all'ambiente, si attingerebbe alla struttura dell'imposta pigouviana, tesa a internalizzare le esternalità negative provocate dall'inquinamento, e si rinunciarebbe ad assegnare una funzione preventiva all'imposta ambientale, nonché si presterebbe il fianco alle obiezioni di quanti vedono in tale ricostruzione un'autorizzazione ad inquinare⁴⁷¹. Ma qualora l'ammontare del prelievo diventasse eccessivamente alto, si potrebbe al tempo stesso incentivare i contribuenti ad evadere.

Da questa breve considerazione emerge chiaramente la difficoltà dell'individuazione del parametro in base al quale commisurare l'efficacia ambientale del prelievo, resa ancor più complicata dall'esiguità di dati raccolti sul punto, con l'unica eccezione di uno studio dell'OCSE del 1997⁴⁷².

D'altronde questa ricostruzione, che recupera l'efficacia ambientale, si pone in accordo con una tendenza che già da tempo denunciava la necessità di una maggiore attenzione verso il carattere incentivante del prelievo⁴⁷³.

⁴⁷¹ Si rinvia al capitolo successivo per le considerazioni riguardanti questa polemica e le difficoltà legate alla commisurazione del danno e alla quantificazione dell'imposta. Sul punto concorda anche parte della dottrina francese, ex multis si veda N. BRICQ, *Pour un développement durable: une fiscalité au service de l'environnement*, Rapport d'information à l'Assemblée Nationale, n. 1000, 1998.

⁴⁷² La tassa sulfurea svedese introdotta nel 1991 ha portato ad una riduzione del tenore di zolfo dei combustibili a base di petrolio di oltre il 50 per cento oltre gli standard legali. Il tenore di zolfo dello 0,076 per cento (meno della metà del limite legale dello 0,2 per cento). Il tasso di stimolazione nelle misure di macellazione nelle piante in fiamme. Si stima che le emissioni annue di anidride solforosa [SO₂] siano state ridotte di circa 19 000 tonnellate in virtù della tassa. Sempre in Svezia, nel 1991 è stata introdotta una differenziazione fiscale sui carburanti diesel al fine di incoraggiare l'uso di oli combustibili inquinanti. Dal 1992 al 1996, la percentuale di diesel "pulito" in Svezia è salita dall'1 all'85 per cento, che corrisponde in media al 75 per cento delle emissioni di zolfo dei veicoli diesel. Mentre un esito negativo dal punto di vista ambientale ha ottenuto la tassa svedese sui pesticidi, poiché troppo bassa. In Norvegia, le tasse sull'anidride carbonica introdotte nel 1991 hanno ridotto le emissioni di CO₂ di alcuni impianti di combustione stazionaria di circa il 21%, in altri settori il calo è stato inferiore. Si stima che le emissioni di CO₂ siano ridotte del 2-3% come conseguenza della tassa sul CO₂.

⁴⁷³ In dottrina si veda J. P. BARDE, B. COURNEDE, *Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?*, in *Revue d'économie financière*, n. 66, 2002, p.121; F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, in L. SALVINI, G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova,

Si pensi alle sollecitazioni provenienti dal convegno *dell'International Fiscal Association (IFA)*⁴⁷⁴ nel 1993 dedicato ai prelievi ambientali, o ancora alla definizione sostenuta dall'OCSE fino al 1996 che qualificava come *environmental taxation* quelle “*taxes with a specific environmental objective or taxes which were introduces for non-environmental reasons but which impact on environmental objectives*”⁴⁷⁵ ed ancora alla disciplina in tema di aiuti di Stato.

La disciplina si considera «tassa ambientale» qualsiasi imposta con una specifica base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente o che sia intesa a gravare su determinate attività o determinati beni e servizi in modo tale che il prezzo dei medesimi possa includere i costi ambientali e/o in modo tale che i produttori e i consumatori si orientino verso attività più rispettose dell'ambiente⁴⁷⁶.

Tuttavia anche questa nozione non appare pienamente soddisfacente per via della congiunzione disgiuntiva “o” che consente il configurarsi del tributo ambientale anche allorquando manchi l'efficacia incentivante sulle condotte, che invece come sopra affermato deve rappresentare un tratto distintivo dei tributi ambientali.

2014, 780 e ss.; E. GIL GARCIA , *Mismatches in the Concept of Environmental Taxes*, WU International Taxation Research Paper Series n. 2, 2015.

⁴⁷⁴ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Environmental Taxes and Charges : Proceedings of a Seminar Held in Florence, Italy, in 1993 During the 47th Congress of the International Fiscal Association*, vol. 18d , Kluwer Law International, The Hague London Boston, 1995. Secondo l'IFA doveva ritenersi integrata la figura dell'imposta ambientale allorquando il prelievo sia stato introdotto per ragioni ambientali o abbia effetti sull'ambientale indipendentemente dai motivi che hanno condotto alla sua introduzione.

⁴⁷⁵ OCSE, *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, Parigi, 1996 p.9

⁴⁷⁶ COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, in GUUE C 200/1 del 28 giugno 2014, punto 1.3 (15).

Capitolo 2

L'analisi giuridica dell'agevolazione ambientale

La complessità della questione ambientale richiede che gli Stati nazionali adottino un approccio fiscale ampio che non si limiti esclusivamente ai meccanismi dissuasivi nella forma dei prelievi ambientali, ma si estenda anche a strumenti agevolativi⁴⁷⁷ in grado di stimolare la diffusione di comportamenti più ecocompatibili ovvero la ricerca verso materiali e processi meno inquinanti.

La finalità d'indirizzo può essere raggiunta non solo attraverso un aggravio della tassazione sulle attività che si vuole disincentivare, ma anche tramite misure tributarie incentivanti⁴⁷⁸.

Le difficoltà connesse all'ideazione e attuazione di tributi ambientali hanno spinto i Governi nazionali a ricorrere ad altri strumenti tributari incentivanti, che possiamo ricomprendere nell'espressione «agevolazioni fiscali», al fine d'indurre i consumatori e le imprese a scelte che incidono meno sull'equilibrio ambientale.

La misura agevolativa rappresenta una figura interstiziale tra diritto, economia e politica: infatti rileva non solo sotto i profili tributari, ma anche dal punto di vista degli obiettivi di politica economica e sociale perseguiti dal legislatore, ed infine di politica del bilancio poiché implica dei costi⁴⁷⁹.

La prima parte di questo capitolo sarà volta ad illustrare le difficoltà definitorie del concetto di «agevolazione fiscale». Dai rilievi effettuati si tenterà di ricostruire una nozione di agevolazione fiscale verrà poi trasposta alla fattispecie ambientale.

⁴⁷⁷ R. PIGNATONE, *Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 754.

⁴⁷⁸ S. GIORGI, *Aiuti di stato, fiscalità e "parafiscalità" nel settore energetico: ibridazione, modernizzazione e bilanciamento*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2017, p. 58; P. PURI, PURI P., *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Ipsoa, Milano, 2013, p. 199.

⁴⁷⁹ Per un'analisi più approfondita delle relazioni tra politica tributaria e di bilancio si rinvia a F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2012 pp. 1-34. Fichera sostiene che «l'impossibilità di qualificare le agevolazioni fiscali come "un accidente dei sistemi tributari" quanto piuttosto "il modo di risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di tassazione e per questo attengono alle determinazioni del legislatore, [...] costituiscono aspetti del sistema tributario in rapporto alla politica e alle politiche seguite negli anni».

Dopo aver definito il concetto di agevolazione fiscale ambientale, si esamineranno le principali forme che può assumere questo strumento.

Infine si analizzeranno gli effetti connessi all'istituzione di un'agevolazione fiscale ambientale e le criticità che bisogna valutare al momento della loro istituzione.

Sezione 1 La definizione di agevolazione fiscale

In questa sezione si effettuerà un'analisi giuridica dell'agevolazione fiscale ambientale.

Vista l'assenza di una definizione generalmente riconosciuta del concetto di agevolazione fiscale ambientale, si procederà a scomporlo, per cercare di comprendere prima cosa s'intenda per "agevolazione fiscale" per poi trasporre il concetto in ambito ambientale.

Il concetto di agevolazione fiscale è stato per lungo tempo escluso dall'analisi giuridica della dottrina fiscale, mentre si riscontrano sul punto molti studi economico-finanziari.

Cominceremo perciò questa sezione spiegando le motivazioni che hanno ricondotto l'agevolazione fiscale nelle categorie giuridiche tributarie.

Di seguito, si passano in rassegna i differenti approcci maturati a livello internazionale e le relative criticità nel tentativo di tracciare i contorni della figura dell'agevolazione fiscale ambientale.

I L'agevolazione fiscale come categoria del diritto tributario

Il termine "agevolazione" viene comunemente utilizzato per indicare situazioni di favore rispetto ad un trattamento ordinario, rappresenta quindi un concetto relativo rispetto ad un parametro che si assume come riferimento. Esso trova la sua applicazione anche in ambito fiscale.

L'agevolazione fiscale è espressione di una norma di diritto tributario, che riduce o differisce il carico tributario dovuto in base al sistema fiscale di riferimento⁴⁸⁰.

Essa comporta una mancata entrata per lo Stato ovvero una riduzione d'imposta per il contribuente a seconda dei punti di vista.

Le agevolazioni fiscali costituiscono un argomento fortemente dibattuto in dottrina anche e soprattutto a causa delle posizioni assunte sul tema dell'extrafiscalità⁴⁸¹.

Concepite inizialmente come veri e propri privilegi⁴⁸², per lungo tempo si è esclusa la loro disamina dallo studio del diritto tributario. Si considerava infatti tale disciplina una scienza che studiava il fenomeno giuridico impositivo, escludendo perciò dal suo campo d'indagine quelle fattispecie che si concretizzavano nella sottrazione del prelievo⁴⁸³.

Sono state successivamente riabilite ed ammesse nell'ordinamento tributario sulla base di differenti argomentazioni, tra cui la tesi secondo la quale anche le agevolazioni fanno parte del diritto tributario in quanto elementi negativi che completano la disciplina impositiva⁴⁸⁴.

⁴⁸⁰ A. SCHICK, *Off-budget expenditure: an economic and political framework*, OECD Journal on Budgeting, vol. 7, n. 3, p. 10 "Tax expenditures are the revenues forgone by government because of its deviations from its basic tax structure. For government, a tax expenditure is a loss in revenue; for a taxpayer, it is a reduction in tax liability."

⁴⁸¹ Come correttamente sottolineato dal La Rosa, la dottrina si è concentrata sull'analisi dell'ammissibilità dell'extrafiscalità piuttosto che sulle conseguenze giuridiche derivanti dalla sua esistenza ed è stata fortemente limitata dal punto di vista metodologico, dalle note pregiudiziali antifinalistiche kelseniane che permeavano la cultura tributaristica. Si rinvia sul punto a S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 403-404. Nel senso dell'irrelevanza giuridica dello scopo delle norme si veda A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Editrice torinese, Torino, 1956, p. 59; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 25; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 12 edizione, Utet, Milano, 2016, p. 5.

⁴⁸² Tra i sostenitori di questo primo orientamento particolarmente restrittivo si annovera L. EINAUDI, *Esistono vere esenzioni d'imposta?*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, p. 113 in cui afferma «In verità io credo che vere e proprie esenzioni ragionate non esistano. Se si può dimostrare che esse hanno un fondamento, esse possono esse-re ricondotte sempre all'altro concetto dell' «esclusione» per inesistenza di materia imponibile. Le vere esenzioni sono poche e sono privilegi».

⁴⁸³ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2002 p. 421-422 il quale afferma che «l'atteggiamento originario della dottrina tributaristica rispetto ai fenomeni in esame è stato, se non di rigetto, quanto meno di forte svalorizzazione, proprio assumendo come punto di partenza l'attinenza della materia ai soli aspetti "impositivi" in senso stretto».

⁴⁸⁴ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 425 il quale sostiene che «sebbene dunque fuorviante e indebitamente restrittivo espungere dalla materia temi che costituiscono il completamento ineludibile della disciplina del tributo, e che, a livello normativo, non hanno altra fonte se non

II La difficile definizione del concetto di agevolazione fiscale

La definizione del concetto di agevolazione fiscale costituisce uno degli argomenti più controversi della dogmatica giuridico-tributaria.

Le organizzazioni internazionali, in particolare l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, ma anche il Fondo Monetario Internazionale e la Banca Mondiale, hanno svolto e promosso numerosi approfondimenti tematici nel tentativo di pervenire a definizioni, metodi e modelli condivisi, in materia di tax expenditures⁴⁸⁵.

Nonostante l'impegno profuso, permangono differenze negli approcci metodologici utilizzati, in particolare riguardo ai criteri di individuazione, classificazione e stima delle varie misure fiscali agevolative.

Alcuni autori hanno definito l'agevolazione fiscale come un trasferimento indiretto di risorse che si ottiene riducendo le passività fiscali in relazione a un sistema fiscale di riferimento⁴⁸⁶.

I problemi discendono proprio dalla difficile individuazione del modello impositivo di riferimento, cosiddetto *basic tax structure* o *benchmark*, e dunque consistono nella difficoltà di verificare se le agevolazioni fiscali considerate siano aspetti costitutivi del tributo ovvero sue eccezioni⁴⁸⁷. Solo queste ultime rientrerebbero, a rigore, nell'ambito delle tax expenditures.

La definizione del concetto di agevolazione fiscale appare quindi un'impresa ardua, a causa della relatività che la caratterizza, che la ritiene configurabile solo

disposizioni di carattere tributario»; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 32 e ss. ricomprende le agevolazioni negli istituti sottrattivi; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Nuovissimo Digesto Italiano, App. I, Torino, 1980 pp. 153 e ss. rileva che le norme di esenzione integrano la disciplina dell'imposizione, consentendo di definire compiutamente la disciplina tributaria.

⁴⁸⁵ Per una analisi comparata dell'esperienza in materia di tax expenditures in Paesi OCSE si fa rinvio a OCSE, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Parigi, 2010. La pubblicazione considera 10 Paesi OCSE ed esamina le differenze nel definire le tax expenditures, le metodologie ed i benchmark utilizzati. Si veda anche SENATO, *Esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio. Una analisi preliminare*, Servizio del Bilancio, ottobre 2009; SENATO DELLA REPUBBLICA ITALIANA, *Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2017*, Documento di analisi n. 22, 2018.

⁴⁸⁶ D.-J. KRAAN, *Dépenses hors budget et dépenses fiscales*, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 4, n. 1, 2004, p. 153; OCSE, *Les dépenses fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, p. 12.

⁴⁸⁷ Nella dottrina italiana questo rilievo ha avuto un forte eco, alimentando un lungo dibattito tra esenzioni ed esclusioni, che sarà diffusamente trattato nella sez 1 del prossimo capitolo.

in relazione ad un sistema legale di riferimento, che ne complica di conseguenza anche la sua comparazione internazionale. Le quantificazioni della spesa fiscale possono essere radicalmente differenti secondo la definizione adottata, il che, tra le altre implicazioni, comporta la difficoltà di fare raffronti attendibili tra la portata dei meccanismi agevolativi nei diversi paesi.

Ma la confusione normativa non impedisce l'attività scientifica di ricostruzione concettuale della figura di agevolazione fiscale⁴⁸⁸.

A tal fine appare utile allora procedere alla spiegazione della metodologia che s'intende seguire. Per prima cosa si procederà alla ricognizione degli approcci utilizzati dalle varie organizzazioni internazionali al fine dell'individuazione degli elementi costitutivi della nozione di agevolazione fiscale. Si ricorda che nella terminologia internazionale non compare il termine agevolazione fiscale ma bensì di spese fiscali, mentre nella terminologia europea si utilizza l'espressione "aiuti fiscali".

A Le definizioni internazionali

Le definizioni di agevolazione riscontrate a livello internazionale sembrano focalizzare la loro attenzione sul profilo strutturale e funzionale.

Per il configurarsi di una agevolazione fiscale, seguendo questa impostazione occorrerebbero simultaneamente:

1. La sussistenza di una spesa fiscale indiretta che comporta una minore entrata per l'Erario pubblico (profilo funzionale);
2. La sussistenza di una deroga rispetto al sistema fiscale di riferimento, vale a dire che si definiscono agevolazioni fiscali tutte quelle misure che

⁴⁸⁸ S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 407, vuole richiamare l'attenzione «sulla necessità di non confondere il problema (specificamente interpretativo) relativo all'individuazione dei significati che alle parole "esenzione", "esclusione", "agevolazione", debbono darsi ai fini della corretta applicazione delle singole disposizioni in cui esse ricorrono, con quello (propriamente scientifico) relativo all'individuazione dei contenuti tipici delle discipline in termini di "agevolazione tributaria" possono qualificarsi».

costituiscono una deviazione rispetto sistema fiscale esistente (profilo strutturale).

In altre parole, le agevolazioni fiscali sono costituite da perdite di entrate nel bilancio di amministrazioni centrali o periferiche, a causa di disposizioni preferenziali, il cui scopo esplicito è raggiungere determinati obiettivi economici o sociali⁴⁸⁹.

Sia a livello internazionale che europeo⁴⁹⁰ è prevalso un approccio cauto che prescrive la necessità di evidenziare separatamente le *tax expenditures* nell'ambito dei documenti di bilancio annuali, così da consentire al decisore politico e ai

⁴⁸⁹ POLACKOVA, H. B., VALENDUC, M. A. C. AND SWIFT, L. Z., *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Lessons from Developed and Transition Economies, The World Bank, Washington, D.C. 2004

⁴⁹⁰ Nel diritto dell'Unione europea, la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio del 9 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, nel capo VI - Trasparenza delle finanze dell'Amministrazione pubblica ed ambito di applicazione completo dei quadri di bilancio - all'art. 14, comma 2, prescrive agli Stati membri di pubblicare informazioni dettagliate circa l'impatto sulle entrate del minore gettito dovuto alle spese fiscalmente detraibili. Il Consiglio dell'Unione europea ha adottato nel 2015, nell'ambito della strategia Europa 2020, una nuova serie di orientamenti integrati che sostituiscono quelli del 2010. In essi si richiama l'attenzione sugli orientamenti espressi nella Raccomandazione (UE) 2015/1184 del Consiglio del 14 luglio 2015. In particolare, l'Orientamento 4 volto a migliorare la sostenibilità delle finanze pubbliche e la loro capacità di creare un ambiente favorevole alla crescita, ribadisce che l'efficienza del sistema tributario «potrebbe essere migliorata ampliando le basi imponibili, eliminando o riducendo per esempio l'uso e la generosità delle esenzioni e dei regimi preferenziali, verificando la portata e l'efficienza delle spese fiscali e rafforzando l'amministrazione fiscale, semplificando il sistema tributario e combattendo l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva». In linea con gli orientamenti della Commissione, il Consiglio dell'Unione europea, nella sua Raccomandazione del 12 luglio 2016 sul programma nazionale di riforma 2016 dell'Italia, ha invitato il nostro paese a «ridurre il numero e la portata delle agevolazioni fiscali». Anche per il biennio 2017-2018 il Consiglio dell'Unione europea, su proposta della Commissione, ha riproposto l'invito a intraprendere una «azione decisa per ridurre il numero e l'entità delle agevolazioni fiscali», sottolineando come, nonostante la legislazione italiana la imponga con cadenza annuale, la revisione delle agevolazioni fiscali, da tempo attesa, è stata ulteriormente rinviata. Sul punto si rinvia alla Raccomandazione del Consiglio dell'Unione europea dell'11 luglio 2017 (2017/C 261/11) sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia e che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2017 dell'Italia. In GUUE del 9 agosto 2017. Si veda anche Commissione europea, Raccomandazione del Consiglio sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia e che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2017 dell'Italia, (COM (2017)) 511 final, 22 maggio 2017, Bruxelles. Nel diritto dell'Unione europea, la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio del 9 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, nel capo VI - Trasparenza delle finanze dell'Amministrazione pubblica ed ambito di applicazione completo dei quadri di bilancio - all'art. 14, comma 2, prescrive agli Stati membri di pubblicare informazioni dettagliate circa l'impatto sulle entrate del minore gettito dovuto alle spese fiscalmente detraibili.

cittadini una valutazione consapevole circa la portata⁴⁹¹ ed efficacia di queste misure.

In questo modo si favorirebbe anche un maggior controllo sulle politiche pubbliche perseguite attraverso meccanismi agevolativi, al fine della loro eventuale implementazione o revisione.

Nonostante le difficoltà definitorie, le agevolazioni fiscali sono percepite come un elemento in forte crescita in molti sistemi fiscali nazionali. A livello internazionale e nazionale, un tale *deficit* d'informazioni mina la capacità dei sistemi fiscali di funzionare in modo efficiente e compromette la capacità dei responsabili politici di progettare, controllare e valutare gli interventi fiscali.

a La definizione dell'OCSE

L'OCSE considera spese fiscali quelle previsioni di diritto tributario, sia di natura legislativa che regolamentare, che riducono o differiscono l'imposta dovuta per alcuni contribuenti, in relazione al sistema fiscale di riferimento⁴⁹².

Esse rappresentano un mancato guadagno per lo Stato in ragione delle politiche pubbliche perseguite. Si tratta di misure che costituiscono una deviazione dal *benchmark* di riferimento, la cui individuazione risente peraltro dell'approccio metodologico prescelto⁴⁹³.

In un'ottica di trasparenza, l'OCSE raccomanda di dare un'evidenza separata, nei documenti annuali di bilancio, all'impatto finanziario almeno per le spese fiscali più significative⁴⁹⁴.

⁴⁹¹ Fornendo quindi informazioni in proposito quali il loro numero, i beneficiari, gli obiettivi perseguiti, l'impatto finanziario.

⁴⁹² OCSE, *Tax Expenditures in Oecd Countries*, Parigi, 2010, p. 12. Anderson ritiene agevolazioni fiscali “*provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax*”, si veda B. ANDERSON, *Presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting*, Bangkok, 10-11 Gennaio 2008.

⁴⁹³ Quanto ai metodi utilizzati per l'individuazione del modello fiscale di riferimento si rinvia al paragrafo lettera c) vedi *infra*

⁴⁹⁴ OCSE, *OECD Best Practices for budget Transparency*, Parigi, 2002, p.12.

Come messo in luce in un recente rapporto pubblicato in Italia, un ricorso massivo e non ponderato alle predette misure⁴⁹⁵ potrebbe infatti causare effetti distorsivi sul sistema impositivo e sull'allocazione delle risorse pubbliche.

b La definizione del FMI

Il Fondo Monetario Internazionale (FMI) considera le *tax expenditures* come entrate a cui lo Stato rinuncia attraverso misure selettive: esenzioni, riduzioni, detrazioni, rateazioni che riducono l'imposizione fiscale in favore di alcune categorie di soggetti in ragione del perseguimento di determinate politiche pubbliche (legate ad esempio alla redistribuzione del reddito o alla tutela della salute) e che spesso sono utilizzate in luogo di espliciti programmi di spesa⁴⁹⁶.

Un'importante differenza rispetto ai programmi di spesa risulta dal fatto che le *tax expenditures* non sono soggette ad approvazione annuale, rimanendo quindi in vigore sino a revoca o modifica. Per tale motivo bisogna valutare con cautela il crescente ricorso alle suddette misure, poiché potrebbe causare una seria perdita in termini di trasparenza. Anche il FMI raccomanda perciò, d'integrare i documenti di bilancio annuali con un riepilogo delle spese fiscali, indicando le finalità perseguite da ogni disposizione, la loro durata e i soggetti beneficiari⁴⁹⁷. Inoltre, fatti salvi alcuni casi in cui la stima risulti di particolare complessità, andrebbe rappresentato l'impatto finanziario delle misure, almeno per le più

⁴⁹⁵ L'utilizzo di una *tax expenditure*, nei casi in cui la misura non è configurata entro i limiti di un tetto di spesa, potrebbe dar luogo a elusioni dei vincoli di bilancio. È un rischio che non si rinviene nei casi in cui la politica pubblica è attuata attraverso un programma di spesa, di per sé caratterizzato dalla predeterminazione di limiti quantitativi anche in termini individuazione del tasso di evoluzione della spesa. Sul punto si rinvia a G. DELRENO, A. DI GIOVAMBATTISTA, V. BEVILACQUA, *Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2017*, Documento di analisi n. 22 Ufficio Valutazione Impatto del Senato della Repubblica, 2018, p. 11.

⁴⁹⁶ J. TYSON, *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, Working Paper n. 7, Fondo monetario Internazionale, 2014.

⁴⁹⁷ G. DELRENO, A. DI GIOVAMBATTISTA, V. BEVILACQUA, *Le spese fiscali in Italia. Il Rapporto annuale 2017*, Documento di analisi n. 22 Ufficio Valutazione Impatto del Senato della Repubblica, 2018, p. 11.

significative, anche al fine di consentire valutazioni sull'efficacia delle agevolazioni in rapporto agli obiettivi perseguiti all'epoca della loro istituzione⁴⁹⁸.

c L'individuazione del “sistema di riferimento”

Per determinare se una determinata misura fiscale costituisce una spesa fiscale (e quindi per la terminologia italiana un'agevolazione fiscale), è necessario innanzitutto stabilire la normale struttura fiscale di cui questa misura rappresenta una deroga.

L'identificazione delle agevolazioni fiscali costituisce un esercizio di classificazione molto complesso, che richiede di distinguere tra le disposizioni fiscali in vigore, quelle che fanno parte di un sistema fiscale di riferimento e quelle che derogano a tale sistema.

Secondo il rapporto dell'OCSE del 1996, il sistema fiscale di riferimento comprende: struttura tariffaria, politiche contabili, deducibilità dei pagamenti obbligatori, disposizioni per facilitare l'amministrazione e disposizioni per gli obblighi fiscali internazionali⁴⁹⁹.

Tuttavia, queste indicazioni lasciano aperte molte domande, poiché le norme fiscali sono definite in modo diverso nei vari Paesi.

Secondo alcuni il problema in realtà sarebbe più profondo della mancanza di accordo sui tipi di disposizioni che appartengono al sistema fiscale di riferimento, e coinvolgerebbe invece le diverse concezioni che definiscono il reddito imponibile⁵⁰⁰.

La definizione standard di reddito di Haig-Simons, ritiene che il reddito sia la differenza di ricchezza di una famiglia tra due momenti nel tempo, più il valore del consumo durante quel periodo. Tuttavia, si sostiene che questa sarebbe solo un' approssimazione di ciò che il sistema fiscale dovrebbe effettivamente

⁴⁹⁸ FONDO MONETARIO INTERNAZIONALE, *Manual on Fiscal Transparency*, Washington, 2007, pp.64-65.

⁴⁹⁹ D.-J. KRAAN, *Dépenses hors budget et dépenses fiscales*, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 4, n. 1, 2004, p. 154.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 154.

sottoporre a tassazione. Ecco perché ci sarebbe bisogno di disposizioni che giustificano tale differenza.

L'individuazione della base imponibile costituisce un'operazione politica, più che giuridica, ed è per questo motivo che i tentativi di ricostruzione delle agevolazioni fiscali che si sono fondati sulla base imponibile sono falliti e si sono concentrati sul criterio più neutro del sistema fiscale di riferimento. Seguendo questo approccio le agevolazioni fiscali sarebbero delle deroghe al sistema fiscale di riferimento.

Numerose sono state le critiche sollevate dalla letteratura scientifica nei confronti di questo parametro, ritenuto privo del rigore necessario per assurgere a criterio di riferimento⁵⁰¹.

Tre sono i metodi maggiormente approfonditi in letteratura e adottati nelle esperienze internazionali per identificare il modello impositivo proprio del tributo (il *benchmark*). Due approcci fanno riferimento alla struttura del tributo (approccio concettuale e legale) mentre un terzo metodo individua la regola dal lato della spesa (approccio della spesa equivalente)⁵⁰².

L'approccio concettuale identifica la regola impositiva con un modello teorico e ideale di tassazione, adeguando il modello in relazione alle caratteristiche strutturali di ogni singolo tributo.

Il *benchmark* legale identifica la regola con il sistema tributario vigente. Per tale metodologia, occorre verificare se una misura agevolativa rappresenti una caratteristica strutturale del tributo oppure una deviazione dal modello normativo. Nell'ambito di tale approccio si registrano varianti applicative che attingono a criteri pratici per l'individuazione della spesa fiscale.

Il *benchmark* della spesa equivalente, considera invece spese fiscali quelle che possono essere sostituite con un'equivalente misura di spesa (sussidio)⁵⁰³. L'adozione di tale criterio, se applicato in senso stretto, qualificerebbe come spese fiscali solo quelle che si presentano in forma di detrazione d'imposta o

⁵⁰¹ L. E. BURMAN, *Is the tax expenditure concept still relevant?*, in *National Tax Journal*, vol. 56, n.3.

⁵⁰² J. CRAIG, W. ALLAN, *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*, NTA Papers and Proceedings, 2001.

⁵⁰³ La Germania utilizza l'approccio "spesa per equivalente", a differenza della maggioranza dei Paesi OCSE che invece attingono ad approcci strutturali.

credito d'imposta e non, ad esempio, in forma di deduzione dall'imponibile. Per contro, verrebbero qualificate come spese fiscali fattispecie che non vi rientrerebbero sulla base dell'adozione di altri parametri.

Oltre alla problematica che inerisce all'individuazione del sistema fiscale di riferimento, un'ulteriore questione concerne il sistema di valutazione di queste agevolazioni. Generalmente si misura l'imposta che sarebbe stata dovuta in mancanza del vantaggio fiscale⁵⁰⁴. Esistono però anche altri criteri di valutazione: quello che valuta la perdita iniziale di entrate, ovvero quello che calcola la perdita finale di entrate, tenendo conto degli effetti sui comportamenti⁵⁰⁵, ed infine quello che calcola l'ammontare delle spese dirette che bisognerebbe effettuare per ottenere il medesimo effetto⁵⁰⁶.

B La definizione europea: l'apporto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Per fare riferimento agli strumenti fiscali agevolativi, la terminologia europea non attinge all'espressione "agevolazione fiscale", né "*tax expenditure*" o "*dépense fiscale*", ma preferisce adottare il termine più neutro di "aiuto fiscale".

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea considera aiuti fiscali⁵⁰⁷ "gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti",⁵⁰⁸.

⁵⁰⁴ E. WHITEHOUSE, *The tax treatment of funded pensions*, in Social Protection Discussion Paper Series, BANCA MONDIALE, Washington DC, 1999.

⁵⁰⁵ In pratica, questo metodo non fornisce una indicazione precisa ed è di difficile applicazione concreta, proprio perché la contabilizzazione del comportamento è molto difficile e non esiste una singola stima corretta.

⁵⁰⁶ B. ANDERSON, *Tax Expenditures In Oecd Countries*, presentazione nel corso della riunione Réseau OCDE-ASIE des Hauts responsables du budget, 10-11 gennaio, Bangkok, 2008.

⁵⁰⁷ Nella terminologia europea non si riscontra il termine «agevolazione fiscale», ma il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ha elaborato la nozione di "aiuto di Stato", la quale però non è del tutto sovrapponibile alla categoria italiana.

⁵⁰⁸ *Ex multiis* si rinvia a CGUE, sentenza del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*; sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior*, punto 13; sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*, punto 34; sentenza del 22 novembre 2001, causa C-295/00, *Ferrino*, punto 15.

La giurisprudenza europea, dando prova del suo consueto approccio pragmatico⁵⁰⁹, non si interroga sul dato strutturale, e in particolare sul rapporto che deve intercorrere tra la misura agevolativa e la norma generale, il quale può assumere forme diverse nei vari Stati, bensì focalizza la nozione sull'elemento funzionale che deriva dalla constatazione degli effetti comuni prodotti da queste misure, consistenti nell'attenuazione del carico fiscale.

Seguendo questo parametro le misure fiscali agevolative costituirebbero un ampio ventaglio, da va dal completo esonero dall'imposizione, ad un minore carico tributario, a semplificazioni nell'adempimento, purché comportino un vantaggio economico per il contribuente.

Appare opportuno precisare che la nozione di aiuto fiscale non coincide perfettamente con quella di agevolazione fiscale recepita dagli ordinamenti nazionali⁵¹⁰.

⁵⁰⁹ La Corte di Giustizia dell'Unione Europea svolge un importante compito di nomofilachia del diritto dell'Unione, si rinvia alla sezione 2, della parte terza di questo lavoro.

⁵¹⁰ Per quanto concerne le differenze che intercorrono tra la nozione di agevolazione fiscale vigente nell'ordinamento giuridico italiano e quella di aiuto di Stato posta dal Trattato, innanzitutto si distinguono gli approcci del legislatore nazionale e quello europeo: il primo considera di principio legittime le agevolazioni fiscali, rovesciando così il principio europeo che invece dispone l'incompatibilità in linea di principio. Inoltre, mentre per effettuare la valutazione di compatibilità di una misura con l'articolo 107 TFUE occorre prescindere del tutto dalle finalità che la misura persegue, la valutazione della legittimità costituzionale di una norma di favore si fonda proprio su criteri di meritevolezza costituzionale. In sede europea si procede a una valutazione delle finalità perseguite solo quando la misura è stata considerata aiuto di Stato, per verificare se sussistono eventuali giustificazioni ai sensi dei paragrafi 2 e 3 dell'art 107 TFUE. A livello nazionale, è inoltre irrilevante il destinatario della norma, che può essere indistintamente un'impresa o una persona fisica, mentre il 107 TFUE concentra la propria attenzione solo sulle norme che attribuiscono vantaggi alle imprese. Se per entrambi gli ordinamenti è irrilevante lo strumento tecnico utilizzato per concedere un'agevolazione, non altrettanto vale per la forma giuridica che viene utilizzata. Mentre secondo la definizione europea un aiuto può essere erogato attraverso una legge, o un atto normativo secondario, o un provvedimento amministrativo, o un atto di diritto privato, ciò non accade per il diritto interno ove opera il principio di riserva di legge. Dato il diverso ambito applicativo del concetto di agevolazione fiscale per il diritto interno rispetto alla nozione di aiuto di Stato, potrà accadere che le due nozioni si sovrappongano, ma potrà altresì capitare che le due valutazioni collidano. Questo contrasto dipende dalla differente trama di valori che sottendono l'ordinamento nazionale e quello comunitario. Ove si ponga un conflitto, si porrà il problema di verificare se le finalità che la norma agevolativa interna persegue siano considerate dalla Costituzione come principio fondamentale del nostro ordinamento costituzionale. Tuttavia si sta assistendo a un processo di ravvicinamento tra i valori comunitari e quelli costituzionali, allontanando il rischio di dover invocare eventuali controlimiti. Sul punto si rinvia a S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 400 e ss.

C Le definizioni nazionali

Molteplici sforzi sono stati effettuati al fine dell'individuazione degli elementi fondamentali di un'agevolazione fiscale da parte delle esperienze nazionali.

Alcuni Paesi, si sono allineati alle definizioni internazionali indicando quali elementi costitutivi il dato strutturale e/o funzionale.

Il sistema giuridico francese, ad esempio, si è focalizzato su entrambi gli elementi menzionati, considerando agevolazione fiscale “qualsiasi legislazione o regolamento la cui introduzione comporta una perdita di entrate per lo Stato, e quindi un alleggerimento dell'onere sul contribuente rispetto a quello che sarebbe risultato dall'applicazione dei principi generali della legge fiscale francese”⁵¹¹.

Diversamente invece, altri Paesi hanno aggiunto ulteriori requisiti alla definizione internazionale.

L'OCSE richiama i seguenti requisiti, rilevanti secondo gli approcci nazionali⁵¹²:

1. le concessioni devono andare a beneficio di un'industria, di un'attività o di una particolare classe di contribuenti;
2. le spese fiscali devono sostenere uno scopo particolare, facilmente identificabile (diverso dall'efficienza operativa del sistema stesso) con un obiettivo che potrebbe essere realizzato in modo alternativo utilizzando altri strumenti di politica pubblica, come le sovvenzioni dirette;
3. l'imposta in questione deve avere un'ampia base per garantire che vi sia un parametro di riferimento adeguato rispetto al quale valutare il valore della concessione;
4. deve essere possibile modificare il sistema fiscale al fine di eliminare le spese fiscali;
5. non ci devono essere altre disposizioni nel sistema fiscale che possano compensare i benefici delle spese fiscali.

Tuttavia, non vi è consenso unanime circa la loro necessità ai fini della definizione di agevolazione fiscale.

⁵¹¹ OCSE, *Tax Expenditures – Recent Experiences*, Parigi, 1996.

⁵¹² *Ibidem*, pp. 5-6.

Nel Regno Unito le agevolazioni fiscali sono suddivise in tre categorie:

1. sgravi strutturali;
2. agevolazioni fiscali che si realizzano attraverso procedure fiscali considerate alternative alle sovvenzioni;
3. sgravi fiscali che contengono elementi delle prime due categorie⁵¹³.

In Germania, la legge non definisce le agevolazioni fiscali, ma l'opinione prevalente suole ricondurre a questa espressione gli aiuti alle imprese e a settori economici, escludendo le disposizioni che introducono agevolazioni fiscali per le famiglie, salvo costituiscano sovvenzioni indirette a imprese private o settori economici⁵¹⁴.

A tale riguardo, emerge la diversità della definizione utilizzata in Germania rispetto a quella vigente in altri Paesi.

Nel 1987, nei Paesi Bassi un gruppo di lavoro riteneva sufficienti ai fini della qualificazione di un'agevolazione fiscale, la sussistenza di minori entrate e di deviazioni dalla struttura fiscale di riferimento, mentre escludeva dalla nozione la necessità del perseguimento di obiettivi extrafiscali e l'applicazione a vantaggio di un gruppo di contribuenti⁵¹⁵.

In Belgio si ritengono rilevanti tre criteri ai fini della qualificazione di una misura fiscale agevolativa:

- 1) l'esistenza di minori entrate;
- 2) la presenza di deroghe al sistema fiscale generale;
- 3) il perseguimento di uno scopo d'incentivazione extrafiscale.

Si considera una agevolazione fiscale *“lowers tax revenue, results in a deviation from the benchmark tax system, aims to encourage a specific behavior favoring*

⁵¹³ VJEKOSLAV BRATIĆ: *Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice* Institute of Public Finance, Zagabria, vol. 30, n. 2, 2006, p. 118.

⁵¹⁴ OCSE, *Les Dépenses Fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, p. 83.

⁵¹⁵ L. VAN DEN ENDE, A. HABERHAM, K. DEN BOOGERT, Tax expenditure in Netherlands, in H. POLACKOVA BRIXI, C. M. A. VALEDUC, Z. L. SWIFT (a cura di), *Tax expenditure-Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Washington, 2004, pp. 131-154 ; OCSE, *Les Dépenses Fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, p. 128;

economic, social or cultural activities, and could be replaced by a direct spending program”⁵¹⁶.

In Spagna non esiste una definizione legislativa o regolamentare relativa alle agevolazioni fiscali. Al fine del bilancio annuale, si considerano spese fiscali quelle derivanti da disposizioni tributarie che riducono le entrate delle amministrazioni statali e periferiche e soddisfano altre condizioni⁵¹⁷:

- 1) la misura agevolativa deve corrispondere ad un'eccezione intenzionale rispetto al sistema fiscale di riferimento;
- 2) la spesa fiscale deve perseguire un certo obiettivo economico e sociale;
- 3) la misura fiscale deve avvantaggiare solo una parte dei contribuenti o alcuni settori economici, ma non la popolazione in generale.

La dottrina italiana prevalente era divisa tra i sostenitori dell'approccio strutturale⁵¹⁸ e quelli che consideravano sufficiente il dato funzionale⁵¹⁹, mentre

⁵¹⁶ E. J. TODER, *Tax expenditures and tax reform: issues and analysis*, in Proceedings of the 98th Annual Conference, National Tax Association Meetings, Miami, Florida, Novembre, 2005, p. 4.

⁵¹⁷ OCSE, *Les Dépenses Fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, pp. 99-100.

⁵¹⁸ In base a questo approccio l'agevolazione fiscale si configura in presenza di una deroga rispetto ad un trattamento ordinario, per ragioni estranee alla norma fiscale. Si rinvia a A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 174 e ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 207 e ss. avvicina l'esenzione al concetto di mancanza di legittimazione quanto agli effetti che produce consistenti nell'inapplicabilità del tributo, differenziandola però in relazione alla ragione per la quale l'obbligazione tributaria non sorge: nel caso di mancanza di legittimazione l'obbligazione tributaria non sorge perché non si verifica la fattispecie prevista dal legislatore, mentre nel caso dell'esenzione non si applica il tributo perché accanto alla norma impositiva si verifica un'altra fattispecie, denominata "fatto impeditivo", che neutralizza l'efficacia del fatto generatore. Antonini individua la sostanza giuridica dell'esenzione nella qualificazione impeditiva degli effetti dell'imposizione, *cf.* E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958, pp. 64 e ss. La distinzione tra esenzioni ed esclusioni costituisce uno degli argomenti più dibattuti in dottrina, anzi alcuni autori criticano l'eccessivo interesse che la dottrina ha riservato a questa distinzione, che avrebbe distratto dalla problematica principale della definizione del concetto di agevolazione fiscale. In senso contrario alla ricostruzione delle esenzioni come deroghe si pone Fedele il quale ritiene poco fondata la distinzione tra esclusione ed esenzione e le conseguenti distinzioni strutturali proprie della dottrina tradizionale, alla quale contrappone la loro equivalenza, in quanto entrambe le figure sono volte alla delimitazione, seppure in negativo, dell'ambito di applicazione della norma impositiva, *cf.* A. FEDELE *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree edificabili*, Morano, Napoli, 1965 p. 92. In tal senso si rinvia anche alla tesi di D'Amati che considera le norme di esenzione come integrazioni a completamento della disciplina impositiva relativa alla particolare fattispecie di cui definisce i limiti. Le esenzioni indicavano casi che rientravano nell'ambito di applicazione del tributo ma che in conseguenza di norme erano sottratti all'applicazione di un tributo, mentre le esclusioni rappresentano fattispecie che di per sé non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo, *cf.* N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1994, pp. 369 e ss.

⁵¹⁹ L'approccio funzionale basava la qualificazione dell'agevolazione fiscale sulla concreta fungibilità con la spesa pubblica. Tra i sostenitori di questa teoria si rinvia a S. LA ROSA, *Le*

più di recente si è sostenuta una teoria eclettica⁵²⁰ che ritiene necessario oltre al dato strutturale e a quello funzionale anche la produzione di effetti favorevoli per alcune categorie di soggetti e la rispondenza ad un principio in funzione promozionale.

Aderendo ad un approccio pragmatico, nel tentativo di qualificazione e riconduzione delle agevolazioni fiscali nell'alveo del sistema tributario, avveduta dottrina individua in due profili il punto focale della dialettica : il carattere derogatorio e il perseguimento di finalità extrafiscale⁵²¹. S'intende il carattere derogatorio "in senso latamente sottrattivo, rispetto al normale funzionamento del tributo", senza necessità di una deroga in senso tecnico e si valuta la finalità extrafiscale in concreto⁵²². Viene così superata la critica rivolta alla difficile distinzione tra regime derogatorio ed ordinario, sostenendo l'inscindibilità tra finalità fiscale ed extrafiscale, affermando che si devono ricomprendere nella figura agevolativa sia le misure sottrattive fondate esclusivamente su una finalità extrafiscale che quelle basate contemporaneamente su ragioni tributarie (di coerenza del tributo o del sistema) ed extrafiscali ove le seconde siano prevalenti. Recuperando poi il profilo funzionale ed avvicinandosi all'approccio maturato in ambito europeo relativamente agli aiuti di Stato, si ritiene di ricondurre al concetto di agevolazione fiscale «ogni misura sottrattiva espressiva di una finalità diversa da quella propria del tributo e che, pertanto implichi una deroga al normale funzionamento dello stesso»⁵²³.

agevolazioni fiscali, in A. AMATUCCI (a cura di), Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova, 1994, p. 411 e ss. L'approccio funzionale ha il merito di evidenziare l'inscindibilità del fenomeno fiscale ed extrafiscale, ma rinuncia a delineare una ricostruzione sistematica.

⁵²⁰ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 56 e ss.

⁵²¹ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 390.

⁵²² *Ibidem*, p. 390-391.

⁵²³ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 391.

Sezione 2 L'analisi ontologica dell'agevolazione fiscale ambientale

Le difficoltà definitorie riscontrate a tutti i livelli di governo testimoniano la difficoltà di sviluppare un'indagine sistematica su questo argomento, che costituisce un terreno scivoloso.

Per poter avanzare nell'analisi si procede cercando d'individuare gli elementi definatori di un'agevolazione fiscale ambientale. In seguito si esamineranno le differenti forme che possono assumere le agevolazioni ed infine gli effetti positivi e negativi che possono generare.

I L'agevolazione fiscale ambientale

L'*excursus* svolto nel terzo capitolo della prima parte, ha dimostrato che la tutela dell'ambiente costituisce ormai un interesse meritevole di tutela sia a livello europeo che nazionale. Questo rende l'ambiente suscettibile di assurgere a finalità extrafiscale giustificativa di un'agevolazione fiscale.

La tutela dell'ambiente può costituire un presupposto negativo dell'imposizione quando il tributo viene escluso o ridotto per il raggiungimento di finalità ambientali extrafiscali⁵²⁴.

Da questo punto di vista l'ambiente può concorrere a determinare la misura del tributo quale fattispecie di esonero o di incentivo, oppure la norma fiscale può prevedere riduzioni della base imponibile commisurate alla diminuzione dell'inquinamento e delle emissioni⁵²⁵.

Come abbiamo potuto esaminare nei paragrafi precedenti, l'individuazione degli elementi costitutivi di un'agevolazione fiscale risulta molto complessa.

Pertanto, stante la mancanza di una nozione generalmente riconosciuta, si è deciso di privilegiare la definizione fornita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea

⁵²⁴ P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 102.

⁵²⁵ In tal caso non si riconoscono agevolazioni al contribuente quanto si adegua la base imponibile alla effettiva misura del presupposto. Sul punto si rinvia a P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 102.

che aderisce ad un approccio ampio considerando aiuti fiscali⁵²⁶ “gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un’impresa e che di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti”,⁵²⁷.

La giurisprudenza europea, dando prova del suo tradizionale approccio pragmatico, non si interroga sul dato strutturale ed in particolare sul rapporto che deve intercorrere tra la misura agevolativa e la norma generale che può assumere forme diverse nei vari Stati, bensì guarda agli effetti che produce, ricomprendendo quelle misure fiscali che consistono in un’attenuazione del carico fiscale.

Seguendo questo parametro le misure fiscali agevolative costituirebbero un ampio ventaglio, che va dal completo esonero dall’imposizione, ad un minore carico tributario, a semplificazioni nell’adempimento purché comportino un vantaggio economico per il contribuente.

Riconducendo questa categoria degli aiuti, come delineata dalla giurisprudenza europea, all’ambito ambientale, si ricomprendono in questa nozione tutte quelle misure fiscali che comportano un minore carico tributario per favorire la protezione dell’ambiente.

Già dal 2001 la Commissione considera come “diretta alla tutela dell’ambiente” qualsiasi azione volta a porre rimedio o a prevenire un pregiudizio all’ambiente fisico o alle risorse naturali, o a promuovere l’utilizzazione razionale di tali risorse⁵²⁸.

Si ritiene quindi ambientale un’agevolazione fiscale se riduce direttamente o indirettamente l’uso di prodotti o attività che hanno uno specifico impatto negativo sull’ambiente⁵²⁹.

⁵²⁶ Nella terminologia europea non si riscontra il termine “agevolazione fiscale”,

⁵²⁷ *Ex multiis* si rinvia a CGUE, sentenza del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*; sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior*, punto 13; sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*, punto 34; sentenza del 22 novembre 2001, causa C-295/00, *Ferrino*, punto 15.

⁵²⁸ COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente* (2001/C 37/03) par. 6.

⁵²⁹ OCSE, *Policy Instruments for the Environment*, Parigi, Novembre 2017, p. 9, sostiene che “A subsidy is environmentally motivated if it reduces directly or indirectly the use of something that has a proven, specific negative impact on the environment”.

L'approccio agevolativo al pari di quello impositivo è dotato dei medesimi fondamenti economici e giuridici esaminati nella prima parte, che vale la pena di richiamare brevemente.

Per quanto concerne la *ratio* economica delle agevolazioni fiscali ambientali, sebbene queste come i prelievi siano utilizzate per influenzare i prezzi di mercato in modo da favorire comportamenti eco compatibili, generalmente operano in modo diverso. Diminuendo il prezzo di un prodotto o di un servizio *green* si indirizzano i comportamenti delle persone verso comportamenti virtuosi che causano meno danni all'ambiente e quindi meno costi sociali.

L'uso più frequente ed efficiente delle misure agevolative è quello d'intervenire sulle esternalità positive. Per questo motivo, a dispetto dell'opinione di molti, i prelievi e le agevolazioni fiscali ambientali non possono essere considerati come sostituti.

Anche il meccanismo agevolativo come già affermato in precedenza trova la sua giustificazione nell'art. 191 del TFUE e più in particolare nella lettura congiunta del "chi inquina paga" con i principi di prevenzione e di precauzione.

II Le principali categorie di agevolazione fiscale.

E' difficile tratteggiare un quadro completo delle differenti tipologie di agevolazioni fiscali ambientali che possono essere predisposte dal legislatore.

Molteplici risultano i tentativi di tracciare un quadro della fenomenologia delle agevolazioni fiscali distinguendole in base a vari criteri, a seconda dell'approccio metodologico utilizzato per l'individuazione della fattispecie agevolativa⁵³⁰.

⁵³⁰ A livello internazionali ed europeo si veda COMMISSIONE EUROPEA, *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*, Occasional Papers 207, Bruxelles, 2014, p. 13; L. BAUGER, *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission Economic Papers n. 523, Luglio 2014; VJEKOSLAV BRATIC: *Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice* Institute of Public Finance, Zagabria, vol. 30, n.2, 2006, pp 113-127. Nella dottrina italiana si rinvia al paragrafo n. 3 di L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, p. 24 e ss.; R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali, Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Digesto Discipline Privatistiche Sezione Commerciale*, vol. I, Torino, 1987, p. 65.

1) Il primo criterio concerne la tipologia di vantaggio fiscale e distingue le fattispecie a seconda che comportino un esonero completo dal pagamento del tributo, ovvero un abbattimento del carico fiscale, ovvero una semplificazione procedurale. In base a questo criterio si distinguono agevolazioni fiscali:

❖ che determinano una non tassazione, a loro volta suddivise in:

- **Esenzioni**, determinate da disposizioni normative speciali che sottraggono all'applicazione del tributo fattispecie che altrimenti sarebbero imponibili. La conseguenza di una esenzione è la non applicazione di un'imposta. Le stesse norme di esenzione si configurano come autonome disposizioni non eccezionali bensì speciali, derogatorie rispetto a quelle generali, contrassegnate dall'intento di differenziare la disciplina di specifiche situazioni in ragione della rilevanza ad esse riservata. Cade, quindi, anche la possibilità di ravvisare nell'esenzione la fattispecie d'un effetto impeditivo, ovvero la fattispecie di un particolare diritto soggettivo. L'esenzione può a sua volta distinguersi in soggettiva o oggettiva. L'esenzione fiscale soggettiva deriva da un particolare status del soggetto passivo d'imposta, mentre quella oggettiva deriva, invece, dal presupposto di fatto del tributo come l'esenzione fiscale per le zone terremotate.
- **Esclusioni**, che si riferiscono a situazioni sostanzialmente estranee alla norma impositiva per l'assenza di elementi fondamentali o perché il presupposto è già colpito da un altro tributo⁵³¹. La norma di esclusione chiarisce i limiti di applicabilità del tributo, partecipa ad una migliore identificazione del presupposto di fatto e dei soggetti sottoposti all'imposta senza derogare al trattamento tributario ordinario.

⁵³¹ P. BORIA, *Il sistema tributario*, Utet, Torino, 2008, p. 1038.

- ❖ Che determinano una minore tassazione agendo :
 - **Sull'aliquota** applicando aliquote preferenziali rispetto al trattamento ordinario. Un caso paradigmatico è costituito dalle aliquote IVA agevolate sui carburanti.
 - **Sulla base imponibile** operando attraverso deduzioni costituite da un ammontare che il legislatore consente di sottrarre dall'imponibile complessivo in quanto, per la loro natura, sono riconosciuti idonei a costituire materia imponibile⁵³².
 - **Sull'ammontare dell'imposta lorda** attraverso riduzioni, detrazioni, e crediti d'imposta⁵³³. Le riduzioni implicano l'applicazione di una

⁵³² Nella dottrina italiana le deduzioni non vengono ricomprese nelle agevolazioni fiscali perché mancanti della funzione promozionale, vengono piuttosto ricomprese nelle agevolazioni strutturali

⁵³³ Il credito d'imposta è uno strumento ampiamente utilizzato dal legislatore con finalità agevolativa. Consiste nell'attribuzione a talune categorie di contribuenti, in ragione di caratteristiche soggettive e/o oggettive loro proprie, di un diritto corrispondente ad un credito, utilizzabile in sede di versamento di imposte e/o contributi previdenziali, eventualmente con il diritto al rimborso dell'eccedenza (e che può rilevare come componente positivo dell'imponibile di una o più imposte, se non sia oggetto, a tal fine, di esenzione). Il beneficio attribuito discende da scelte discrezionali del legislatore con effetti di ausilio finanziario e non dall'applicazione della disciplina propria della singola imposta. Si veda M. TURCHI, *Credito d'imposta*, in *Digesto delle Discipline privatistiche*, Sez. Commerciale, vol. VI, UTET, Torino, 1990, pp. 203 e ss. Si tratta di meccanismi che, soprattutto sotto il profilo procedurale, presentano spesso il vantaggio di una automaticità nel loro riconoscimento che consente di superare i ritardi e le lungaggini burocratiche che spesso caratterizzano i procedimenti amministrativi. Mostra inoltre un ulteriore aspetto positivo, in termini di una maggiore trasparenza. Questi vantaggi vengono messi in evidenza da numerosi autori tra cui D'AMATI, *Profili Giuridici delle Agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, 1995, p. 570, che richiama le considerazioni di STIGLITZ, *Economia del settore pubblico*, Hoepli, febbraio 2004; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 67ss., il quale opera un ampio esame delle tendenze della dottrina economico-finanziaria con una particolare attenzione al dibattito svoltosi negli Stati Uniti. In senso contrario si veda S. LA ROSA, *Agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 425 ss. Se si accogliesse la tesi che ritiene rilevante ai fini della configurazione di una agevolazione tributaria la sussistenza di una deroga rispetto al sistema fiscale di riferimento, non lo si potrebbe includere nel novero delle agevolazioni fiscali, ma sarebbe piuttosto considerato uno strumento compensativo. Al contrario, privilegiando l'impostazione europea, può essere ricondotto alla categoria delle agevolazioni fiscali, perché comporta una riduzione del carico tributario per interessi tutelati dall'ordinamento. Maggiori difficoltà sono state riscontrate nel ricondurre il bonus fiscale alla categoria delle agevolazioni fiscali, dato che interviene solo in una fase successiva a quella della liquidazione, a differenza dei crediti d'imposta che transitano nella dichiarazione fiscale del contribuente. Secondo certa dottrina, tuttavia, l'inserimento nel documento fiscale sembrerebbe risolversi in un aspetto meramente formale, in tal senso M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*

percentuale (normativamente stabilita) di riduzione sull'ammontare dell'imposta normale. Le detrazioni consistono in importi di ammontare predeterminato (fisso o tramite una percentuale) che il soggetto passivo può sottrarre dall'imposta lorda. Il credito d'imposta rappresenta un credito di cui è titolare il contribuente e che può essere destinato a compensare le imposte dovute⁵³⁴.

- ❖ Che comportano una modifica favorevole al contribuente delle modalità e dei tempi di adempimento dell'obbligazione tributaria, senza peraltro modificarne l'entità⁵³⁵, come ad esempio la dilazione di pagamento.

2) Il secondo criterio di distinzione si fonda invece sulla natura della misura agevolativa e differenzia tra agevolazioni:

- **soggettive**, il cui trattamento è giustificato dal conseguimento di finalità extragiuridiche, dovute alle condizioni o qualità di una persona (intesa in senso ampio) o di una categoria o gruppo di persone che altrimenti rientrerebbero tra i soggetti passivi del tributo sottoposti al trattamento ordinario meno favorevole;
- **oggettive**, il cui trattamento di favore è giustificato dal conseguimento di finalità promozionali che si concentrano su determinate situazioni di fatto (oggetto dell'imposta).

(diritto tributario), in Enciclopedia del diritto. Aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 48 ss. il quale sostiene che la presenza in dichiarazione costituisce «il “veicolo” fiscale attraverso cui il beneficio viene concesso, è stato osservato, non sarebbe sufficiente per attribuirgli natura tributaria e la ragione del suo utilizzo va, semmai, rintracciata nel risparmio che si ha in termini di attività amministrativa». Sul *bonus* fiscale si rinvia a N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 1994, pp. 369-411; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 5 e ss.

⁵³⁴ OCSE, *Les dépenses fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, p. 12.

⁵³⁵ Vengono ricondotte nella categoria delle agevolazioni fiscali perché dal punto di vista economico la dilazione dei tempi di pagamento implica un beneficio economico.

3) Il terzo criterio si fonda sull'efficacia temporale delle misure agevolative distinguendo agevolazioni:

- temporanee, che nascono con un termine temporale predefinito, normalmente con riferimento ad uno o vari periodi d'imposta;
- permanenti, previste senza un limite temporale *ab initio*, il che non implica però che non possano essere modificate, abolite o sostituite in un secondo momento;

III Gli effetti dell'agevolazione fiscale ambientale

Per avanzare nella direzione di una maggiore ecosostenibilità si richiede sempre più spesso ai Governi nazionali d'intervenire introducendo meccanismi premiali, ritenendo che questi siano di più semplice applicazione.

Generalmente, nella valutazione circa la convenienza di un'agevolazione fiscale in favore dell'ambiente non si tengono in debito conto i costi e le problematiche cui si può incorrere. Talvolta gli svantaggi connessi alla loro introduzione possono superare i benefici derivanti dall'attuazione della misura di sostegno, determinando significativi fallimenti dell'intervento pubblico.

Innanzitutto occorre respingere l'idea dei minori costi, perché l'introduzione delle agevolazioni fiscali in realtà comporta elevati costi amministrativi di gestione, che pur risultando inferiori rispetto a quelli derivanti dall'uso di sovvenzioni dirette, non possono essere sottovalutati. Inoltre, deve ammettersi che si tratta di strumenti opachi con tendenza a perpetuarsi nel tempo, il che rende più difficile stimare i loro effetti.

La maggior parte degli aspetti negativi delle agevolazioni fiscali ambientali sono legati alla loro potenziale inefficacia, inefficienza e iniquità come si vedrà tra breve.

Ciononostante, qualora ben ideate, esse rappresentano un potente catalizzatore per lo sviluppo del mercato eco-sostenibile e per l'innovazione.

A Valutazioni di efficacia ed efficienza

Bisogna ammettere che alcune agevolazioni fiscali sono in realtà il risultato di gruppi di pressione piuttosto che di bisogni reali. Questo comporta una perdita di efficienza del meccanismo agevolativo.

Per ovviare ai problemi di efficienza la concessione dell'aiuto deve essere commisurata non agli imput ma ai risultati desiderati (riduzione dell'inquinamento) e rimanere neutra dal punto di vista tecnologico.

Nonostante alcune somiglianze, le agevolazioni fiscali non hanno le stesse caratteristiche di efficienza delle tasse ambientali.

Nella pratica, le agevolazioni fiscali, non agiscono direttamente sulla riduzione delle emissioni, ma piuttosto su azioni o beni che possono ridurre le emissioni.

Il risultato è una sostanziale perdita di efficacia ed efficienza.

Affinché un'agevolazione fiscale abbia lo stesso effetto della tassa sulle emissioni di SO_x, il governo dovrebbe fornire riduzioni di pari emissioni attraverso tutti i canali possibili. Nella pratica, però, i governi non hanno le informazioni necessarie per farlo e, anche se lo facessero, la politica agevolativa sarebbe probabilmente troppo complicata da applicare.

Dal momento che di solito non è possibile sovvenzionare tutti i modi in cui le emissioni possono essere ridotte, i governi selezionano solo alcune fattispecie come beneficiarie delle agevolazioni fiscali, individuando così i cd. "*pick winners*". Questa selezione comporta numerosi aspetti negativi.

Innanzitutto agevolando il prezzo relativo di un bene o di un comportamento rispetto ad altri più dannosi per l'ambiente, la stessa agevolazione può alterare altri prezzi relativi. Favorire un'attività o un prodotto ancorché benefico per l'ambiente, crea uno svantaggio relativo per le attività che sono escluse da tale vantaggio.

Secondariamente incoraggia le imprese e i consumatori ad adottare la soluzione sovvenzionata, anche nei casi in cui un'altra soluzione sarebbe stata più economica.

Incoraggiare tecnologie o soluzioni particolari può contribuire al cosiddetto "*lock-in tecnologico*". Infatti, una misura fiscale di favore incentrata su nuove

apparecchiature riduce gli incentivi del mercato a prendere in considerazione il cambiamento delle pratiche rispetto alle tecnologie già in essere.

Nel caso di cui sopra, ad esempio, un'agevolazione fiscale per l'installazione di filtri anti SO_x nelle centrali a carbone potrebbe portare le imprese ad adottare questo approccio anche se fosse più economico per loro passare a combustibili a basso tenore di zolfo o investire in interventi che aumentino l'efficienza dell'impianto.

Analogamente, nel contesto delle persone fisiche, un incentivo per i veicoli a basse emissioni incoraggia il consumatore verso l'acquisto del veicolo incentivato, anche quando lo stesso sarebbe stato disposto a prendere in considerazione forme alternative di trasporto con emissioni ridotte, come il trasporto pubblico o la bicicletta, o a ridurre il numero dei viaggi. Al contrario, una tassa sulle emissioni dei veicoli (o sui carburanti) consentirebbe a queste alternative a basse emissioni di "competere" su un piano di parità con veicoli a basse emissioni.

Favorendo solo determinate soluzioni, le agevolazioni fiscali restringono la capacità delle imprese e dei consumatori di rispondere in modo innovativo al costo reale degli impatti ambientali e di trovare il modo più economico di ridurre le loro emissioni. Favorendo un percorso particolare, le agevolazioni fiscali aumentano i costi connessi alla riduzione delle emissioni.

Ci si può quindi aspettare che una politica di sostegno governativo a particolari tecnologie comporti lo spreco di ingenti risorse a causa d'ingerenze lobbistiche che cercano di ottenere e preservare un trattamento favorevole per i loro prodotti particolari⁵³⁶.

Esistono, tuttavia, delle strategie per massimizzare l'economicità della misura agevolativa e ridurre i *pick winners*.

Una agevolazione fiscale dovrebbe essere correlata il più strettamente possibile all'effettiva esternalità positiva (riduzione delle emissioni), in modo da lasciare la massima flessibilità in termini di come realizzarla. Per questo motivo, dovrebbe preferibilmente essere basata sugli output (risultati o prestazioni),

⁵³⁶ Si illustra chiaramente il fenomeno dei gruppi di pressione nel processo legislativo nell'opera di D. M. BERMAN, V. J. HANEMAN, *Making tax law*, Carolina Academic Press, Durham, 2014.

piuttosto che sugli input⁵³⁷ (come il valore dell'investimento, o il tipo di attrezzatura o combustibile utilizzato), così da premiare maggiormente la produttività.

Ad esempio, se si scegliesse di agevolare la produzione di energia rinnovabile per spostare l'energia verso fonti a basse emissioni di carbonio, sarebbe più efficiente fornire un credito d'imposta commisurato alle unità di elettricità prodotte senza emissioni, rispetto al finanziamento d'investimenti in una gamma di tecnologie specifiche coprendo una percentuale dei costi ammissibili. Ciò, in linea di principio, preserva l'incentivo del mercato ad adottare le tecnologie a più basso costo e quindi tende a ridurre i costi generali di abbattimento⁵³⁸.

Un approccio per favorire l'innovazione tramite agevolazioni fiscali consiste nel basarle su standard di rendimento piuttosto che su prodotti specifici.

Ad esempio, anziché esentare semplicemente tutti i biocarburanti dall'accisa, come avviene in molti Paesi, la Svizzera esenta solo i biocarburanti che soddisfano uno standard ambientale minimo. In Olanda invece, per incentivare gli investimenti energetici, si prevede l'erogazione di un'agevolazione che copre qualsiasi investimento realizzato per il risparmio energetico che soddisfi una determinata soglia minima, misurata nella quantità di energia risparmiata per euro investito.

A condizione che lo standard sia sufficientemente rigoroso, questo approccio può fungere da incentivo all'innovazione per sviluppare nuovi prodotti che soddisfino determinati livelli di protezione dell'ambiente⁵³⁹. Affinché uno standard sia efficace, tuttavia, deve essere regolarmente valutato e aggiornato, per garantire che continui a rappresentare un obiettivo oltre la pratica comune.

⁵³⁷ P. PISTONE, E. IÑAKI BILBAO, *Tax incentives in the EU Energy Sector. General versus selective measures*, in M. VILLAR (a cura di), *State aid, taxation and the energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 214.

⁵³⁸ Si noti che anche questa politica di sovvenzionamento della produzione pulita non offre alcun sostegno all'opzione di ridurre il consumo di elettricità, e quindi non sarà economicamente vantaggiosa come una tassa su un combustibile utilizzato per produrre elettricità

⁵³⁹ Herrera Molina afferma che «*tax benefits for polluting-intensive businesses may be justified only as a transitory measure in order to help such business implement higher environmental standards*» in P. HERRERA MOLINA, *Design options and their rationales*, in J. MILNE, S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham, 2012.

B L'impatto sull'innovazione

Le misure agevolative possono svolgere un ruolo fondamentale dal punto di vista delle esternalità positive, favorendo lo sviluppo d'innovazioni tecnologiche eco-sostenibili.

Tradizionalmente le imprese investono poche risorse in ricerca e sviluppo e le agevolazioni fiscali potrebbero rafforzare questo indotto.

Spesso si ritiene erroneamente che un'agevolazione fiscale ambientale possa implicare sia esternalità positive in termini d'innovazione, sia esternalità ambientali positive. Questo modo di pensare confonde due questioni separate.

Da una parte, lo sviluppo di una nuova tecnologia di riduzione delle emissioni, ad esempio, potrebbe dare origine a ricadute positive sull'innovazione.

L'esternalità ambientale, al contrario, deriva proprio dall'adozione di quella tecnologia per ridurre le emissioni. In questa evenienza gli impatti ambientali sono gli stessi sia nel caso d'implementazione che d'adozione di una tecnologia esistente. Le agevolazioni fiscali non forniscono un incentivo alle imprese ad andare oltre la riduzione d'inquinamento raggiunta con l'uso di un dispositivo⁵⁴⁰.

Possono esserci vere e proprie ricadute di tipo innovativo (in contrasto con gli *spillover* ambientali) associate alle fasi iniziali di sviluppo di tecnologie di nuova concezione. Anche, quando una nuova tecnologia sia stata sviluppata e dimostrata, i costi elevati dovuti a volumi di produzione limitati e informazioni limitate sui costi operativi creano incertezza e rischio per i primi utenti.

L'esperienza degli *early adopter* può creare importanti informazioni "*learning-by-doing*" e "*learning-by-using*" che possono avvantaggiare gli utenti successivi.

In linea di principio sono questi tipi di benefici esterni a dover meritare un sostegno fiscale. In tali casi, la sfida consiste nell'identificare quali tecnologie possono fornire questi benefici, agevolare e ritirare le misure una volta che questi *spillover* cessano di essere significativi⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ GREENE, J. AND N. BRAATHEN, *Tax Preferences for Environmental Goals: Use, Limitations and Preferred Practices*, OCSE Environment Working Papers, n. 71, OECD Publishing, Parigi, 2014, p. 19

⁵⁴¹ *Ibidem*, p. 20-21.

C L'effetto «rimbalzo»

Quanto all'efficacia di un'agevolazione, questa è normalmente direttamente proporzionale alla sua intensità e inversamente proporzionale alla sua diffusione⁵⁴². Questo rilievo pone dubbi sulla convenienza della conservazione di tante misure agevolative all'interno del nostro ordinamento.

Dal momento che le agevolazioni rendono l'attività agevolata più economica, possono aumentare perversamente i livelli di attività e il livello di danno ambientale.

Questo fenomeno è spesso chiamato "effetto rimbalzo" (*rebound effect*) ed è particolarmente noto negli studi sull'efficienza energetica. Difatti, non sempre i progressi che si registrano nel campo dell'efficienza energetica si traducono in riduzioni del consumo di energia.

Ad esempio, se le auto diventassero più efficienti in termini di consumo di carburante, ogni chilometro di viaggio potrebbe diventare più economico e gli utenti potrebbero rispondere aumentando il numero di chilometri percorsi.

Allo stesso modo, una maggiore efficienza nei consumi delle abitazioni potrebbe incoraggiare le persone a vivere in case più grandi.

Questo effetto si traduce in un livello di risparmio energetico inferiore al grado di miglioramento dell'efficienza e, in casi estremi, potrebbe comportare un aumento del consumo di energia. Le conseguenze connesse all' "effetto rimbalzo" possono in questo modo alterare il rapporto costi-benefici delle misure agevolative e in alcuni casi determinare la prevalenza dei primi sui secondi.

Ad esempio, un incentivo fiscale per l'acquisto di un nuovo apparecchio ad alta efficienza energetica potrebbe incoraggiare una famiglia a sostituire l'attuale frigorifero con un nuovo modello. Se, tuttavia, la famiglia mantenesse il suo vecchio frigorifero in servizio come dispositivo supplementare (ad esempio, un "frigo della birra"), il risultato perverso potrebbe essere un aumento generale del consumo di energia. Potrebbe essere possibile ridurre la probabilità di tali effetti

⁵⁴² G. BROSIO, *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposta*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1976, p. 347

subordinando l'incentivo alla consegna da parte del consumatore del vecchio apparecchio per il riciclaggio.

I dati relativi al sistema *bonus-malus* sviluppato nell'ordinamento francese ritraggono un'esperienza ambigua, che se per certi versi ha avuto molto successo nel raggiungere alcuni dei suoi scopi, per altri si è rivelata dannosa per l'ambiente⁵⁴³.

La *Cour des comptes* ha riscontrato che questa misura ha contribuito a ridurre le emissioni medie di CO₂ dei nuovi veicoli da 149 g di CO₂/km nel 2007 (l'anno precedente l'entrata in vigore del sistema) a 130 g di CO₂/km nel 2010⁵⁴⁴; ma al tempo stesso ha rimarcato che gli effetti globali erano probabilmente molto diversi. Givord e d'Haultfoeuille hanno rilevato che nel breve termine le emissioni di CO₂ erano probabilmente aumentate, principalmente a causa delle maggiori richieste di autovetture che avevano determinato un aumento della produzione e quindi delle emissioni di CO₂⁵⁴⁵.

Gli studiosi prevedevano che nel lungo periodo, anche qualora la politica originaria fosse rimasta in vigore, nonostante la riduzione dell'efficienza media del parco veicoli, si sarebbe registrato un aumento sostanziale delle emissioni totali (nel range del 9,3-13,7%) a causa: 1) dell'espansione del parco automobilistico; 2) dell'aumento del ricorso ad autoveicoli indotto dalla riduzione dei costi associati ad un aumento dell'efficienza del carburante (effetto "rimbalzo"). Hanno stimato che anche con un sostanziale inasprimento dei termini del programma, l'effetto sulle emissioni di CO₂ sarebbe approssimativamente neutro (tra -0,4% e + 1,4%) piuttosto che positivo.

⁵⁴³ A. RAFFIER, *Bilan et perspectives du "bonus-malus"*, in V. FUMAROLI, S. SCHMITT (a cura di), *La fiscalité environnementale. Entre attentes, doutes, et pragmatisme*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2018, pp. 211-233

⁵⁴⁴ COUR DES COMPTES, *Impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'environnement*, Parigi, Novembre, 2011.

⁵⁴⁵ P. GIVORD, X. D'HAULTFOEUILLE, *Le bonus/malus écologique: éléments d'évaluation*, INSEE Analyses n. 3, Gennaio 2012.

D Il fenomeno dei *free-riders*

L'obiettivo principale delle agevolazioni fiscali ambientali consiste nel modificare i comportamenti ed incoraggiare le persone a intraprendere attività che altrimenti non realizzerebbero. Questo determina però il rischio che una parte significativa del costo degli incentivi fiscali possa andare a beneficio di coloro che avrebbero intrapreso l'attività anche senza sussidi, i cd. *free-riders*.

E' molto difficile determinare la quantità di incentivo di cui una persona ha bisogno per cambiare il proprio comportamento. E inoltre, il fatto che molti beneficiari di una sovvenzione avrebbero potuto intraprendere l'attività anche in assenza di agevolazioni rende difficile valutare l'efficacia in termini di costi di queste politiche.

Alcuni economisti hanno riscontrato elevati livelli di *free-riding* nei crediti d'imposta per l'isolamento domestico in Francia, con una percentuale media stimata che varia di anno in anno tra il 40% e l'85%.

È stato poi osservato che il credito d'imposta non ha avuto effetti significativi durante i primi due anni di vigenza, probabilmente a causa della complessità del sistema agevolativo, che ha richiesto del tempo prima che le persone rispondessero al regime; mentre ha prodotto un effetto positivo crescente e significativo dal 2007 al 2010, prima di diminuire leggermente nel 2011⁵⁴⁶.

E Profili di equità

Dal punto di vista dell'equità la più forte critica riguarda il fatto che le agevolazioni fiscali tendenzialmente favoriscano i possessori di redditi più elevati⁵⁴⁷.

Innanzitutto le persone con più risorse sono quelle che maggiormente possono influenzare il processo legislativo che conduce alla loro adozione. Inoltre, la

⁵⁴⁶ M. L. NAULEAU, *Free-Riding in Tax Credits For Home Insulation in France: An Econometric Assessment Using Panel Data*, FEEM Nota di Lavoro 26.2014, Fondazione Eni Enrico Mattei, Milan, Italy. www.feem.it/getpage.aspx?id=6239&sez=Publications&padre=73.

⁵⁴⁷ G. BROSIO, *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposta*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1976, pp. 327-328.

complessità della loro regolamentazione favorisce coloro che hanno maggiori competenze finanziarie, o che possono permettersi un'assistenza tecnica adeguata⁵⁴⁸.

Le agevolazioni fiscali modificando gli oneri fiscali tra i contribuenti possono alterare l'equità sia verticale che orizzontale.

Per di più le persone che non sono soggette a tassazione perché al di sotto della soglia imponibile, non possono utilizzare gran parte delle agevolazioni fiscali ambientali che sono rivolte a ridurre la base imponibile o l'imposta dovuta.

Questo effetto viene denominato "sovvenzione all'inverso",⁵⁴⁹.

Ragionando in una prospettiva *de iure condendo*, per ovviare a tale problematica, si potrebbe prevedere la possibilità di cedere il credito d'imposta ad altri soggetti, analogamente a quanto avviene nell'esperienza italiana, per effetto dell'art. 1, comma 74, lett. a), della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, per i soggetti "incapienti" relativamente agli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali⁵⁵⁰

⁵⁴⁸ OCSE, *Les dépenses fiscales dans les Pays de l'OCDE*, Parigi, 2010, p. 27.

⁵⁴⁹ S. SURREY, R. MCDANIEL, *The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process*, in H. J. AARON, M. J. BOSKIN (a cura di), *The Economics of Taxation*, Brookings Institution Press, Washington, 1980, pp. 123-144; J. G. GRAVELLE, *Tax Expenditures*, in J. J. CORDES, R. D. EBEL, J. G. GRAVELLE (a cura di.), *NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 2 ed., Urban Institute Press, Washington DC, 2005.

⁵⁵⁰ Tale norma, per le cui modalità di applicazione bisogna far riferimento al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 22 marzo 2016, prevede la possibilità per i soggetti che, per effetto di detrazioni riconosciute dagli articoli 11 e 13 del T.U.I.R., si ritrovano con un'IRPEF netta pari a zero, di godere ugualmente del beneficio, tramite la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi di riqualificazione sul condominio. A tal proposito, si segnala inoltre che il D.L. n. 50/2017, nella versione appena approvata alla Camera e ora al vaglio del Senato (A.S. 2853), oltre ad estendere fino al 2021 la possibilità di cessione, ha ampliato la platea dei soggetti cessionari di tale *tax credit*, ammettendo, oltre ai fornitori che hanno eseguito i lavori, altri soggetti privati (inclusi istituti di credito e intermediari finanziari), con facoltà di successiva cessione. Questa stessa obiezione è stata sollevata con riguardo all'*art-bonus* introdotto nel 2014 nell'ordinamento italiano, il quale essendo un credito d'imposta, non poteva estendersi ai soggetti, anche residenti, che, pur generando redditi in senso lato, non posseggono redditi che confluiscono nella dichiarazione dei redditi (si pensi a persone fisiche e a società semplici con importanti patrimoni finanziari le cui rendite sono soggette ad imposta sostitutiva o a ritenuta, o patrimoni immobiliari abitativi locati con il regime della cedolare secca, nonché ai soggetti contribuenti minimi il cui reddito è soggetto ad imposta sostitutiva). Sul punto si veda M. BISOGNO, S. SPINIELLO, *Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'art bonus e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti*, in *Il Fisco*, n. 30, 2017, pp. 2937 e ss.

Conclusioni parte seconda

Alla luce della disamina effettuata in questa seconda parte emergono interessanti considerazioni circa la figura del tributo e dell'agevolazione fiscale ambientale. Quanto alla definizione del concetto internazionale di tassazione ambientale si riscontra una tendenza indirizzata a recuperare una lettura ampia del fenomeno. Fino al 1996 l'OCSE propendeva per una interpretazione a maglie larghe che ricomprendeva al suo interno tutti i prelievi che avevano una finalità o un effetto sull'ambiente.

Successivamente, negli anni Novanta fu adottata una nozione più stringente nel tentativo di garantire maggiore certezza del diritto. Questa nozione riteneva sussistente un tributo ambientale allorché la sua base imponibile avesse un impatto negativo scientificamente verificabile sull'ambiente.

Le speranze furono presto disattese a causa delle numerose difficoltà applicative connesse all'individuazione di basi imponibili che rispettassero i requisiti richiesti.

Nella pratica gli Stati nazionali hanno continuato a introdurre tributi connessi all'ambiente tramite lo scopo o la destinazione del gettito.

Inoltre la nozione europea ha dimostrato la sua inidoneità a preservare le ragioni ambientali, difatti molte delle fattispecie ricomprese nel novero delle imposte ambientali perché rispondenti ai requisiti europei hanno dimostrato di non contribuire alla protezione dell'ambiente, si pensi alle accise sui carburanti.

In questo contesto, di fronte alla complessità della problematica ambientale appare opportuno sostenere la necessità di procedere ad una inversione di tendenza, che preveda il ritorno ad una nozione più ampia di fiscalità ambientale che ponga al centro l'efficacia ambientale.

Pur ritenendo che il tributo ambientale s'incarni prioritariamente e con maggiore aderenza nella figura dell'imposta, per le motivazioni sopra chiarite nel capitolo, si ritiene che si debbano far rientrare nella categoria internazionale delle *environmental taxes* i prelievi dotati di un elemento strutturale o funzionale di collegamento con l'ambiente e di una efficacia ambientale incentivante.

Essi possono assumere la forma di imposte ambientali extrafiscali ovvero quella di imposte da cui base imponibile sia specificamente connessa all'ambiente, purché in tutti e due i casi siano configurate in maniera favorevole all'ambiente.

L'analisi ontologica del tributo ambientale ci consente di comprendere le sue peculiarità. Il prelievo ambientale non soddisfa le stesse esigenze dei prelievi tradizionali. Questi ultimi risultano caratterizzati dallo scopo principale di aumentare le entrate per lo Stato, garantendo la neutralità dei comportamenti, a differenza dei tributi ambientali che hanno lo scopo principale d'indirizzare i comportamenti degli attori economici, e solo secondariamente di raccogliere risorse. Essi aumentano il costo di beni o servizi che producono o alimentano l'inquinamento, offrendo ai contribuenti la possibilità di decidere se pagare di più, ovvero ridurre il loro consumo sostituendo i beni e/o servizi in questione con altri meno inquinanti e quindi meno costosi. Essi costituiscono validi strumenti nelle mani degli Stati per intervenire nell'economia favorendo la transizione verde.

Il presupposto di questi prelievi è l'inquinamento, difficile da misurare soprattutto quando si parla di emissioni. Una delle principali difficoltà nella loro ideazione concerne l'individuazione di una base imponibile specificamente collegata all'ambiente, che sia stabile in modo da garantire certezza del diritto agli agenti economici. Queste difficoltà hanno spinto gli Stati che hanno aderito alla definizione europea di *environmental taxation*, quali l'Italia e la Francia, a continuare a fare ricorso con prevalenza a tributi ambientali extrafiscali.

Il concetto ampio di fiscalità ambientale che si sta cercando di sviluppare ci impone di guardare anche alle misure agevolative. Difatti, dopo aver analizzato il meccanismo dissuasivo, il secondo capitolo di questa parte ha affrontato l'analisi degli strumenti incentivanti che nell'esperienza italiana vengono ricompresi nella categoria giuridico-tributaria dell'agevolazione fiscale, mentre nell'esperienza francese assumo il nome di «*dépenses o niches fiscales*».

Dalla prima sezione emerge la difficoltà di addivenire ad una definizione di agevolazione fiscale generalmente riconosciuta, trattandosi di un concetto che varia a seconda del *benchmark* di riferimento.

Pur consapevole delle differenze che intercorrono tra aiuti di Stato ed agevolazioni fiscali, ai fini di questo lavoro si è aderito all'approccio pragmatico europeo maturato in seno alla Corte di Giustizia. Si considerano pertanto agevolazioni fiscali ambientali tutte quelle misure che comportano una riduzione dell'ordinario carico tributario.

Ma anche questo approccio si rileva insufficiente, perché la nozione funzionalista di matrice giurisprudenziale finisce per ricomprende al suo interno agevolazioni fiscali dannose per l'ambiente.

Basti pensare all'enorme problematica dei sussidi ambientali dannosi cd. SAD, che gli ordinamenti nazionali, seppure a fatica, stanno cercando di fronteggiare.

La riforma o la rimozione di questi sussidi potrebbe non solo aumentare l'efficienza economica e ridurre l'onere per i bilanci pubblici e i consumatori, ma anche alleviare le pressioni ambientali⁵⁵¹.

Nella seconda sezione, sono stati esaminati gli elementi costitutivi della figura dell'agevolazione fiscale ambientale per il tramite di un'analisi ontologica che ha evidenziato anche gli effetti positivi e negativi connessi alla loro istituzione.

A dispetto dell'opinione corrente l'agevolazione fiscale ambientale presenta molti inconvenienti che rischiano di alterare il rapporto costi-benefici.

L'effetto rimalzo, i *free-riders*, le sovvenzioni all'inverso costituiscono le principali problematiche di cui il legislatore deve tenere conto al momento della loro introduzione. Tuttavia queste misure agevolative detengono il merito di costituire un fondamentale catalizzatore per lo sviluppo dell'innovazione soprattutto nella fase iniziale.

Le misure fiscali agevolative per essere efficienti devono fomentare l'innovazione, e lo dimostra chiaramente l'esperienza brasiliana. Lo Stato brasiliano ha mostrato una grande forza innovativa nel finanziare la rivoluzione verde che ha prodotto risultati importanti dal punto di vista ecologico e di sviluppo del Paese.

⁵⁵¹ J.P. BARDE, O. HONKATUKIA, *Environmentally Harmful Subsidies*, ERE Yearbook 2003, Parigi, 2003, p. 1-27.

E secondariamente appare evidente anche relativamente alle misure agevolative la rilevanza che deve assumere il carattere incentivante ai fini della concezione di una fiscalità al servizio dell'ambiente.

Le misure fiscali risultano efficaci dal punto di vista dell'ambiente quando realizzano un effetto positivo sull'ambiente esercitando la loro azione incentivante, cioè quando riescono a modificare il comportamento di cittadini e imprese, nella direzione di un uso più razionale delle risorse, perché aumentano il costo del loro utilizzo, ovvero rendono meno oneroso l'utilizzo di materiali meno dannosi, stimolando l'innovazione e la ricerca.

Parte Terza

Parte terza

La fiscalità ambientale ed i limiti derivanti dal diritto nazionale ed europeo

L'operatività della fiscalità è fortemente limitata dalla sovranità statale vigente in materia tributaria⁵⁵², ecco perché sembra opportuno dedicare la terza ed ultima parte di questa ricerca allo studio dei limiti che la fiscalità ambientale incontra all'interno degli ordinamenti nazionali in comparazione, e in quello europeo.

Nel primo capitolo si indagherà l'ammissibilità delle figure del tributo e dell'agevolazione fiscale ambientale, e la loro legittimità costituzionale alla luce dei principi fiscali vigenti nell'ordinamento italiano (sezione 1) e francese (sezione 2).

Il secondo capitolo si occuperà invece di esaminare i limiti che può incontrare la fiscalità ambientale nell'ordinamento europeo. Qualsiasi misura fiscale adottata da uno Stato membro, a qualsiasi livello di governo, sia essa nella forma di un prelievo che di un'agevolazione fiscale ambientale, deve necessariamente tener conto dei vincoli imposti dalla normativa europea.

Di qui l'esigenza di analizzare la compatibilità della fiscalità ambientale con la normativa in tema di aiuti di Stato (sezione 1) e con la disciplina concernente la libertà di circolazione delle merci (sezione 2).

⁵⁵² M. CHRÉTIEN, *À la recherche du droit international fiscal*, in *Revue International de droit comparé*, n. 11-2, 1959, pp. 441-444; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 3.

Capitolo 1

La fiscalità ambientale ed i limiti derivanti dai principi nazionali

Fino alla fine degli anni Ottanta, nei Paesi europei, esistevano una molteplicità di normative settoriali che tutelavano specifici interessi riconducibili all'ambiente, nonché una pluralità di organismi volti a garantirne la protezione.

Si trattava in prevalenza di norme attinenti all'assetto del territorio, ovvero volte alla tutela di valori artistici, paesaggistici o della salute⁵⁵³.

In quasi tutti gli Stati, l'interesse ambientale ha assunto una specifica rilevanza istituzionale con la creazione di appositi centri di riferimento. In Italia, fu la legge n. 349/1986 istitutiva del Ministero dell'ambiente a fornire una forte spinta alla protezione dell'ambiente, mentre in Francia la creazione del Ministero dell'ambiente avvenne nel 1971⁵⁵⁴.

⁵⁵³ Per quanto concerne l'Italia la prima legge sanitaria, contenente disposizioni per la vigilanza del suolo, sull'abitato e sulle sostanze alimentari, fu approvata nel 1888, e venne assorbita successivamente dal T.U. delle leggi sanitarie del 1934. Anche la prima legge in materia di protezione ed incremento delle foreste appartiene alla fine del XIX secolo, mentre della prima metà del secolo scorso sono la legge sulla protezione delle bellezze naturali (legge 29 giugno 1939, n. 1497), la legge urbanistica (legge 17 agosto 1942, n. 1150), la legge sulla raccolta, il trasporto e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (legge 20 marzo 1941, n. 366). I primi parchi naturali c.d. "storici", inoltre, furono istituiti a partire dal 1922. Il primo parco nazionale, quello del Gran Paradiso, venne istituito allo scopo di «conservare la fauna e la flora e di preservare speciali formazioni geologiche e la bellezza del paesaggio»; l'anno successivo con la legge 12 settembre 1923, n. 1511 veniva istituito il Parco nazionale d'Abruzzo per «la tutela delle bellezze naturali e delle formazioni geologiche e paleontologiche, per la tutela delle piante e dei boschi, per la tutela dei pascoli, per la tutela della selvaggina e del patrimonio ittico». Quella che, ad ogni modo, viene considerata la prima normativa propriamente ambientale è la legge 13 luglio 1966, n. 615, concernente la lotta contro l'inquinamento atmosferico (c.d. legge "antismog"), seguita dalla legge sulle sostanze pericolose (1974), dalla legge Merli sull'inquinamento idrico (1976) e dal decreto legislativo sui rifiuti (1982). Il termine "ambiente" si rinviene nella legge 1 giugno 1939, n. 1089 sulla tutela delle cose d'interesse artistico o storico ove, all'art. 5, si stabilisce che «il Ministro per l'educazione nazionale [...] può procedere alla notifica (l'apposizione del vincolo) delle collezioni o serie di oggetti che, per tradizione, fama e particolare caratteristiche ambientali, rivestono come complesso un eccezionale interesse artistico e storico». È chiaro che il termine è qui usato in senso meramente descrittivo. Nello stesso senso di attinenza all'arte e alla cultura va inteso il termine "ambiente" quando è stato utilizzato, nel 1975, nella denominazione del nuovo Ministero per i beni culturali e l'ambiente (legge 29 gennaio n. 5). Per quanto riguarda l'esperienza francese

⁵⁵⁴ Il Ministero dell'ambiente fu definito ministero dell'impossibile perché dotato appena dello 0,1% del budget statale. Nonostante l'istituzione di un ministero ad hoc, bisogna attendere la fine degli anni Novanta per assistere ai primi tentativi di riforma del sistema tributario in chiave ecologica, cfr. D. BUREAU, O. GODARD, J.-C. HOURCADE, C. HENRY, A. LIPIETZ, *Fiscalité de l'environnement*, Conseil d'analyse économique, La Documentation française, Parigi, 1998.

Questo capitolo indaga l'ammissibilità della fiscalità ambientale nell'ordinamento giuridico e la sua legittimità costituzionale alla luce dei principi tributari italiani (sezione 1) e francese (sezione 2).

Sezione 1 Fiscalità ambientale e principi dell'ordinamento tributario italiano

L'introduzione di misure fiscali ambientali può scontrarsi con i principi costituzionali propri degli ordinamenti nazionali. Per questo motivo, in questa sezione s'indagherà la legittimità costituzionale del tributo e dell'agevolazione ambientale, con particolare riguardo agli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione italiana.

I L'ammissibilità e la legittimità costituzionale del tributo ambientale nell'ordinamento giuridico italiano

Prima di passare all'analisi giuridica dei principi costituzionali rilevanti in tema di fiscalità ambientale si ritiene necessario un breve cenno all'evoluzione registratasi in Italia con riguardo ai tributi ambientali. L'obiettivo di questo paragrafo non è quello di fornire un quadro dettagliato di tutte le fattispecie fiscali ambientali vigenti nell'ordinamento⁵⁵⁵. Questa disamina vuole solamente illustrare come il tributo ambientale fatichi ad affermarsi nell'ordinamento italiano soprattutto nella veste di tributi ambientali in senso stretto, tanto invocati dalla dottrina.

⁵⁵⁵ Per delineare un quadro dei prelievi ambientali vigenti nell'ordinamento fiscale italiano si rinvia a R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012; S. DORIGO, P. MASTELLONE, *Fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013.

A L'evoluzione dei tributi ambientali nel sistema italiano

Il sistema fiscale italiano si è mostrato incapace d'impegnarsi in una vera e propria riforma verde. Anche l'ultimo tentativo contenuto nella legge di delega fiscale 2014⁵⁵⁶ non ha prodotto i frutti sperati. Questa prevedeva la possibilità di introdurre "nuove forme di fiscalità" in materia "energetica e ambientale", "finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili", in conformità alla normativa europea sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità⁵⁵⁷. Ma il suo termine di esercizio è ormai scaduto senza trovare applicazione.

La costruzione operata dalla dottrina in termini di tributo ambientale in senso stretto, sulla scia delle sollecitazioni europee, non ha riscontrato un importante seguito in Italia, dove la tutela dell'ambiente è sempre stata per lo più relegata a mera finalità da perseguire, come obiettivo estraneo alla logica fiscale del prelievo.

Nella legge delega presentata dal Governo il 29 settembre 1989⁵⁵⁸, compariva la volontà d'introdurre alcune tipologie di prelievi di tipo paracommutativo con funzione disincentivante⁵⁵⁹, ma questa non trovò il sostegno politico necessario per la sua attuazione⁵⁶⁰. Salvo alcune eccezioni, tra cui l'imposta di

⁵⁵⁶ Legge 11 marzo 2014, n. 23.

⁵⁵⁷ Art. 15 legge 23/14 «In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la green economy, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, nuove forme di fiscalità, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che verranno adottati con l'approvazione della proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione, del 13 aprile 2011, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla green economy, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri dell'Unione europea».

⁵⁵⁸ MINISTERO DELL'AMBIENTE, *L'introduzione di tasse ambientali ed il suo significato*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, n. 4, 1989, 4, pp. 612 e ss.

⁵⁵⁹ Sul punto si veda S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, p. 163.

⁵⁶⁰ Si rinvia a R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione ambientale*, op. cit., p. 190.

fabbricazione sui sacchetti di plastica⁵⁶¹, solo a partire degli anni Novanta vennero introdotte alcune forme di prelievi ambientali.

La ipotesi di tributi ambientali in senso stretto esistite o esistenti nell'ordinamento italiano restano poche, tra queste ricordiamo l'ormai abrogata imposta sui sacchetti di plastica, l'imposta sull'anidride solforosa e sugli ossidi di azoto, la fallita *carbon tax*, il contributo per lo smaltimento in discarica, l'imposta regionale sulle emissioni sonore.

La *plastic bag tax* venne introdotta nell'ordinamento italiano con l'1. co. 8 del D.L. 9 settembre 1988 n. 397⁵⁶², nella forma di un'imposta di fabbricazione ambientale sui sacchetti di plastica, la quale raggiunse nel primo periodo di applicazione rilevanti risultati ecologici⁵⁶³. L'ammontare dell'imposta era pari a 100 lire e colpiva esclusivamente i sacchetti che il venditore al dettaglio forniva al consumatore per l'asporto delle merci⁵⁶⁴. Il presupposto dell'obbligazione tributaria sorgeva con la produzione e la sua esigibilità si verificava con la cessione dei prodotti dal fabbricante alle ditte destinatarie per l'immissione nel mercato interno. Successivamente si dispose l'applicazione di questa imposta di fabbricazione a tutti i sacchetti di plastica, biodegradabili e non, a partire dal 1 gennaio 1992⁵⁶⁵, tradendo lo spirito ecologico che aveva animato l'introduzione della disciplina in favore di esigenze di budget.

Nel 1993 questo prelievo è stato soppresso a causa del calo del gettito dovuto alle troppe esenzioni previste⁵⁶⁶, e sostituito da un contributo per il riciclaggio sul polietilene vergine nella misura del 10% del valore di fatturazione del

⁵⁶¹ Sul punto si rinvia all'analisi contenuta in R. ALFANO, *L'Italia e i tributi ambientali: il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1, 1997, p. 50-58. Per un esame delle recenti misure introdotte in tema di plastica, si rinvia a M. BISOGNO, *Plastic and green bag taxes: Italian recent trends*, paper presentato nel corso del XIX Global Conference on Environmental Taxation, Madrid, 27-28 settembre 2018.

⁵⁶² E. ZECCA, *Osservazioni giuridico-economiche sull'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica, istituita dall'art. 1,8 comma, legge. 475/1988*, in *Rivista Giuridica dell' Ambiente*, 1990, 479.

⁵⁶³ R. ALFANO, *L'Italia e i tributi ambientali: il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1997, 50-58.

⁵⁶⁴ La normativa prevedeva che il fabbricante dovesse presentare al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione una dichiarazione per l'accertamento del debito d'imposta, entro il giorno 15 del mese successivo a quello cui essa si riferiva. Entro lo stesso termine, l'imposta dovuta in base alla dichiarazione doveva essere versata alla sezione di tesoreria provinciale (art. 4 D.L. 1/1989).

⁵⁶⁵ Art. 80 della legge 30 dicembre 1991 n. 413.

⁵⁶⁶ Articolo 29 *bis* del D.L. 30 agosto 1993 n. 331.

materiale grezzo⁵⁶⁷. Questa misura aveva lo scopo di finanziare le attività di raccolta differenziata, di recupero e di rigenerazione degli scarti di polietilene e, dall'altra, di finanziare lo sviluppo dei mercati che utilizzano i materiali provenienti dalla rigenerazione e dal riciclaggio del film di plastica⁵⁶⁸.

La disciplina fiscale italiana trascura le grandi emissioni inquinanti, con la sola eccezione dell'imposta sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e dell'ossido di azoto (NO_x), dovute peraltro unicamente dai grandi impianti⁵⁶⁹.

Attualmente non risulta in vigore nell'ordinamento italiano un prelievo sul biossido di carbonio. La legge n. 448/1998 aveva introdotto un tributo gravante sul consumo di anidride carbonica da parte degli impianti industriali di combustione superiore ai 50 megawatt di potenza. Si trattava di un prelievo sui consumi proporzionale alle tonnellate di prodotti impiegati negli impianti di combustione⁵⁷⁰. Esso però venne abrogato nel 2007, e nonostante i tentativi di reintrodurlo operati nella legge delega del 2012, attualmente non è in vigore.

A decorrere dal 1° gennaio 1996 è stato istituito il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, allo scopo di favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia⁵⁷¹. Questa finalità è garantita tramite la destinazione vincolata di parte del suo gettito in favore di fondi regionali destinati a finanziare questi servizi. Presupposto del tributo è il deposito in discarica dei rifiuti solidi, mentre soggetto passivo è il gestore dell'impresa di stoccaggio con obbligo di rivalsa nei confronti di coloro che effettuano i conferimenti. Il gestore deve versare il tributo alla regione nel cui ambito territoriale è ubicata la discarica stessa. La

⁵⁶⁷ Art. 29 *bis* della legge 29 ottobre 1993 n. 427.

⁵⁶⁸ La misura venne esaminata dalla Commissione Europea per la presunta violazione del divieto di aiuti di Stato.

⁵⁶⁹ L'articolo 17 della legge n. 449/1997 istituì la tassa sull'anidride solforosa e sugli ossidi di azoto, in attuazione della direttiva n. 88/609/CEE che aveva lo scopo di limitare l'immissione nell'atmosfera di talune sostanze inquinanti emesse dai grandi impianti di combustione.

⁵⁷⁰ Si veda A. MAJOCCHI, *La tassazione ambientale nella prospettiva del Documento di Previsione Economica e Finanziaria*, in S. MINISTRINI, L. DE BENETTI (a cura di), *Fiscalità Ambiente Sviluppo. Delega al governo per l'introduzione d'incentivi per finalità ecologiche per uno sviluppo economico sostenibile e per l'occupazione. Per una riconversione ecologica del sistema produttivo*, Roma, 1999, p. 9; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Principi interni ed europei*, op. cit., p. 222 e ss.

⁵⁷¹ Art. 2 del D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915.

determinazione dell'ammontare del tributo avviene con legge regionale, nell'ambito di limiti fissati dalla legge dello Stato.

In Italia è attualmente vigente l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA)⁵⁷², con finalità di ridurre il rumore nelle zone che si trovano adiacenti agli aeroporti.

Molti dubbi sono stati sollevati dalla dottrina sulla natura di questa imposta. Sono diverse le teorie sull'inquadramento teorico dell'IRESA. Alcuni autori la considerano una tassa ambientale in senso stretto⁵⁷³, altri invece un tributo paracommutativo⁵⁷⁴, perchè prevede la compensazione di un costo e la riparazione del danno ambientale causato dalle emissioni acustiche inquinanti, i cui effetti devono essere rimossi⁵⁷⁵; alcuni ne evidenziano il carattere di tributo parzialmente di scopo, per il vincolo di destinazione del gettito, dal carattere essenzialmente extrafiscale⁵⁷⁶, ovvero la natura di tributo ambientale in senso stretto, dotato di un vincolo di scopo⁵⁷⁷.

Per quanto attiene ai prodotti inquinanti, invece, la scelta del nostro Legislatore è stata quella di utilizzare strumenti non fiscali per finanziare le spese connesse alla raccolta, allo smaltimento ed al riciclaggio di tali prodotti. Si pensi all'istituzione dei consorzio obbligatori e al contributo per il riciclaggio del polietilene che ha sostituito l'imposta sui sacchetti di plastica, oppure al

⁵⁷² Introdotta con l'art. 18 della Legge 27 dicembre 1997 n. 449, ha trovato attuazione solo con l'art. 90 della Legge 21 novembre 2000 n. 342.

⁵⁷³ F. PICCIAREDDA, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali* in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p. 169 ss., in particolare nota 71, p. 176.

⁵⁷⁴ Sul tema dei tributi paracommutativi: L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in *Astrid on line*, 2007.

⁵⁷⁵ C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, cit., p. 1652.

⁵⁷⁶ V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2001, p. 1306. Il legislatore ha valutato la finalità ambientale come esterna al presupposto: pertanto, tale imposta, rappresenterebbe solo un tributo di scopo con funzione indennitaria e non un vero e proprio tributo ambientale. Occorre rilevare che l'autore è generalmente scettico sulla possibilità che si realizzino tributi ambientali in senso stretto, propendendo, in ogni caso, per la realizzazione di soli tributi di scopo. Analogamente S. MENCARELLI, *Tassazione ambientale e inquinamento acustico aeroportuale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3, 2017, p. 273. Sulla extrafisalità, M.T. SOLER ROCH, *Fines extrafiscales del tributo y protección del medioambiente en los contextos global y nacional*, in R. ALFANO, F. AMATUCCI (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia - Derecho Tributario Comparado. Problemas comunes y aspectos procedimentales. Italia, España y Colombia*, Torino-Bogotá, 2017 p. 383.

⁵⁷⁷ R. ALFANO; *Tributi ambientali. Profili interni ed Europei*, Torino, 2012.

contributo per la vendita di prodotti fitosanitari e di pesticidi pericolosi⁵⁷⁸ il cui ammontare equivale al 2% del fatturato derivante dalla produzione e vendita di tali prodotti⁵⁷⁹.

B La legittimità costituzionale dei tributi ambientali

I tributi ambientali rappresentano un argomento spinoso, perché si scontrano con i principi fiscali vigenti nell'ordinamento costituzionale italiano⁵⁸⁰.

Le teorie dottrinali che si sono affermate sulla figura del tributo ambientale, seppure apprezzabili dal punto di vista dogmatico, pongono in discussione principi cardine del diritto tributario, tra cui il principio di capacità contributiva.

a I tributi ambientali ed il principio di capacità contributiva

Per svolgere una corretta analisi, appare preliminarmente opportuno soffermarsi, seppure brevemente, sul significato che gli autori italiani attribuiscono al principio di capacità contributiva, il quale è stato al centro di un articolato dibattito dottrinario e giurisprudenziale nel tentativo di ampliare la sua portata.

Successivamente si procederà a vagliare la legittimità costituzionale della categoria dei tributi con finalità ambientale e della categoria dei tributi ambientali in senso stretto, alla luce del principio di capacità contributiva⁵⁸¹.

⁵⁷⁸ Introdotto dall'articolo 59 della legge 488/1999, è stato poi modificato dalla legge 388/2000.

⁵⁷⁹ Per un'analisi più dettagliata di questo strumento si rinvia a S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, p. 167.

⁵⁸⁰ E. GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della legge Merli*, in *Bollettino Tributario*, 1980, pp. 836 e ss. secondo il quale anche per i prelievi coattivi legati all'ambiente è necessario «il rispetto dei vincoli costituzionali operanti in materia fiscale e segnatamente dell'articolo 53 della Costituzione»; R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 453

⁵⁸¹ Il principio di capacità contributiva è stato oggetto di una intensa attività della dottrina, si rinvia senza alcuna pretesa di esaustività a I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*,

i L'evoluzione del principio di capacità contributiva

Il principio di capacità contributiva è sancito dall'articolo 53 della Costituzione italiana, il quale afferma il dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche «in ragione della propria capacità contributiva».

La sua interpretazione è stata da sempre al centro di forti polemiche, sfociate in orientamenti dottrinari antitetici⁵⁸².

Giuffrè, Milano, 1961; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968; M. LOGOZZO, *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Bollettino trib.inf.*, 1990, p. 1655 ss; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; Id., *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 1999, pp. 1757 e ss.; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2000; ID., *Fisco e Costituzione*, vol. I, Milano, 1987; ID., *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2013, pp. 499 e ss.; A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2016, p. 15-32.

⁵⁸² Si pensi ad esempio alla questione della natura programmatica o precettiva. Inizialmente si era affermata una corrente dottrina cd. "neosvalutativa" che interpretava la capacità contributiva come "scatola vuota" per indicarne la natura meramente programmatica. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956; G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 93 e ss.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 1999, p. 1757 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 18, 2008, n.6, Parte I, p. 477. Per una critica a questo indirizzo si rinvia a P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè, Milano, 1992, p. 59. Col passare del tempo si è riconosciuto valore precettivo a questo principio, che è stato finanche posto a fondamento dell'esistenza di un principio generale anti-abuso da parte della Corte di Cassazione (sentenze nn. 30055, 30056, 30057 del 23 dicembre 2008). In merito alle differenze tra l'art. 25 Statuto Albertino e l'art. 53 Cost. si veda F. MOSCHETTI, LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 223 e ss. In ordine al collegamento della capacità contributiva col godimento di pubblici servizi si rinvia a B. GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.1, 1948, pp. 15 e ss. Sui rapporti tra gli artt. 53 e 3 Cost. si veda S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968. Per i connotati di attualità ed effettività che devono caratterizzare il presupposto e la base imponibile si veda I. MANZONI, *Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n. 1, 1963, pp. 540 e ss.; G. A. MICHELI, *Il principio di capacità contributiva*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, pp. 177 e ss. In ordine ai criteri di commisurazione dell'imponibile e alle conseguenti problematiche sui limiti di legittimità costituzionale di meccanismi forfettari o presuntivi di determinazione dello stesso, F. MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di legittimità costituzionale*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1990, pp. 57 e ss.; L. TOSI, *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* n.1, 1990, pp. 97 e ss.; M. LECCISOTTI, *Reddito effettivo o reddito normale*, Bologna, 1990. Per un esame della tutela del minimo vitale si veda L. ANTONINI, *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1, 1999, pp. 861 e ss. Per quanto concerne l'inammissibilità di presunzioni assolute

Da una parte vi sono i sostenitori dell'orientamento che interpreta la capacità contributiva come capacità economica qualificata a contenuto patrimoniale, la cd. *ability to pay*, valorizzando le garanzie della persona ed enfatizzando il necessario riferimento della tassazione ad elementi patrimoniali attivi ovvero a fattori di arricchimento materiale del contribuente suscettibili di valutazione economica⁵⁸³. Questi partivano da una lettura della capacità contributiva in coordinato disposto con l'articolo 2 della Costituzione, interpretando il dovere di contribuire come espressione di un dovere di solidarietà nel campo economico, politico e sociale, in base al quale chi più ha, più è tenuto a versare⁵⁸⁴. Aderendo a questa ricostruzione il principio di capacità contributiva è inteso come criterio di giustizia autonomo rispetto al principio d'eguaglianza, provvisto di un sostanziale contenuto, nella misura in cui rappresenta il presupposto del prelievo, nonché il limite ed il parametro dello stesso nei confronti del legislatore⁵⁸⁵.

in riferimento alla sussistenza del presupposto d'imposta: G. FALSITTA, *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 2, 1968, pp. 3 e ss.; E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987, pp. 23 e ss.

⁵⁸³ La tesi tradizionale è sostenuta da E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 1, 1997, pp. 500; *ID.*, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Rivista di Diritto Tributario, 2004, p. 889 e ss; *ID.*, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, passim; *ID.*, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 1, 2009, pp. 98 e ss. in cui attraverso una ricerca storiografica dimostra che la capacità contributiva era concepita come l'equivalente di mezzi atti a consentire il pagamento; E. DE MITA, *Irap e Irpef, fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 ore*, 15 ottobre 1997; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2007, p.40; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973 p. 59-95; G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, Rivista di Diritto Tributario n. 1, 1999, p. 843 e ss.; *ID.*, *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2013, pp. 975 e ss; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014.

⁵⁸⁴ Sul punto si veda F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p.59-95. La teoria che attribuisce all'imposta una funzione sociale risale a B. GRIZIOTTI, *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze e del diritto finanziario*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 200. Questa visione è confermata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale n. 51/1992 con nota di G. FALSITTA, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 2, 1992, p. 576. Nell'ambito dei rapporti solidali il fondamento di giustizia si riassume nell'espressione "da ciascuno secondo capacità, a ciascuno secondo i bisogni" *cfr.* F. FORTE, voce *Principi di Economia finanziaria*, in *Trattato di economia pubblica*, I, Utet, Torino, 1980, p. 621. *Contra* si veda F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino 1970.

⁵⁸⁵ I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 12 e ss.; G. GAFFURI, *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, in *Rassegna Tributaria*, 5, 2013, p. 983 secondo il quale la capacità contributiva viene a costituire un argine

Viceversa un'altra teoria, cd. distributiva, individuava nella capacità contributiva la mera fissazione di un criterio di riparto delle spese, in base al quale è consentito al legislatore ripartire le spese pubbliche discrezionalmente, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non arbitrarietà, attraverso scelte di ordine sociale informate al perseguimento d'interessi generali che possono prescindere dal riferimento ad una ricchezza del contribuente avente contenuto patrimoniale, e sottoporre a tassazione anche coloro che realizzano presupposti socialmente rilevanti, valutabili economicamente con riguardo alle diverse possibilità dei soggetti passivi di realizzare i propri bisogni⁵⁸⁶.

Questa interpretazione ricostruisce la logica della capacità contributiva in senso egualitario, come strumento per eliminare le diseguaglianze che possono derivare da posizioni di vantaggio del soggetto non misurabili secondo i tradizionali indici economici⁵⁸⁷.

contro la pressione fiscale “per custodire, almeno la sopravvivenza economica e produttiva del soggetto che la patisce”; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, p. 37 e 192. I sostenitori di questa tesi criticavano fortemente l'orientamento della giurisprudenza costituzionale che legittimava le scelte del legislatore includendole nella sfera d'insindacabile discrezionalità del legislatore.

⁵⁸⁶ Le radici della visione solidaristica della capacità contributiva vanno ricondotte alle teorie sulla causa applicate da San Tommaso d'Aquino al tributo, si rinvia sul punto a A. AMATUCCI, *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2013, 3, pp. 477 e ss. Tra i sostenitori dell'orientamento solidarista con le dovute differenze si veda G. LOMBARDI, *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria*, in *Temi Tributari*, 1964, pp. 597 e ss.; S. F. COSCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7/8, 2004, pp. 823 e ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 145 e ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 243 e ss.; F. GALLO, voce *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, pp. 303 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2002, p. 310-311; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, pp. 1 e ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e comunità*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, pp. 39 e ss. il quale pur sostenendo una concezione solidaristica afferma il carattere vincolante del principio della capacità contributiva; L. F. NATOLI, A. BUCCISANO, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, nn. 2-3, 2004, pp. 433 e ss.; A. FEDELE, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014, pp. 3-12; F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2015, p.780 sostiene la tassabilità di una “persona sociale” componente della comunità per le sue “capacitazioni” o “possibilità” senza che sia richiesto un saldo patrimoniale attivo come condizione insuperabile di legittimità della tassazione.

⁵⁸⁷ S. DORIGO, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2014, p. 206-207. Si veda R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 59 «La

Non sono mancate poi teorie ibride che ricercavano un compromesso tra le posizioni precedenti, identificando nell'articolo 53 della Costituzione, sia il fondamento solidaristico che il limite garantistico del dovere di concorrere alle spese pubbliche, senza alcuna contraddizione⁵⁸⁸.

ii L'individuazione della capacità contributiva nei tributi con finalità ambientale

Come si evince dalla prima parte di questa ricerca, il sistema fiscale contemporaneo svolge al tempo stesso una funzione fiscale ed extrafiscale⁵⁸⁹.

Accanto alla funzione di reperire le risorse necessarie per lo svolgimento delle attività istituzionali, il tributo ambientale ha lo scopo d'indirizzare le scelte dei consumatori e dei produttori verso una maggiore responsabilità ambientale.

Uno dei settori in cui l'uso di tributi extrafiscali è particolarmente importante è proprio l'ambiente, si tratta di prelievi la cui connotazione ambientale deriva proprio dalla funzione di protezione dell'ambiente connessa alla loro istituzione o all'utilizzo del loro gettito.

Riguardo ai tributi con finalità ambientale, non è necessario prendere posizione sulla capacità contributiva, entrando nel merito di quello che resta un dibattito manicheo e ideologico.

funzione della razionale ripartizione dei carichi pubblici tra i consociati impone dunque di tenere conto, nella determinazione della partecipazione dei consociati alle spese pubbliche anche delle facoltà di scelta espresse dagli stessi nella soddisfazione dei propri bisogni ed interessi, attraverso la fruizione di utilità fornite da beni o da altri soggetti.

⁵⁸⁸ In senso favorevole si rinvia all'opinione di P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, pp. 57 «norma bisemantica, destinata ad indicare un interesse della comunità alla configurazione efficace ed efficiente del sistema tributario ai fini della ottimizzazione del gettito fiscale ed un interesse garantistico in funzione difensiva della sfera individuale»; in questo senso anche R. CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1988, p. 485-490, mentre in senso contrario si rinvia a G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Cedam, Padova, 1992, p. 24.

⁵⁸⁹ Così, F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin. Sci. Fin.*, 1997, p. 486 e ss., il quale rileva che nell'epoca moderna «più si accresce la funzione fiscale, vale a dire più sono necessarie risorse per far fronte ad una spesa pubblica crescente, più si accentua la funzione extrafiscale»

Difatti, sia aderendo alla concezione tradizionale della capacità contributiva, che alla visione più progressista, non si esclude la possibilità di utilizzo della norma tributaria per finalità extrafiscale seppure sulla base di argomentazioni differenti.

La dottrina garantista non equipara la capacità contributiva alla capacità economica⁵⁹⁰, perché ritiene che ai fini della quantificazione del prelievo abbiano rilievo anche altre norme della Costituzione che garantiscono beni meritevoli di tutela, tra cui si possono annoverare gli articoli 9 e 32 della Costituzione, posti a fondamento della tutela costituzionale dell'ambiente⁵⁹¹.

Questa impostazione giustifica un trattamento più gravoso per capacità economiche non utilizzate in conformità ai valori costituzionali, senza però conferire discrezionalità al legislatore, che risulta pericolosa nei periodi di crisi, quando si cede più facilmente al fascino di prelievi introdotti per esigenze di gettito.

L'opinione riformista invece lascia ampi spazi al legislatore tributario, per la determinazione del contenuto concreto del principio di capacità contributiva, per adeguare la base d'imposizione ai mutamenti economico-sociali, nonché politici della società⁵⁹², affinché nella definizione delle fattispecie imponibili il legislatore

⁵⁹⁰ Deduce la capacità contributiva *in primis* dalla forza economica di un soggetto e quindi dal suo complessivo potere su beni e servizi, ma non si escludono tutte le manifestazioni della stessa.

⁵⁹¹ Per comprendere perché la dottrina fa riferimento all'articolo 32 della Costituzione occorre ricordare che l'art. 9 della Costituzione, è da sempre letto in parallelo con l'articolo 32 Cost, inteso come diritto dell'individuo e, al tempo stesso, interesse della collettività alla salute. Dottrina e giurisprudenza, in uno sforzo esegetico ampliativo della portata del dettato costituzionale, hanno progressivamente esteso l'ambito della tutela garantita alla salute pubblica, sino a ricomprendervi un "diritto alla salubrità dell'ambiente" sul rilievo che ogni atto lesivo avente ad oggetto l'integrità e la salubrità dell'ambiente, ricade inevitabilmente anche sugli aspetti relativi alla salute umana. Proprio in ragione di una lettura congiunta degli artt. 9 e 32 Cost., la Corte Costituzionale nella sentenza n. 210/1987, afferma la concezione "unitaria" dell'ambiente, che comprende «la conservazione, la razionale gestione ed il miglioramento delle condizioni naturali (aria, acque, suolo e territorio in tutte le sue componenti), la esistenza e la preservazione dei patrimoni genetici terrestri e marini, di tutte le specie animali e vegetali che in esso vivono allo stato naturale ed in definitiva la persona umana in tutte le sue estrinsecazioni». Grazie alla sua intensa attività interpretativa, la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto la natura di valore costituzionale. Recentemente si è espressa affermando che "in una corretta e moderna concezione l'ambiente costituisce un valore costituzionale dal contenuto integrale.

⁵⁹² In tal senso G. A. MICHELI, p. 23 il quale sostiene che «rimane un assai largo margine alla libertà del legislatore, il quale, a seconda delle esigenze finanziarie, economiche politiche e sociali potrà prendere in considerazione questo o quel fatto per considerarli rivelatori della capacità contributiva, cioè della idoneità a dimostrare che il soggetto può concorrere alle spese dell'ente in una data misura»; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 230.

possa rivolgere la sua attenzione a tutti i valori oggetto di tutela costituzionale⁵⁹³, tra cui è ricompreso anche l'ambiente.

Di conseguenza, entrambe le letture legittimano pienamente il legislatore al perseguimento di interessi extrafiscali, purché degni di tutela a livello costituzionale. Come già evidenziato in precedenza, l'ambiente seppure non annoverato specificamente nella Costituzione italiana, rappresenta senz'altro un interesse costituzionalmente tutelato grazie all'opera di dottrina e giurisprudenza⁵⁹⁴.

⁵⁹³ P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO I tributi e l'ambiente, Giuffrè, Milano, 1996 p. 121 il quale richiama F. MOSCHETTI *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova, 1994, p. 263 e ss. il quale afferma che «nella qualificazione della ricchezza hanno altresì rilevanza le altre norme della Costituzione che indicano certi beni giuridici come oggetto di particolare tutela e promozione», giustificando la tassazione ambientale sulla base di consumi «dannosi rispetto al bene giuridico della salute di cui all'art. 32, I comma, o al bene giuridico dell'ambiente di cui all'articolo 9, II comma.»

⁵⁹⁴ La Costituzione italiana, come altre costituzioni europee nate nel dopoguerra, non presenta espliciti riferimenti all'ambiente, in quanto in quegli anni non era diffusa una sensibilità ambientale. L'unico riferimento costituzionale all'ambiente è contenuto nel secondo comma dell'articolo 9 che individua «la tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico della nazione» tra i compiti assegnati alla Repubblica. È grazie all'opera della dottrina e della giurisprudenza se attualmente possiamo annoverare l'ambiente tra gli interessi costituzionali. A tal fine bisogna ricordare i contributi della dottrina nel tentativo di definizione del paesaggio come «la forma del paese, creata dall'azione cosciente e sistematica della comunità umana che vi è insediata, in modo intensivo o estensivo, nella città o nella campagna, che agisce sul suolo che produce segni nella sua cultura», ed ha ampliato questa nozione fino a ricomprendere «ogni preesistenza naturale, l'intero territorio, la flora e la fauna, ogni intervento umano che operi nel divenire del paesaggio qualunque possa essere l'area in cui viene svolto», cfr. A. PREDIERI, *Paesaggio*, in Enciclopedia Giuridica, p. 152. Fondamentale è stata poi l'opera della giurisprudenza costituzionale che ha continuato ad ampliare il significato del termine paesaggio fino ad intenderlo come valore estetico-culturale, la cui tutela non può realisticamente essere concepita in termini statici, ma, *a contrariis*, deve attuarsi dinamicamente e cioè tenendo conto delle esigenze poste dallo sviluppo socio-economico del paese per quanto la soddisfazione di esse possa incidere sul territorio e sull'ambiente (sentenza n. 4 del 1985). Tale giurisprudenza contribuisce ad alimentare una visione dell'articolo 9 della costituzione come norma programmatica la cui lettura ha subito nel tempo una costante evoluzione. Una parte della dottrina prevalente si orientava verso la frammentarietà del concetto di ambiente, che assumerebbe diversi significati a seconda dei settori in cui viene ad essere richiamato, in tal senso si rinvia a M. S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 1, 1973, 15 e ss.; *ID.*, *Primi rilievi sulla nozione di gestione dell'ambiente e di gestione del territorio*, ivi, n. 2, 1975, p.479 e ss. *A contrariis* si ponevano gli autori che invece rintracciavano un germe del concetto di ambiente nella carta costituzionale in relazione alla tutela degli interessi diffusi, sul punto si rinvia a A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1975, pp. 351 e ss.; A. CORASANITI, *La tutela degli interessi diffusi davanti al giudice ordinario*, in Rivista di Diritto Civile, n.1, 1978, p. 180; F. G. SCOCA, *Tutela dell'ambiente: la difforme utilizzazione della categoria dell'interesse diffuso da parte dei giudici amministrativo, civile, contabile*, in Diritto e Società, 1985, p.637 e ss. La Corte Costituzionale intervenne con la sentenza 641/1987 affermando una posizione eclettica, sostenendo che le differenti discipline che tutelano l'ambiente non sono in contrapposizione con una natura unitaria del bene ambiente che

Il tributo con funzione ambientale assume generalmente la forma di un'imposta di scopo⁵⁹⁵, fondata su un presupposto economico, in ossequio all'articolo 53 della Costituzione, strumentalizzato all'obiettivo ambientale, il quale può consistere nel finanziamento di un servizio ambientale ovvero nel reperimento di risorse per la protezione dell'ambiente⁵⁹⁶.

Questa conclusione comporta la dimostrazione della compatibilità della figura del tributo con finalità ambientale con il principio di capacità contributiva.

iii L'individuazione della capacità contributiva nei tributi ambientali in senso stretto

A differenza del tributo con funzione ambientale maggiori problemi ha sollevato invece la figura del tributo ambientale in senso stretto, che nell'ordinamento italiano, come sopra specificato, assume la forma di un'imposta caratterizzata da

l'ordinamento protegge come elemento determinante della qualità della vita. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a B. CARAVITA, A. MORRONE, *La giurisprudenza costituzionale in materia ambientale nel 1994*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 2, 1996, p. 355 e ss.; B. CARAVITA DI TORITTO, *Costituzione, principi costituzionali e tecniche di normazione per la tutela dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto* vol. I, Olschki, Firenze, 1999, p. 175- 215; M. CECCHETTI, *Il principio costituzionale di unitarietà dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e diritto* I, Olschki, Firenze, 1999, p. 257-274. La Corte Costituzionale italiana ha riconosciuto la tutela ambientale quale valore costituzionale garantito che consente «l'istituzione da parte dello Stato, nell'esercizio della sua generale potestà impositiva, di tributi che, per la materia imponibile colpita e per la loro disciplina, possano definirsi "ambientali" nel senso che essi abbiano anche effetti di incentivo o disincentivo di condotte, rispettivamente favorevoli o pregiudizievoli per l'ambiente» così Corte Costituzionale, sentenza n. 507 del 18 novembre 2000.

⁵⁹⁵ Alcuni autori avevano sostenuto l'impossibilità di introdurre imposte di scopo in virtù del divieto vigente nell'articolo 39 del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440, ma tale tesi è stata superata sulla base dell'orientamento che riteneva possibile derogare alla disposizione del testo unico sulla contabilità di Stato che prevedeva l'indistinta destinazione di tutte le entrate pubbliche, in quanto norma ordinaria.

⁵⁹⁶ F. GALLO, F. MARCHETTI *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1999, p. 377; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, pp. 31 e ss. secondo cui «l'articolo 53 della Cost. non risulta necessariamente violato da quelle norme che delimitano o estendono l'ambito di applicazione di determinati tributi individuando indici di potenzialità economica in ragione di considerazioni ulteriori rispetto alla mera capacità patrimoniale dei soggetti passivi e, in specie, in funzione della incentivazione o disincentivazione di determinati comportamenti dei consociati. In queste ipotesi, il cui tipico esempio è quello dei tributi extrafiscali [...], le norme tributarie concorrono a soddisfare ulteriori e specifiche esigenze, riconosciute e tutelate dall'ordinamento, con le quali la funzione fiscale può essere coordinata».

una relazione diretta e causale tra il presupposto d'imposta e l'unità fisica che produce o può produrre un danno all'ambiente⁵⁹⁷.

Questa imposta ambientale per essere ammissibile nell'ordinamento giuridico italiano deve rispettare il principio di capacità contributiva contenuto all'articolo 53 della Costituzione.

Alcuni autori per ovviare al problema della rilevanza economica del presupposto ambientale hanno ricostruito il tributo ambientale come tassa dovuta a fronte di un servizio pubblico di risanamento ambientale⁵⁹⁸.

In tale evenienza si supererebbe la questione del rispetto del principio di capacità contributiva, dal momento che la tassa deve ispirarsi al principio del beneficio, ed essere pertanto commisurata alla controprestazione che il contribuente riceve dal servizio⁵⁹⁹.

⁵⁹⁷ F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., p. 111.

⁵⁹⁸ In tal senso si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 23 e ss.; P. LAROMA JEZZI, *I tributi ambientali*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2002, p. 324; L. DEL FEDERICO, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 102 «I tributi solidaristici, denominati anche “tributi a titolo contributivo” (o meglio redistributivo), sono caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, *rectius* dal finanziamento dei servizi indivisibili (...). Per tali tributi l'equo e ragionevole criterio di riparto non può che essere la capacità economica “solidaristica”. Per i tributi paracommutativi l'equo e ragionevole criterio di riparto non può che rivenirsi nella responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata, ovvero nella necessità di compensare la situazione di vantaggio che il contribuente». In senso contrario si veda P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004, p. 282; *ID.*, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, op. cit., p. 112 il quale ritiene che anche la tassa debba ispirarsi al principio di capacità contributiva in quanto strumento per realizzare il concorso alle spese pubbliche «se è utilizzata per rendere effettivo il concorso alle spese pubbliche, anche la tassa, come l'imposta, deve essere disciplinata nell'osservanza del principio di capacità contributiva, mentre tale vincolo legale non si pone con riferimento alla categoria residuale delle altre prestazioni patrimoniali non aventi carattere impositivo nel senso sopra precisato di decurtazione autoritativa del patrimonio individuale senza una corrispondente erogazione di utilità».

⁵⁹⁹ Il problema dell'applicazione del principio di capacità contributiva alle tasse ha suscitato un forte dibattito che ha alimentato opinioni discordanti. In senso contrario all'estensione alle tasse della capacità contributiva si sono espressi G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, pp. 9 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op.cit., pp. 27 e ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2007, p. 8, ritiene che i prelievi realizzati con le tasse e con i “prezzi pubblici”, a differenza delle imposte, si giustificano solo in relazione all'utilità che il singolo ricava da attività dell'ente pubblico a lui riferibile, prescindendo totalmente da indici di capacità contributiva; inoltre, il carattere impositivo del prelievo sarebbe del tutto ravvisabile anche nei “prezzi pubblici”, in quanto, nonostante la natura contrattuale della fonte, la determinazione unilaterale delle tariffe dei servizi essenziali riservati alla mano pubblica, deve assimilarsi ad una vera e propria imposizione di prestazione patrimoniale. Mentre in senso favorevole si veda A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 19, il quale osservò che «l'inapplicabilità dell'art. 53 Cost. alla tassa potrebbe, pericolosamente, risolversi nell'eliminazione di qualsiasi possibilità di controllo sulle scelte del

Tuttavia una simile ricostruzione, come sostenuto nel capitolo precedente, si scontra con numerose obiezioni.

Innanzitutto violerebbe la *ratio* che soggiace al principio del “chi inquina paga” che ispira non solo attività riparatorie, quanto soprattutto operazioni di prevenzione del deterioramento ambientale. Concepire il tributo ambientale come tassa significherebbe assegnare al “chi inquina paga” esclusivamente una funzione riparatoria, e non di prevenzione, in contraddizione con gli orientamenti internazionali ormai prevalenti, che cercano di arretrare la tutela dell’ambiente.

Tale ricostruzione circoscriverebbe poi l’ambito di applicazione dei tributi ambientali a quei danni ambientali che prevedono uno specifico servizio di risanamento, escludendo tutte quelle ipotesi in relazione alle quali non sussiste uno specifico servizio⁶⁰⁰, come ad esempio le emissioni inquinanti, e limiterebbe le risorse utilizzabili a quelle risultanti dalla corrispettività con il servizio richiesto e utilizzato dal contribuente, senza assolvere al carattere incentivante che costituisce un requisito indispensabile per l’efficacia della fiscalità ambientale.

Inoltre una visione meramente riparatrice del tributo ambientale ne stravolge la natura, riconducendolo agli strumenti risarcitori, quale autorizzazione ad inquinare, salvo poi addebitare all’inquinante il costo della riparazione⁶⁰¹.

In accordo con quanto sostenuto da una parte della dottrina, l’attività di protezione dell’ambiente dovrebbe invece essere più opportunamente finanziata con

legislatore ordinario, che risulterebbe libero di istituire qualunque forma di prelievo, purché correlato alla prestazione di servizi pubblici “divisibili” ». Lo stesso autore ritiene che il principio di capacità contributiva debba trovare applicazione in relazione a tutte le forme di finanziamento dei servizi pubblici essenziali, indipendentemente dalla particolare denominazione o qualificazione, come tassa, corrispettivo, prezzo, in tal senso in *ID.*, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2, 1971, pp 23 ss., Dello stesso avviso Tesauro rileva che, per i servizi pubblici essenziali, il legislatore deve sempre tener conto della possibilità del singolo di far fronte all’onere economico e che, pertanto, né la tassa né il prezzo pubblico, sono fuori dalla previsione di cui all’art. 53 Cost., si rinvia a F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Utet, Torino 2000, p. 67. La dottrina da ultimo citata, enfatizzando la funzione dei tributi di consentire l’equa ripartizione delle pubbliche spese, perviene così ad includere nel novero dei tributi anche i prezzi dei servizi pubblici essenziali.

⁶⁰⁰ In tal senso si esprime P. SELICATO, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, op. cit., p. 275.

⁶⁰¹ In tal senso si esprimono F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, op. cit., pp. 304-305; P. PURI, *La produzione dell’energia elettrica tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, 2014, p. 10309 e ss.

strumenti di fiscalità generale piuttosto che tramite il ricorso all'istituto della tassa⁶⁰².

Una volta spiegate le motivazioni che conducono questo studio a preferire la ricostruzione del tributo ambientale in termini d'imposta, occorre affrontare il problema della rilevanza economica del presupposto dell'imposta ambientale.

Tradizionalmente gli indici di capacità contributiva sono rappresentati dal reddito, dal patrimonio e dal consumo, mentre con riferimento al tributo ambientale, come sopra illustrato, l'Unione Europea annovera tra le unità fisiche suscettibili d'integrare il presupposto del tributo ambientale, il consumo di prodotti inquinanti, l'utilizzo di risorse ambientali scarse ovvero le emissioni inquinanti.

L'approccio interpretativo che si fonda sulla concezione tradizione della capacità contributiva, ritenendo prevalente l'interesse della tutela della posizione proprietaria del contribuente, ritiene ammissibili esclusivamente presupposti che esprimano la capacità di contribuire alle spese pubbliche. Sicché, questa impostazione ritiene ammissibili quali presupposti dell'imposta ambientale, esclusivamente la produzione ed il consumo di sostanze inquinanti, in quanto compatibili con l'articolo 53 della Costituzione, perché suscettibili di essere economicamente valutati, al contrario appare di difficile soluzione la questione relativamente alle emissioni, insuscettibili di valutazione economica.

I sostenitori dalla lettura più progressista della capacità contributiva, hanno invece operato differenti tentativi per cercare di allargare le maglie di questo principio, al fine di ricomprendere la figura del tributo ambientale in senso stretto in tutte le sue forme.

Tutte le differenti ricostruzioni cercano di sfumare il requisito dell'economicità del presupposto d'imposta, slegandolo dalle tradizioni forme di ricchezza⁶⁰³,

⁶⁰² In tal senso si sono espressi F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., p. 381-382. In senso più favorevole alla tassa si sono espressi S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2014, p. 228. La ricostruzione che si sta svolgendo in questa tesi privilegia l'imposta ma non esclude la possibile sussistenza di tributi ambientali ricostruiti attingendo allo schema della tassa.

⁶⁰³ F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1999, p.138 affermano che «Di fronte ad unità fisiche (quali le emissioni) difficilmente suscettibili, in sé considerate, di una valutazione economica, potrebbe forse raggiungersi una visione unitaria del problema se si passasse attraverso la riconsiderazione del principio di capacità contributiva, nella sua accezione più classica. Bisognerebbe cioè abbandonare la tesi ormai consolidata - e forse storicamente troppo datata - secondo cui l'articolo 53 Cost. imporrebbe che il presupposto del tributo debba sempre esprimere un'attitudine o forza economica

fondandolo su posizioni di vantaggio che giustifichino un maggior carico tributario sul contribuente inquinatore.

Alcuni autori hanno applicato ai tributi ambientali le medesime argomentazioni che hanno indotto la Corte Costituzionale⁶⁰⁴ a ritenere costituzionalmente legittima l'IRAP⁶⁰⁵. La giurisprudenza costituzionale ha sostenuto l'assoggettabilità ad imposizione d'indici atipici, nella specie si trattava del valore aggiunto, una grandezza diversa rispetto al reddito, ed antecedente alla sua formazione. Il valore aggiunto fu considerato una nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva o di scambio, che viene assoggetta ad imposizione mediante IRAP.

Si legittimavano così un'ampia gamma d'indici di capacità contributiva collegati con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica⁶⁰⁶.

e optare per quelle opinioni minoritarie secondo cui il principio costituzionale di capacità contributiva ammetterebbe anche diversi criteri di collegamento fra il concorso alle spese pubbliche e il presupposto del tributo».

⁶⁰⁴ Corte Costituzione, sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2001, p. 833.

⁶⁰⁵ In senso contrario si è espresso G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 2000, p. 1646 affermando la diversità delle problematiche affrontate nei casi in questione. Secondo la sua ricostruzione l'IRAP porrebbe un problema di costituzionalità "classica", circa l'idoneità della ricchezza colpita ad esprimere capacità contributiva, mentre i tributi ambientali hanno lo scopo di far gravare sulle imprese i costi ambientali che normalmente non sono insiti all'attività produttiva, per realizzare il valore costituzionale ambientale. Questi ultimi perciò potrebbero essere ricondotti nell'alveo delle prestazioni indennitarie, risarcitorie. Per una più approfondita analisi sulle questioni derivanti dall'IRAP rinvia a A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.1, 1998, pp. 453 e ss.; G. ANGELINI, G. CROCE, *La Consulta afferma la legittimità dell'IRAP*, in *Il nuovo diritto*, n.9, 2001, pp. 873 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 2002, pp. 292 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2001, pp. 860 e ss.; A. BODRITO, *La Corte costituzionale si pronuncia sull'IRAP*, in *Corriere Tributario*, n. 26, 2001, pp. 1969 e ss.; P. BONAZZA, *IRAP, principio di capacità contributiva e Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, n. 21, 2002, pp. 1549 e ss.; F. BRIGHENTI, *La Corte costituzionale esclude dall'IRAP i professionisti "non organizzati"*. *Appunti a margine della sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, n.12, 2001, pp. 893 e ss.; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di IRAP*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2002, pp. 856 e ss.; G. CORASANITI, *IRAP: gli elementi della fattispecie imponible, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2001, pp. 971 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La Consulta salva l'IRAP?*, in *Bollettino Tributario*, n. 12 2001, pp. 891 e ss.; G. MARONGIU, *IRAP, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.4, 2001, pp. 666 e ss.; U. PERRUCCI, *Professionisti e IRAP dopo la sentenza della Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, n.5, 2002, pp. 337 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 10, 2001, pp. 1979 e ss.

⁶⁰⁶R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei.*, op. cit. p. 71

Questo approccio evolutivo sembra essere avvalorato dalle nuove forme di tassazione delle *digital economy* che sempre più devono ricercare nuove basi imponibili per tutelare l'interesse fiscale⁶⁰⁷. Alcuni studiosi hanno addotto a sostegno di questo orientamento riformista la giurisprudenza della Corte Suprema americana relativa all'*Obamacare*⁶⁰⁸, che pone a fondamento del tributo la cd. capacità contributiva del "non fare"⁶⁰⁹.

L'idea che si sta sempre più diffondendo è che esistono forme di ricchezza che non si esauriscono nel mercato⁶¹⁰, la cui salvaguardia non riguarda singoli

⁶⁰⁷ Si fa riferimento alla cd. *bit tax*, forma di tassazione dei flussi informatici la cui prima teorizzazione si fa risalire ad Arthur Cordell, un economista canadese che la presentò per la prima volta ad un convegno nel 1994. Questi in realtà individua in Adam Smith, il fautore di un'idea di ricchezza svincolata dai canoni tradizionali si veda A. SMITH, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*, Londra, 1776, tradotto da Alberto Campolongo, Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni, Torino, 1950. Per un'analisi completa si veda A. CORDELL, *New taxes for a new economy*, in *Government Information in Canada*, vol. 2, n. 4, 1996. L'idea di una nuova forma di flussi telematici fu anche affermata dall'*High Level Group of Experts* (HGL) nominato dalla Commissione Europea nel 1995, che concluse i suoi lavori circa due anni con la Raccomandazione n. 8 ("Mantenere i cespiti fiscali nazionali in un contesto che diventa via via più globale"), citata integralmente da P. VALENTE, F. ROCCATAGLIATA, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, p. 5517, nella quale si suggeriva di «prendere in esame l'eventualità di condurre ricerche su sistemi alternativi di tassazione» e si osservava che «la bit tax potrebbe costituire una di queste alternative», pur riconoscendosi che «la sua configurazione e la sua attuazione richiedono uno studio più approfondito». La proposta dell'introduzione della *bit tax* non ha trovato il favore della dottrina ed è stata accantonata dalle istituzioni europee. Nella Comunicazione COM(97)157 del 15 aprile 1997, la Commissione Europea, ha scartato l'istituzione di un tributo del tipo della *bit tax* ritenendo che «una simile azione sarebbe inutile perché tutte le transazioni elettroniche sono già soggette ad IVA». Nell'ultimo decennio si sono riaccesi i riflettori sulle difficoltà di tassare il commercio elettronico. I problemi derivanti dalla digital economy sono stati posti al centro dell'azione coordinata dall'OCSE in tema di BEPS, che ha dedicato l'*Action 1* al tema della *digital economy*, sul punto si rinvia a OCSE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parigi, 2018.

⁶⁰⁸ Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, sentenza del 28 giugno 2012, *National Federation of Independent Business e altri v. Sebelius*, nn. 11-393, 11-398, 11-400, 28-567 US, 36 pubblicata per esteso in *Diritto e Pratica Tributaria internazionale*, 2012, 4.

⁶⁰⁹ Si rinvia a T. ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto d'imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte Suprema degli USA*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2012, pp. 1295-1303. La Corte ha sostenuto la possibilità di far dipendere la capacità contributiva da un comportamento valutato dal legislatore come negativo, e che si vuole correggere, nel caso di specie la non sottoscrizione di una copertura sanitaria. I giudici americani hanno legittimato il legislatore a valutare la capacità contributiva non solo sulla base d'indicatori di mercato ma anche sul criterio di equità per tutti, di solidarietà sociale ed economica.

⁶¹⁰ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Principi interni ed europei*, op. cit., p. 62 che rinvia in nota n. 29 ad un Rapporto della Commissione Economica alla Costituente, Vol. 5 – finanza, Roma, 1946, cap. I-IV per dare prova che già in sede di Assemblea Costituente emerse il problema dei criteri di ripartizione del prelievo, i quali essendo più politici che giuridici, risultano soggetti a cambiamenti delle condizioni storiche, economiche e politiche. Si veda anche L. PALADIN, *Esiste un «principio di ragionevolezza» nella giurisprudenza costituzionale?*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Atti del Seminario di studi, Roma,

individui ma una collettività, e la cui valutazione può fondarsi su posizioni di vantaggio che giustificano un maggior carico tributario sul contribuente inquinatore.

Si tratterebbe di indici socialmente rilevanti non riconducibili a quelli tradizionali⁶¹¹.

Secondo tale impostazione l'utilizzo di risorse scarse e deteriorabili costituisce una situazione di dominio sulla natura che esprime un indice di capacità contributiva misurabile attraverso la quantità di bene ambientale consumato o danneggiato.

Per alcuni studiosi «il vantaggio individuale che il fruitore del bene ambiente ottiene dalla sua attività inquinante a scapito della collettività, a fronte del “dominio” che, con la propria attività e con i propri mezzi egli è in grado di esercitare sulle risorse naturali, può costituire un fatto-indice di capacità contributiva valutabile *ex art. 53 della Cost.* come presupposto di un nuovo tributo»⁶¹². Sviluppando questa visione, all'appropriazione del bene ambiente conseguirebbe una maggiore capacità contributiva in quanto “bene di lusso” il cui utilizzo può integrare una maggiore attitudine alla contribuzione⁶¹³.

L'attività di utilizzo di risorse naturali scarse e limitate non sempre incide negativamente sul livello dei costi di produzione e positivamente sul livello dei ricavi dell'inquinatore⁶¹⁴, determinando una maggiore capacità contributiva.

Si concorda, infatti, con quanti ritengono che chi produce più inquinamento, perché utilizza di più l'ambiente, non sempre sia dotato di una maggiore capacità contributiva. Anzi, nella realtà, molte volte coloro che ricorrono a prodotti più

13-14 ottobre 1992, Milano, 1994, p. 164; F. GALLO, *Le ragioni del Fisco, etica e giustizia della tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007, p. 91.

⁶¹¹ Si rinvia a tal proposito a A. SEN, *Etica ed Economia*, Laterza, Roma-Bari, 2003; *ID.*, *Scelta, benessere, equità*, Il Mulino, Bologna, 2006.

⁶¹² P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004, p. 289. Già in precedenza alcuni autori aveva sostenuto che l'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata potesse rappresentare la capacità economica del soggetto che tiene una simile condotta cfr. A. AMATUCCI, *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1975, pp. 331 e ss.

⁶¹³ F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., p. 144 parlano del consumo del bene ambiente come consumo di un “bene di lusso” perché scarso.

⁶¹⁴ P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni tributarie*, op. cit., p. 196; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Principi interni ed europei*, op. cit., p. 71.

inquinati sono proprio coloro che non possono comprare prodotti meno inquinanti perché troppo costosi. E in tal caso l'imposizione ambientale così configurata potrebbe creare discriminazioni, ponendo sullo stesso piano situazioni differenti⁶¹⁵. Prescindendo da queste obiezioni inerenti al rischio di regressività dei prelievi ambientali, che come dimostrato nel capitolo precedente, possono essere superate dal legislatore con la predisposizione di misure *ad hoc*, si considera la teoria del consumo ambientale non idonea a rientrare sotto l'egida dell'articolo 53 della Costituzione.

Sarebbe preferibile una teoria più moderata che annoveri fra i tributi ambientali in senso stretto imposte indirette il cui ammontare risulti commisurato al danno ambientale arrecato. Non si colpisce la produzione o il consumo in sé considerato ma in quanto produttivo di un danno ambientale, il cui costo deve essere ripartito sui consociati⁶¹⁶. In altri termini per le imposte ambientali in senso stretto, l'inquinamento è assunto come parametro di calcolo del tributo, mentre l'esercizio dell'attività che produce l'inquinamento costituisce il presupposto del prelievo.

Tale ricostruzione, in adesione alla visione progressista della capacità contributiva, consentirebbe al legislatore di gravare fatti dotati di un connotato economico non prevalente, purché le sue scelte siano ragionevoli⁶¹⁷, e si rispettino i criteri di coerenza interna ed esterna del tributo⁶¹⁸.

In tal modo, si potrebbe superare la rigidità della teoria tradizionale e giustificare le imposte sulle emissioni, quali ad esempio l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa. Tale modello rispetta il principio di capacità contributiva, perché il suo presupposto è costituito dall'attività industriale che emette nell'aria anidride solforosa (che ha natura economica), mentre la quantificazione dell'imposta

⁶¹⁵ S. DORIGO, P. MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, p. 220 «i beni ambientali, in quanto scarsi, possono rappresentare “beni di lusso”, ma che la condizione di coloro che se ne appropriano, in molti casi non evidenzia alcuna situazione di privilegio idonea ad essere ricondotta neppure alla nozione innovativa di capacità contributiva».

⁶¹⁶ F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999, p.145.

⁶¹⁷ Fiorentino afferma che «Non pare azzardato affermare che in tale «moderna» accezione della capacità contributiva possa assumere rilievo anche una sorta di oggettiva «meritevolezza sociale» [ad es. chi inquina paga (più imposte), ovvero chi produce «innovando» paga meno imposte], non più esclusivamente limitata alla tutela della persona (come avvenuto in passato, ad es. per affermare l'intassabilità del minimo vitale), purché razionalmente valutabile in termini economici.», si veda S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Esi, Napoli, 2017, p.44.

⁶¹⁸ In tema di coerenza interna ed esterna si rinvia alle considerazioni di S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Esi, Napoli, 2017, p. 45.

avviene in base alla quantità di sostanza inquinante emessa in ragione del tipo di combustibile impiegato e delle ore di attività. In questo modo si supererebbe la problematica dell'economicità del presupposto, perché l'inquinamento non rileva come presupposto ma come parametro di legittimità dell'imposta che deve essere valutato in merito alla sua coerenza e ragionevolezza⁶¹⁹.

La tesi appena esaminata appare una soluzione di compromesso che consente al legislatore di stare al passo con la mutevole realtà economica, senza però rinunciare alle garanzie derivanti dell'articolo 53 della Costituzione.

iv La coerenza e razionalità del prelievo ambientale

Come messo in evidenza da alcuni autori, il rispetto del principio di capacità contributiva si esprime oggi quale esigenza di razionalità e coerenza delle scelte del legislatore tributario⁶²⁰.

Riconducendo questa impostazione sul piano della fiscalità ambientale, come precedentemente affermato, per poter giustificare la maggiore imposizione gravante sull'inquinatore in termini di capacità contributiva, si dovrà provare la coerenza e razionalità del prelievo⁶²¹.

Il criterio della razionalità risulterà soddisfatto allorché il tributo ambientale si ponga in termini di attuazione di valori costituzionali. E certamente, il processo di costituzionalizzazione della tutela ambientale, ha reso tale prelievo espressione degli articoli 9 e 32 della Costituzione.

⁶¹⁹ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Principi interni ed europei*, op. cit., p. 76.

⁶²⁰ S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Esi, Napoli, 2017, p. 45. De Mita pone in evidenza che la discrezionalità del legislatore non può mai oltrepassare i limiti della razionalità, creando "mostri fiscali" che diano luogo a prelievi non giustificati da un solido ancoraggio alla capacità economica richiamata dall'articolo 53 Cost., si rinvia a E. DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in "La costituzione economica a quarant'anni dalla approvazione della Carta fondamentale", Atti del Convegno di Milano, 6-7 maggio 1988, Milano 1990, p.393.

⁶²¹ Fiorentino descrive il controllo di coerenza come verifica di una coerenza interna ed esterna. La prima volta a verificare la conformità del prelievo alla sua *ratio* istitutiva, mentre la seconda consisterebbe nel valutare la razionale collocazione del tributo nel sistema, *cf.* S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Esi, Napoli, 2017, p. 45

Il prelievo ambientale integrerà invece il requisito della coerenza quando ogni suo elemento sarà strutturato nel rispetto della *ratio* ecologica che lo ha istituito.

Di conseguenza, l'ammontare del tributo dovrà essere oggettivamente parametrato all'inquinamento determinato dal prodotto o attività inquinante oggetto di produzione o consumo, sulla base di risultanze tecnico-scientifiche che commisurano il prelievo all'inquinamento prodotto⁶²².

b I tributi ambientali ed il principio di progressività

La fiscalità ambientale rileva anche sotto l'ambito di applicazione dal principio di progressività⁶²³ vigente nell'ordinamento italiano, in particolare per la possibilità di conciliare un sistema fiscale ecocompatibile con il principio sancito dall'art. 53, comma 2, della Costituzione italiana⁶²⁴.

⁶²² F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 1999, p. 388.

⁶²³ Con riferimento al criterio di progressività quale principio cui deve improntarsi il sistema tributario nel suo complesso, si veda senza alcuna pretesa di esaustività F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1952, pp. 301 e ss.; G. GRECO, *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione italiana*, in *Giurisprudenza Italiana*, n.1, 1955, pp. 387 e ss.; A. GIORGETTI, *I principi tributari della nuova Costituzione italiana*, in *Il risparmio*, 1956, pp. 530 e ss.; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989, pp. 84 e ss. In prospettiva critico-evolutiva si veda da ultimo G. TREMONTI, *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati e utilizzabili*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.1, 1984, pp. 89 e ss.; G. TREMONTI, *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'IRPEF e la questione della progressività. il caso dell'italia*, in *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1999, p. 3 e ss.; F. GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2004, pp. 10003 e ss.; *ID.*, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4, 2013, pp. 321 e ss.; G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2013, p. 1049 e ss.; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, Bologna, 2014; M. BEGHIN, *La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività*, in *Corriere Tributario*, n. 39, 2014, pp. 2989 e ss.; A. GIOVANNINI, *Equità, impositiva e progressività*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2015, pp. 10675 e ss.; P. LIBERATI, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 2018, pp. 30 e ss.

⁶²⁴ P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, op. cit., p. 123-124.

Occorre innanzitutto affermare che il principio di progressività rappresenta lo strumento per dare corpo all'equità⁶²⁵. Tramite questo principio si compie un passo ulteriore rispetto alla capacità contributiva, richiedendo, non soltanto che chi più ha più paghi, ma che paghi in misura più che proporzionale rispetto alla propria ricchezza. Esso è entrato a far parte del sistema giuridico italiano con la Costituzione del 1948, sostituendo il principio di proporzionalità vigente nello Statuto Albertino⁶²⁶.

L'articolo 53, secondo comma, della Costituzione, è effettivamente caratterizzato da una certa indeterminatezza, insita soprattutto nel fatto che i criteri di progressività siano riferiti dal costituente al sistema tributario e non alle singole imposte, come più volte evidenziato dalla Corte Costituzionale⁶²⁷.

Secondo parte della dottrina la conseguenza di tale orientamento è che il secondo comma dell'art. 53 Cost. "esprime unicamente una linea di tendenza ed è, di fatto, inapplicabile, non essendo ipotizzabile la contestuale devoluzione al giudice delle leggi della verifica di costituzionalità delle norme disciplinanti la misura delle aliquote di tutti i tributi esistenti"⁶²⁸.

Il principio avrebbe quindi natura essenzialmente programmatica in quanto rivolto al legislatore e sarebbe insuscettibile, per il suo carattere generico, di comportare violazioni che conducano ad una declaratoria di illegittimità da parte della Corte Costituzionale⁶²⁹.

Il principio di progressività non impedisce l'introduzione di prelievi ambientali per due ordini di ragioni.

In primo luogo, proprio in virtù del fatto che, la progressività riguarda l'intero sistema tributario e non la singola imposta, il legislatore ha la possibilità di introdurre prelievi che s'ispirino ad altri criteri. Questa libertà probabilmente

⁶²⁵ A. GIOVANNINI, *Equità, impositiva e progressività*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2015, pp. 10677.

⁶²⁶ L'articolo 25 dello Statuto Albertino affermava che: "Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato".

⁶²⁷ Corte Costituzionale, sentenza n. 12 del 1960; sentenza n. 30 del 1964; sentenza n. 128/1966; sentenza n. 23 del 1968.

⁶²⁸ P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, op. cit., p. 124.

⁶²⁹ Per un'analisi critica sulla progressività si rinvia a G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1991; G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Liguori, Napoli, 1975.

deriva dalla necessità di lasciare al legislatore la possibilità di adeguare il sistema fiscale alle trasformazioni della società⁶³⁰.

Essendo il principio di progressività un strumento per realizzare un tributo equo, e poiché l'equità costituisce un concetto valoriale la cui percezione muta nel tempo, si deduce che anche la progressività rappresenta un concetto variabile.

In secondo luogo si concorda con la dottrina che osserva che l'introduzione di tributi ambientali non ostacola la progressività del sistema, anzi può favorirla⁶³¹.

Per tale motivo, non è detto che per realizzare la progressività del sistema si debba ricorrere soltanto al tradizionale criterio dell'imposizione sul reddito personale con aliquote crescenti, ma si potrebbe attingere ad altri strumenti.

Tra questi, alcuni autori hanno proposto l'introduzione di un'imposta sui consumi energetici⁶³², che assuma come presupposto il consumo globale di energia di ciascun soggetto passivo.

Nella loro visione, questo tipo di prelievo sarebbe di facile riscossione, caratterizzato da elevata resistenza all'evasione, nonché identificativo del livello di ricchezza del contribuente in termini economici, considerando il consumo energetico indicativo del livello di benessere di cui ciascun soggetto può disporre.

Come già evidenziato in precedenza, non si ritiene sempre ammissibile l'idea secondo cui i maggiori consumatori di energia siano i componenti dei ceti più agiati. Anzi si sostiene che, l'introduzione d'imposte indirette su tali tipi di consumi, se non accompagnata da idonee misure agevolative per i redditi più bassi, potrebbe incidere fortemente sui soggetti più deboli.

In tal caso per realizzare la progressività, sarebbe opportuno abbinare all'imposizione indiretta sul consumo di energia, l'applicazione di detrazioni

⁶³⁰ Sul punto si rinvia a R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 457.

⁶³¹ P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, op. cit., p. 124.

⁶³² Nell'esperienza italiana questa tesi fu avanzata dal professore Perrone Capano, sul punto si rinvia a R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 492-493. Nell'esperienza francese l'idea d'introdurre un'imposta unica sull'energia fu avanzata da Schueller. Sul punto si veda E. SCHUELLER, *L'impôt sur l'énergie*, Éditions du Rond-Point, Parigi, 1952; R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n. 3, 2016, pp. 281-293.

d'imposta o altri incentivi ad esso opportunamente collegati, in grado di compensare il carattere regressivo del prelievo con una più accentuata progressività delle imposte dirette.

A questo specifico riguardo, d'altro canto, è stato proposto di realizzare la progressività attraverso l'integrazione tra imposizione diretta e imposizione ambientale di tipo indiretto⁶³³.

Tale operazione rappresenterebbe un tentativo di riforma in senso ecologico del sistema fiscale, alla ricerca di un equilibrio tra l'imposizione energetica e l'imposizione sui redditi, senza sacrificare le esigenze di equità e redistribuzione.

II L'ammissibilità e la legittimità costituzionale della figura dell'agevolazione fiscale ambientale nell'ordinamento giuridico italiano

Prima di procedere all'analisi giuridica dei principi costituzionali rilevanti in tema di fiscalità ambientale appare opportuno ricostruire brevemente le teorie dottrinarie che hanno consentito l'introduzione della categoria concettuale dell'agevolazione fiscale nell'ordinamento italiano.

⁶³³ Perrone Capano afferma che «L'integrazione di imposte sui consumi assimilabili ad imposte reali, quali quelle sulle fonti energetiche, con i redditi personali e di impresa, attraverso la previsione di franchigie e deduzioni delle imposte sull'energia graduate in funzione dei livelli di reddito, consente infatti di introdurre nelle imposte sui redditi, nuovi criteri di progressività più aderenti alla situazione personale del contribuente, con riflessi sotto il profilo distributivo assai più equilibrati e soddisfacenti di quelli ottenibili con l'impiego delle sole aliquote progressive, che spesso a causa del livello troppo elevato, determinano fughe dall'imposta con effetti errati e distorti», così R. PERRONE CAPANO, *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 503. Come abbiamo potuto constatare nella seconda parte di questo lavoro, l'erogazione di agevolazioni fiscali riguardanti gli stessi tributi ambientali rischia di minare l'efficacia del prelievo stesso, per questo motivo sarebbe preferibile accompagnare l'introduzione di un'imposta ambientale con misure agevolative sull'imposta sui redditi. Il professore Perrone Capano fornisce alcuni esempi d'imposte sull'energia, diverse a seconda che abbiano come destinatari le famiglie o le imprese. Ad esempio, propone l'incremento dell'imposta sull'energia elettrica, per finanziare la revisione dell'IRPEF, aumentando la quota individuale del reddito esente e degli oneri deducibili. Nel settore delle imprese la deducibilità delle imposte ecologiche sull'energia dovrebbe essere consentita in base a parametri variabili in relazione ai diversi settori di attività, in modo da favorire l'adozione di processi produttivi a minor consumo e l'innovazione tecnologica. Si veda anche G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, France, 2012, p. 35-38.

A L'ammissibilità della figura dell'agevolazione fiscale

L'assenza di una definizione normativa dell'istituto e l'imprecisione terminologica in cui incorre ripetutamente il legislatore rendono improduttivo il tentativo di ricostruzione dell'istituto attraverso un approccio esegetico⁶³⁴.

Data l'assenza di una nozione normativa dell'espressione "agevolazione fiscale", si fronteggiano ancora diversi approcci. Ai fini della comprensione dell'istituto giuridico è opportuno ripercorrere le argomentazioni delle principali correnti dottrinarie che si sono fronteggiate sul punto.

Tradizionalmente la dottrina ha fondato l'individuazione di un'agevolazione fiscale sul profilo strutturale, indicando il suo tratto distintivo nella presenza di una deroga rispetto al trattamento fiscale ordinario riconducendola alla categoria degli elementi sottrattivi. Questa tesi fu posta a fondamento della distinzione operata da alcuni autori tra esenzioni ed esclusioni, ricomprendendo solamente le prime nel novero delle agevolazioni⁶³⁵.

⁶³⁴ Sul punto converge gran parte della dottrina recente e meno recente, si rinvia a S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e nozione di aiuto di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 388, il quale sostiene che «per quanto concerne la nozione di agevolazione fiscale si è già anticipato che non vi è un riferimento normativo dal quale far partire l'indagine. Anzi va detto subito che è inutile tentare oggi, così come è stato in passato, una qualche forma di ricostruzione istituzionale fondando l'approccio esegetico alla stregua di una analisi normativa, vista l'assoluta perdurante imprecisione del legislatore nel definire le diverse fattispecie sottrattive del carico tributario. Si pensi, a titolo di esempio, allo stesso disinvolto e fungibile utilizzo dei termini esenzione e esclusione, al contrario tradizionalmente riferibili a misure sottrattive affatto diverse (la prima di tipo agevolativo, la seconda coerente e funzionale con la finalità propria perseguita dal tributo». Sulle imprecisioni terminologiche commesse dal legislatore si rinvia a A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956, p.164; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 41; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova 1994, p. 406; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 425; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.3, 2006, p. 21.

⁶³⁵ Si rinvia a A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 174 e ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 207 e ss. avvicina l'esenzione al concetto di mancanza di legittimazione quanto agli effetti che produce consistenti nell'inapplicabilità del tributo, differenziandola però in relazione alla ragione per la quale l'obbligazione tributaria non sorge: nel caso di mancanza di legittimazione l'obbligazione tributaria non sorge perché non si verifica la fattispecie prevista dal legislatore, mentre nel caso dell'esenzione non si applica il tributo perché accanto alla norma impositiva si verifica un'altra fattispecie che neutralizza l'efficacia del fatto generatore; E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958, p.64 e ss. individua la sostanza giuridica dell'esenzione nella qualificazione impeditiva degli effetti dell'imposizione La distinzione tra

Il principale limite di questa tesi consiste nella difficoltà di identificare il regime ordinario di riferimento senza incorrere in modelli astratti arbitrari⁶³⁶.

Questo criterio appare pertanto insufficiente a ricomprendere nella nozione di agevolazione fiscale quelle fattispecie che non nascono come deroga a una disposizione normativa, bensì come completamento della disciplina tributaria per la realizzazione di determinate finalità, si pensi ad esempio ai crediti d'imposta.

Altra dottrina invece ha aderito ad un approccio funzionale, che poneva attenzione alle finalità perseguite dal legislatore attraverso l'introduzione di una misura agevolativa. Alla base di tale teoria vi era la constatazione in base alla quale "il diritto non è fatto soltanto di strutture, ma anche di fini e valori in esse oggettivati"⁶³⁷. Seguendo questa impostazione si accostava il concetto di agevolazione a quello di spesa fiscale, considerando sussistente una misura agevolativa allorquando potesse essere sostituita da un sovvenzionamento, delineandole quindi come "surrogati di finanziamenti pubblici diretti" ovvero "spese pubbliche implicite"⁶³⁸.

esenzioni ed esclusioni costituisce uno degli argomenti più dibattuti in dottrina, anzi alcuni autori criticano l'eccessivo interesse che la dottrina ha riservato a questa distinzione, che avrebbe distratto dalla problematica principale della definizione del concetto di agevolazione fiscale. In senso contrario alla ricostruzione delle esenzioni come deroghe si pone Fedele, il quale ritiene poco fondata la distinzione tra esclusione ed esenzione e le conseguenti distinzioni strutturali proprie della dottrina tradizionale, alla quale contrappone la loro equivalenza, in quanto entrambe le figure sono volte alla delimitazione in negativo dell'ambito di applicazione della norma impositiva, si veda A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree edificabili*, Morano, Napoli, 1965, p. 92. D'Amati considera le norme di esenzione come integrazioni a completamento della disciplina impositiva relativa alla particolare fattispecie di cui definisce i limiti. Le esenzioni indicavano casi che rientravano nell'ambito di applicazione del tributo ma che in conseguenza di norme erano sottratti all'applicazione di un tributo, mentre le esclusioni rappresentano fattispecie che di per sé non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo, si rinvia a N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1994.

⁶³⁶ Si rinvia a S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 411-412.

⁶³⁷ S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, op. cit., p. 416 il quale rivendica la necessità di riconoscersi pari dignità scientifica all'attività volta alla ricognizione e concettualizzazione degli assetti relativi sia alle strutture che ai fini. Favorevole al profilo funzionale anche P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Giuffrè, Milano, 1992, p.8. *Ex adverso*, in senso contrario alla rilevanza tributaria dell'analisi finalistica si vedano A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 59; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, p.25; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 12 ed, Utet, Milano, 2016, p. 5 sostiene che «lo scopo della norma se non è esplicitato dal legislatore, è un dato ideologico, posto dall'interprete; che lo scopo, insomma, è un dato extragiuridico».

⁶³⁸ S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, op. cit., p. 410 il quale afferma che «la nozione di agevolazione fiscale affonda le sue radici in un dato di comune esperienza e non privo di interesse anche per il giurista: il fatto che le discipline tributarie, oltre ad essere strumenti per il prelievo di

Nonostante questa ricostruzione abbia il merito di comprendere la profonda penetrazione che sussiste tra finalità fiscale ed extrafiscale della norma tributaria, che talvolta risultano insuscettibile di dissociazione, essa presta il fianco a forti critiche⁶³⁹. Come attentamente rilevato da parte della dottrina, aderire a questa ricostruzione significa rinunciare all'individuazione di una natura tributaria delle agevolazioni fiscali, ricondotte piuttosto nell'alveo degli strumenti finanziari⁶⁴⁰. Inoltre, diretta conseguenza di questa impostazione sarebbe l'esclusione dall'ambito tributario di quelle agevolazioni che consistono in cd. erosioni della materia imponibile che trovano la loro giustificazione all'interno dell'ordinamento tributario per rispondere ad esigenze di coerenza del singolo tributo o dell'intero sistema.

Non risultano convincenti le argomentazioni sostenute dalla dottrina funzionalista per cercare di superare tale obiezione attingendo alla differenza tra extrafiscalità interna ed extrafiscalità esterna affermando che le erosioni o agevolazioni strutturali rispondono alla prima, poiché manifestazione di scelte normative interne alle modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica, a differenza delle spese fiscali o vere agevolazioni tributarie che risultano collegate alla seconda poiché le norme tributarie sono solo strumentalmente interessate mentre risultano di fatto derogate al fine di soddisfare interessi e finalità che attengono al campo dell'utilizzo delle risorse⁶⁴¹.

entrate vengono sovente utilizzate come veicoli per l'erogazione di spesa pubblica; che cioè, può spendersi e si spende, anche attraverso i circuiti tributari»; *ID.*, *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, op. cit., p.125 e ss; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1984, p. 85 il quale considera le agevolazioni fiscali dei «finanziamenti indiretti, virtuali ed impliciti. Indiretti, in quanto attuati attraverso il diritto tributario, senza una specifica ingerenza o controllo in via preventiva da parte dello Stato o di altri enti pubblici minori [...]. Virtuali, perché vanno considerati come corrispondenti alle erogazioni pecuniarie storiche realizzate colla manovra della spesa pubblica. Impliciti, dal momento che rappresentano un costo dato dal mancato prelievo, che non viene registrato nel bilancio dello Stato».

⁶³⁹ L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, p. 23-24.

⁶⁴⁰ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, pp. 430-431; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 389.

⁶⁴¹ S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 412-413, il quale annovera tra gli elementi sintomatici della spesa fiscale la collocazione della disposizione all'interno di testi normativi dedicati alle agevolazioni, ovvero l'essere all'interno di un complesso organico di misure ispirate da un'esigenza comune, l'esistenza di limiti temporali e territoriali di efficacia. In senso critico rispetto all'orientamento funzionalista si veda M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto*

Sia il primo che il secondo approccio restano pertanto inadeguati ed insoddisfacenti. Un ragionamento eclettico è stato avanzato da Fichera, che lungamente si è dedicato all'approfondimento di questo argomento, unendo le positività di entrambi gli orientamenti precedenti sostenendo l'integrazione della figura dell'agevolazione fiscale al ricorrere di tre elementi sintomatici: 1) il carattere derogatorio della norma agevolativa; 2) la produzione di effetti favorevoli estranei alla strutturazione del tributo; 3) il perseguimento di un principio proprio in funzione promozionale⁶⁴².

Seguendo questo approccio si elabora un concetto di agevolazione fiscale, ricomprendono le agevolazioni fiscali all'interno dei trattamenti tributari sottrattivi che esprimono una deroga in senso tecnico rispetto alla normativa ordinaria. Questo elemento elabora un concetto di relazione che deriva per differenza e consente di distinguere le agevolazioni dai trattamenti sottrattivi che concorrono al trattamento ordinario.

Il secondo requisito deve essere inteso a ricomprendere tutti i trattamenti sottrattivi che sanciscono un regime che si traduce in una minore tassazione rispetto a quello ordinario, in una sospensione temporanea o definitiva ovvero in una nuova disciplina meno onerosa.

Ed infine il trattamento tributario derogatorio e più favorevole deve trovare la sua giustificazione in una ragione extrafiscale.

Nonostante debba apprezzarsi il tentativo di conciliare le teorie strutturaliste e funzionaliste, anch'essa risulta caratterizzata da una certa relatività. E' lo stesso

tributario), in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 430-431; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 3, 2006, p. 23-24; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 389 il quale concorda con le critiche sollevate all'approccio funzionalista prediligendo una indagine volta a individuare una nozione riconducibile all'ordinamento tributario.

⁶⁴² F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 56. Nella propria teorizzazione il Prof. parla di elementi sintomatici che però devono ricorrere per il configurarsi di una fattispecie agevolativa, generando un po' di confusione circa l'oggettività di questo criterio. Se si parla di elementi sintomatici non si sta enunciando un criterio oggettivo, e non si può neanche parlare di una figura che viene integrata dalla necessaria compresenza di tre requisiti. In quest'ottica, non solo deve sussistere una deroga rispetto al regime di tassazione ordinario, ma questa deve essere espressione di un vantaggio e non di un'esigenza strutturale della disciplina impositiva, ed infine tale previsione favorevole deve essere finalizzata al perseguimento di un obiettivo di natura extrafiscale. Questi tre elementi possono fungere da validi canoni interpretativi nella corretta individuazione di una fattispecie agevolativa perché al dato strutturale accompagnano anche un'analisi funzionale.

autore infatti a definire i suoi caratteri “relazionali”, poiché richiedono di un termine di comparazione per manifestarsi: “sono rilevabili solo in ordine al trattamento ordinario, che permetta appunto di segnalare, per differenza, la deroga, il favor, la ratio promozionale”⁶⁴³. Inoltre questo approccio risulta riduttivo poiché esclude dal novero delle agevolazioni fiscali quelle fattispecie non caratterizzate da un effetto derogatorio con la conseguenza di assegnare loro una valenza finanziaria e non tributaria⁶⁴⁴.

Aderendo ad un approccio maggiormente pragmatico, nel tentativo di qualificazione e riconduzione delle agevolazioni fiscali nell’alveo del sistema tributario, avveduta dottrina individua in due profili il punto focale della dialettica : il carattere derogatorio e il perseguimento di finalità extrafiscale⁶⁴⁵.

S’intende il carattere derogatorio “in senso latamente sottrattivo, rispetto al normale funzionamento del tributo”, senza necessità di una deroga in senso tecnico e si valuta la finalità extrafiscale in concreto⁶⁴⁶.

Viene così superata la critica rivolta alla difficile distinzione tra regime derogatorio ed ordinario sostenendo l’inscindibilità tra finalità fiscale ed extrafiscale, affermando che si devono ricomprendere nella figura agevolativa sia le misure sottrattive fondate esclusivamente su una finalità extrafiscale che quelle basate contemporaneamente su ragioni tributarie (di coerenza del tributo o del sistema) ed extrafiscali ove le seconde siano prevalenti. Non si specula sulla natura della deroga ma bensì si valutano gli effetti che essa produce, consistenti nel ridurre il carico tributario.

⁶⁴³ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 65-66. Non persuade l’idea di un trattamento ordinario come “risultante”, ottenuto all’esito dell’interpretazione dopo aver applicato o eliminato i trattamenti tributari additivi o sottrattivi.

⁶⁴⁴ In tal senso si è espresso L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, p. 24; M. BASILAVVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, 2002, nota 35 p. 434, che sostiene che non appaia «del tutto persuasiva nel fornire una chiave di lettura alla cui stregua poter sempre qualificare le fattispecie rivelate dalle norme, perché la difficoltà di fondo è quella d’individuare quale sia a portata del regime ordinario cui l’agevolazione deroga sotto uno o più aspetti».

⁶⁴⁵ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 390.

⁶⁴⁶ *Ibidem*, p. 390.

Questa visione dopo aver ricondotto le agevolazioni all'interno del fenomeno tributario, recupera poi il profilo funzionale avvicinandosi all'approccio maturato in ambito europeo relativamente agli aiuti di Stato⁶⁴⁷.

In altre parole, ad avviso di questa dottrina si può ricavare la nozione di agevolazione fiscale *a contrario* partendo dalla definizione di misura di tecnica tributaria (non agevolativa) che sussiste quando nasce per una finalità tributaria e produce effetti in concreto compatibili e coerenti con tale finalità (anche in termini di prevalenza).

Ciò significa ricomprendere nel concetto di agevolazione fiscale «ogni misura sottrattiva espressiva di una finalità diversa da quella propria del tributo e che, pertanto implichi una deroga al normale funzionamento dello stesso»⁶⁴⁸.

Si ricomprende nell'espressione «agevolazione fiscale» qualsiasi misura, che nel realizzare una finalità extrafiscale comporti un risparmio del carico fiscale in capo ad un soggetto.

Il pregio di questa ricostruzione è di semplificare il parametro strutturale rendendolo meno rigido, consentendo il recupero degli strumenti quali i crediti d'imposta che possono essere intesi come derogatori, poiché introdotti allo scopo di rispondere ad esigenze tributarie di coerenza del sistema nel suo complesso fomentando un particolare settore.

B La legittimità costituzionale dell'agevolazione fiscale ambientale

⁶⁴⁷ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 395 il quale afferma che «Dopo aver ricondotto le agevolazioni fiscali nel sistema tributario si si può poi recuperare il profilo funzionale avvicinandosi all'approccio maturato in ambito europeo relativamente agli aiuti di Stato». La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha più volte precisato che si definiscono aiuti di stato «gli interventi che, in varie forme, allevino gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti» *ex multis* si rinvia a Corte di Giustizia, sentenza del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*; sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior*, punto 13; sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*, punto 34; sentenza del 22 novembre 2001, causa C-295/00, *Ferrino*, punto 15.

⁶⁴⁸ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 391.

La dottrina si è a lungo interrogata sulla legittimità costituzionale delle norme introduttive di una fattispecie agevolativa, rispetto ai principi costituzionali vigenti nell'ordinamento italiano.

a Il principio di riserva di legge

Il principio di riserva di legge in materia tributaria è sancito dall'articolo 23 della Costituzione, il quale limita la nascita dell'obbligazione tributaria, in quanto prestazione patrimoniale imposta⁶⁴⁹, al verificarsi di un fatto previsto dalla legge. Esso afferma testualmente che “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”⁶⁵⁰.

Questo principio si affermò inizialmente come garanzia dal potere assoluto del sovrano, e con l'avvento degli Stati di diritto è diventato espressione di democraticità parlamentare.

Con il termine “legge” esso si riferisce sia alla legge in senso formale⁶⁵¹ che agli atti aventi forza di legge⁶⁵².

⁶⁴⁹ È bene precisare che i tributi sono inclusi nella categoria delle prestazioni patrimoniali imposte, rappresentandone la fattispecie più importante, senza però esaurire le ipotesi riconducibili a tale categoria. La Corte Cost., infatti, ha qualificato «prestazioni patrimoniali imposte», di natura non tributaria, i prestiti forzosi, oltre a diversi prelievi c.dd. parafiscali, quali ad es. i contributi previdenziali e assistenziali (ex multis Corte Costituzionale, sentenza n. 22 del 30 gennaio 2003), cfr. S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Esi, Napoli, 2017, p. 47.

⁶⁵⁰ Sul principio di riserva di legge si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività a A. FEDELE, *Commento all'art. 23*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1978; *ID.*, *Riserva di legge*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994; L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2008, pp. 914 e ss.; M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2012, pp. 1013 e ss.; P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2013, p. 409

⁶⁵¹ Dottrina prevalente ritiene che la riserva di legge risulti riferibile anche alla legge regionale, si veda P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2013, p. 409; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 43. In senso favorevole all'estensione della riserva di legge anche agli atti legislativi delle regioni si è espressa la Corte Costituzionale nella sentenza n. 64 del 1965, in cui si legge: “ove la disposizione per cui nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge dovesse intendersi nel senso che solo la legge dello Stato possa imporre tributi, si escluderebbe con ciò stesso la potestà normativa tributaria della Regione; ma ciò contrasterebbe con quelle altre norme costituzionali che attribuiscono tale potestà”. In argomento anche S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007, pp. 178- 182, che segnala, facendo riferimento altresì alle sentenze n.

La dottrina concorda nel ritenere che, benché nel nostro ordinamento il principio di legalità sia formalmente riferito esclusivamente alle prestazioni imposte, esso debba ritenersi operativo anche con riguardo alle norme agevolative.

A sostegno di questa tesi, alcuni autori adducono la constatazione che le agevolazioni fiscali costituiscono un aspetto dell'imposizione⁶⁵³, altri invece citano il carattere derogatorio delle norme agevolative, che implicherebbe la necessità che le stesse abbiano un grado di efficacia normativa almeno pari a quello delle norme derogate⁶⁵⁴, o ancora riconoscono al principio di legalità una funzione immediata di protezione d'interessi generali⁶⁵⁵.

Inoltre, l'interesse tutelato dall'articolo 23 della Costituzione, consistente nel garantire che tutte le scelte connesse alla politica fiscale siano assunte dal Parlamento, organo rappresentativo della volontà popolare, a seguito di dibattito parlamentare⁶⁵⁶. Questa *ratio* copre tutta l'area fiscale, estendendosi anche ai trattamenti derogatori⁶⁵⁷.

148/1979, n. 180/1996, n. 435/2001, come sia pacifico nella giurisprudenza costituzionale che la riserva di legge si estenda anche agli atti normativi primari delle Regioni.

⁶⁵² Si fa riferimento al decreto-legge e al decreto legislativo. Si ricorda che l'articolo 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212 afferma che: «Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti». Si tratta di una legge ordinaria e, pertanto, le sue norme non invalidano le leggi che non le rispettano, ma lo Statuto contiene importanti linee-guida per l'interprete. Altri limiti derivano dagli articoli 81 e 75, comma 2 della Costituzione, in virtù dei quali le norme tributarie non possono essere approvate con la legge di bilancio e non possono essere abrogate con referendum popolare.

⁶⁵³ Si veda S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 430 e M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 437, e gli autori di riferimento ivi citati.

⁶⁵⁴ Sul punto si rinvia a F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 139, nota 15, il quale cita a sostegno una lunga serie di autori e opere della dottrina italiana, spagnola e tedesca.

⁶⁵⁵ F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto Discipline Privatistiche.*, Sez Comm., Torino, 1987, p. 73, afferma che sussiste anche per le agevolazioni «l'esigenza di tutelare la libertà e la proprietà dei contribuenti, poiché l'agevolazione per gli uni comporta, a parità di fabbisogno finanziario, maggiore imposizione per gli altri».

⁶⁵⁶ La *ratio* della riserva di legge espressa dall'art. 23 Cost. è mutata nel tempo: da istituto relativo ai rapporti tra potere legislativo e potere esecutivo, quale si presenta nell'ordinamento monarchico costituzionale, nella Repubblica diviene, in considerazione della posizione di supremazia assunta dall'organo di rappresentanza politica, principio di garanzia della libertà individuale, *cf.* G. RAGUCCI, *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2, 2004, p. 269, nota 11.

⁶⁵⁷ A. FEDELE *Riserva di legge*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994, p. 171-172 ritiene applicabile l'articolo 23 della Costituzione, perché l'interesse tutelato consiste nel fatto di garantire che tutte le scelte connesse alla politica fiscale

Nell'attuale assetto delle competenze multilivello che deriva dalla riforma del titolo V della Costituzione, appare opportuno sostenere che anche la legge regionale possa prevedere l'introduzione di agevolazioni fiscali⁶⁵⁸.

Questo aspetto emerge dalla lettura in combinato disposto degli articoli 23, 117, comma 4⁶⁵⁹, e 119⁶⁶⁰ della Costituzione.

Come evidenziato dalla dottrina l'espressione "in base alla legge" indica che si tratta di una riserva di legge relativa⁶⁶¹, che limita cioè alla legge la determinazione degli elementi essenziali del tributo, demandando alle fonti subordinate la regolamentazione di quelli non essenziali⁶⁶².

Tuttavia, come evidenziato da attenta dottrina, sussiste la possibilità che l'adozione di misure agevolative avvenga tramite disposizioni di natura secondaria⁶⁶³, o derivanti dall'esercizio di poteri sostanzialmente discrezionali.

siano assunte dal Parlamento organo rappresentativo della volontà popolare a seguito di dibattito parlamentare, comprese tutta l'area impositiva estendendosi anche alle deroghe impositive.

⁶⁵⁸ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 399 ricorda che nell'attuale assetto delle ripartizioni della potestà legislativa tra Stato e regioni anche la legge regionale può introdurre agevolazioni che siano però compatibili con l'ordinamento tributario complessivamente inteso. Sul punto si rinvia a A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 45 e ss. il quale dedica il II capitolo all'analisi del riparto di competenze relativamente alle norme agevolative.

⁶⁵⁹ In base all'articolo 117, comma 4, le Regioni acquisiscono una competenza residuale esclusiva con riguardo ai tributi regionali e locali.

⁶⁶⁰ L'articolo 119 della Costituzione stabilisce che gli enti substatali «hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa» e «risorse autonome», «stabiliscono ed applicano tributi e entrate propri», «in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», i cui «principi fondamentali», in virtù dell'art. 117, comma 3, devono essere stabiliti con legge dello Stato.

⁶⁶¹ G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2014, pp. 62 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 12 ed., Utet, Milano, 2016, p. 15; S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Esi, Napoli, 2017, p. 49; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 41.

⁶⁶² Si vedano la sentenza della Corte costituzionale n. 34 del 5 febbraio 1986 dove si precisa che il carattere relativo della riserva "consente che il precetto espresso dalla norma primaria possa essere integrato da atti amministrativi che lo rendano meglio aderente alla multifforme realtà socioeconomica" e le sentenze n.157/1996, 180/1996, 111/1997, 215/1998, 105/2003, richiamate, nello stesso senso, anche da S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale*, in L. PERRONE E C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007, p. 173.

⁶⁶³ Sul punto S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI, (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 431, mette in evidenza il caso delle sospensioni e dilazioni degli adempimenti anche tributari che possono essere concesse con ordinanza del Ministro per la protezione civile (in base alla l. 10 maggio 1983, n. 180) in favore delle popolazioni colpite da calamità naturali e il caso del credito d'imposta in favore delle imprese che gestiscono impianti di distribuzione di carburanti (di cui all'art. 8 del d.l. 26 maggio 1992, n. 298) che è stato poi concretamente quantificato e regolamentato con i successivi decreti ministeriali del 4 e 13 giugno 1992. Della stessa opinione M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali*

Come evidenziato da una parte della dottrina⁶⁶⁴ la fissazione di un limite massimo dell'aliquota, il criterio del fabbisogno finanziario dell'ente al fine di gestire un certo servizio assumono la veste di strumenti idonei a delimitare la discrezionalità delle fonti subordinate.

Pertanto, in adesione alla giurisprudenza costituzionale⁶⁶⁵, si può ritenere che le agevolazioni fiscali che comportino una deroga agli elementi essenziali del tributo, debbano essere stabilite per legge, mentre quelle che modificano soltanto il *quantum*, possano essere demandate a fonti di rango secondario, purché idonei criteri e limiti, di natura oggettiva o tecnica, si desumano dall'insieme della disciplina considerata.

A completamento del discorso si accenna alla questione dell'interpretazione analogica delle norme agevolative, tradizionalmente negata dalla Corte di Cassazione, in quanto norme eccezionali.

Parte della dottrina invece pur ritenendo condivisibile l'interdizione dell'interpretazione analogica alle agevolazioni fiscali ha confutato la premessa assunta alla base dell'orientamento giurisprudenziale che ricostruisce la norma agevolativa come eccezionale, basandosi piuttosto sul carattere derogatorio dell'agevolazione⁶⁶⁶.

(*diritto tributario*), in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 438, accennando al rischio di vanificare il principio di riserva di legge, fa notare quanto disposto dall'art. 3 e dall'art. 4 delle L. 22 giugno 2000, n. 193, che, «in materia di sgravi fiscali -non meglio identificati e definiti- da concedere alle imprese che assumono lavoratori detenuti, riserva al decreto ministeriale la previsione di modalità ed entità di tali agevolazioni».

⁶⁶⁴ G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2014, p. 63.

⁶⁶⁵ Corte Costituzionale, sentenza del 28 dicembre 2001, n. 435.

⁶⁶⁶ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 6 ed., Padova, 2008, p. 201-202 il quale sostiene che le disposizioni che sanciscono esenzioni o agevolazioni “*non debbono considerarsi sempre e necessariamente quali norme eccezionali, ben potendo essere espressione di un principio o di una esigenza di ordine generale. In tal caso, pertanto, esse saranno suscettibili di integrazione analogica o, se si preferisce, di interpretazione estensiva*”; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n.2, 2002, p. 429 ove ricorda come oggi si tenda ad escludere la configurabilità delle agevolazioni e delle esenzioni come fattispecie eccezionali, preferendo il concetto più neutro di deroga; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 9 ed, Utet, 2006, p. 61-62 secondo cui «quanto detto per le norme impositrici vale anche per le norme in deroga alle norme impositrici. Anche queste norme formano un catalogo per sua natura completo, sicché non è ammessa alcuna possibilità di integrazione». Su concetto dell'interpretazione della norma tributaria si rinvia a A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2001, p. 271 e ss.; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, p. 427 e ss.

Più di recente si è affermato un ulteriore orientamento giurisprudenziale che sancisce il divieto d'integrazione analogica ancorandolo al principio di completezza che devono rispettare le norme tributarie impositive o sostanziali⁶⁶⁷. Secondo questo approccio anche la deroga per ragioni di completezza deve essere prevista dalla legge e non può essere soggetta ad interpretazione analogica o estensiva.

b Il principio di capacità contributiva

Sul rapporto che può intercorrere tra le norme agevolative e il principio di capacità contributiva, si sono fronteggiati diversi orientamenti dottrinari, alcuni dei quali favorevoli, e altri contrari alla loro compatibilità.

Le differenti soluzioni riscontrate sul punto, dipendono dalle diverse concezioni di capacità contributiva poste alla base del ragionamento.

Alcuni autori ritengono l'agevolazione fiscale costituzionalmente legittima, purché compatibile con il principio di capacità contributiva nel senso di una minore capacità contributiva che motiva l'intervento agevolativo⁶⁶⁸.

Altri invece ritengono di non poter individuare nell'articolo 53 il parametro di riferimento per valutare la legittimità costituzionale delle norme fiscali di favore, dal momento che il principio non porrebbe alcun limite alla possibilità di una minor tassazione di situazioni espressive di eguale capacità contributiva⁶⁶⁹.

⁶⁶⁷ Sul punto si è espressa giurisprudenza costituzionale, *ex multis* si veda Corte Costituzionale, sentenza 4 e 6 luglio 2001 n. 227 in Giur. Cost., 2001, pp. 2026 e ss.; per la giurisprudenza di legittimità *ex multis* si rinvia a Corte di Cassazione, sentenza 9 agosto 1990 n. 8111; sentenza 8 settembre 1999 n. 9525; sentenza 6 febbraio 2002, n. 1613; sentenza 22 febbraio 2002, n. 2534; sentenza 27 giugno 2002, n. 9370; sentenza 15 marzo 2005 n. 5552; sentenza 25 febbraio 2008 n. 4753.

⁶⁶⁸ Moschetti sostiene che le agevolazioni devono essere giustificate in termini di capacità contributiva e, quindi, che la norma agevolativa si giustifica solo mediante un preventivo accertamento della mancata o ridotta capacità contributiva (intesa come "capacità economica qualificata alla luce dei doveri costituzionali di solidarietà e delle altre scelte di valore della Costituzione"), si veda F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, op. cit., pp. 77-78. In senso critico D'Amati sostiene che «le norme extrafiscali non s'insinuano, quindi, all'interno del principio di capacità contributiva, traendo da esso la propria legittimazione, ma in qualche modo si confrontano con esso in una più generale cornice economico-sociale», *cfr.* N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1994, p. 381.

⁶⁶⁹ Si veda F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 145 e ss. Allo stesso modo, La Rosa afferma che «sul piano della realtà dell'attuale ordinamento costituzionale, deve

Secondo questa impostazione le norme agevolative non sarebbero caratterizzate dall'assenza di capacità contributiva, ma necessiterebbero piuttosto di una diversa valutazione della capacità contributiva che c'è.

Quest'ultima prospettiva è nettamente dominante nella giurisprudenza costituzionale. La Corte infatti ha già avuto occasione di sottolineare come l'esenzione tributaria non costituisca espressione del diniego di capacità contributiva, rilevando l'erroneità dell'assunto in base al quale "la previsione di esenzione dalle imposte debba sempre equivalere ad un riconoscimento legislativo della insussistenza della capacità contributiva"⁶⁷⁰ e che, in particolare, l'esenzione, concretando un'ipotesi di agevolazione concessa a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti alla obbligazione tributaria, presuppone proprio l'esistenza della capacità contributiva⁶⁷¹

Si può ritenere quindi che la norma agevolativa si consideri costituzionalmente legittima qualora sia giustificata da norme costituzionali ulteriori rispetto all'articolo 53 della Cost. guardando principalmente al principio di eguaglianza come ragione giustificativa della compressione della finalità strettamente tributaria⁶⁷².

Nella prassi l'intervento della Corte Costituzionale si è limitato a pochi casi, dal momento che l'amministrazione finanziaria è reticente a sollevare questioni di costituzionalità, mentre il contribuente non ha interesse a sollevare questioni che potrebbero comportare la caducazione di norme che lo favoriscono, ed infine il giudice ove anche reputasse sussistente una questione di legittimità non potrebbe di regola sottoporla al giudizio della Corte per difetto di rilevanza⁶⁷³. Generalmente l'intervento della Corte Costituzionale si è limitato a sentenze

quindi, di regola escludersi la configurabilità di un contrasto delle agevolazioni tributarie con l'art. 53 Cost.», così S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A.AMATUCCI, a cura di, *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, I, 1994, p. 419.

⁶⁷⁰ Corte Costituzionale, sentenza n. 159 del 1985

⁶⁷¹ Corte Costituzionale, ordinanza 31 maggio 2001, n. 174

⁶⁷² Si veda F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 145; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, p. 438-439; GALIERO, *Agevolazioni fiscali e costituzione*, *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 2004, p. 724; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 3, 2006, p. 26.

⁶⁷³ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Rassegna Tributaria*, n.2, 2002, p. 440.

additive che estendono l'ambito di applicazione di agevolazioni fiscali esistenti a fattispecie inizialmente non ricomprese per lesione del principio di eguaglianza⁶⁷⁴. Ad uguale capacità economica può corrispondere un trattamento differenziato in forza di finalità extrafiscali. Le norme che giustificano il perseguimento di finalità extrafiscali (nel nostro caso ambientali) hanno la stessa natura ed efficacia costituzionale di quella che stabilisce il principio di capacità contributiva⁶⁷⁵. Pertanto, le agevolazioni fiscali sono concepite come il risultato della comparazione fra interessi diversi, egualmente meritevoli di tutela, al fine di individuare quelli socialmente prevalenti⁶⁷⁶.

Pertanto, di fronte ad un'agevolazione fiscale legittimata da una norma costituzionale che prevede la tutela di beni specifici (cultura, ricerca, lavoro, salute), va data prevalenza a questa ultima, essendo "sacrificabile" in questi casi particolari il principio generale di capacità contributiva.

L'ambiente come abbiamo sopra esaminato, nonostante non rientri tra i beni espressamente tutelati dalla Costituzione italiana, costituisce oggi un valore costituzionalmente rilevante che legittima l'istituzione di agevolazioni fiscali.

Come conseguenza di questa prevalenza, con riguardo alle agevolazioni fiscali, si presenta piuttosto il problema di verificare, alla luce del principio di

⁶⁷⁴ A questo proposito si rinvia alla sentenza della Corte Costituzionale 31 maggio 1996, n. 178 con nota di G. FRANSONI, *Le agevolazioni alle confessioni religiose senza intesa: illegittimità della discriminazione o della agevolazione?*, in *Rivista giuridica tributaria* 1997, p. 620 con cui la Corte rovesciò la richiesta di estensione emettendo una sentenza d'incostituzionalità della norma agevolativa eliminando i vantaggi anche per gli originari destinatari.

⁶⁷⁵ Si concorda con l'opinione che ritiene che si debba trattare di interessi costituzionali. Schiavolin sostiene che «riguardo (...) alle agevolazioni od esenzioni determinate da fini extrafiscali, poiché queste comportano una diversità di trattamento rispetto ad altri contribuenti aventi la stessa capacità contributiva, devono essere giustificate da valori posti allo stesso livello, cioè da obiettivi che la Costituzione richiede al legislatore ordinario di perseguire», si veda R. SCHIAVOLIN, *L'extrafiscalità nell'ordinamento tributario italiano*, op. cit., p. 25. A contrariis, altri sostengono invece che può trattarsi anche di interessi non costituzionali si veda A. FANTOZZI, *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 2004, p. 92, il quale osserva che «prevalgono ora le tesi che riconoscono alle norme di esenzione compatibilità con il principio di capacità contributiva purché esse si integrino con altri principi, costituzionali o non, presenti nell'ordinamento e dunque concorrano con questi a realizzare una ratio del tributo congrua rispetto al principio espresso dall'art. 53».

⁶⁷⁶ In tal senso si è espresso N. D'AMATI, *Profili Giuridici delle Agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, 1995, p. 567. in tal senso si veda A. FANTOZZI, *Corso di Diritto Tributario*, Utet, Torino, 2004, p. 92 osserva che «prevalgono ora le tesi che riconoscono alle norme di esenzione compatibilità con il principio di capacità contributiva purché esse si integrino con altri principi, costituzionali o non, presenti nell'ordinamento e dunque concorrano con questi a realizzare una ratio del tributo congrua rispetto al principio espresso dall'art. 53».

eguaglianza dell'art. 3 della Costituzione, la ragionevolezza e l'equità del trattamento di favore.

c Il principio di eguaglianza

Le agevolazioni comportano un problema di conformità con il principio di eguaglianza⁶⁷⁷, perché trattano in maniera differente situazioni analoghe⁶⁷⁸.

Esse originano trattamenti differenziati che possono essere fonte di diseguaglianza, per questo motivo occorre esaminarle dal punto di vista dell'articolo 3 della Costituzione italiana.

Rientra nella discrezionalità del legislatore la valutazione delle diverse situazioni giuridiche, determinate da esigenze sociali o economiche contingenti, le quali non possono essere oggetto di censura costituzionale, e comunque non potrebbero essere oggetto di valutazioni giurisdizionali di merito, poiché in tal caso si verificherebbe facilmente una inopportuna interferenza con il potere legislativo e con l'azione dei governi⁶⁷⁹. Residua invece alla Corte Costituzionale il controllo sulla ragionevolezza delle scelte operate dal legislatore⁶⁸⁰, che si traduce nel rispetto del criterio di non irrazionalità⁶⁸¹, vale a dire di coerenza⁶⁸² e di non contraddizione⁶⁸³.

⁶⁷⁷ Bourgeois ha sostenuto che gli incentivi che perseguono finalità extrafiscali «belong to the area of welfare law, environmental law, town planning law, and economic law for example. As a consequence, they should be tested against the principle of equality on the ground of standards that are “appropriate” for this specific areas of the law to which they essentially belong», cfr. M. BOURGEOIS, *Constitutional framework of the different types of income*, in B. PEETERS e altri (a cura di), *The concept of tax*, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 101.

⁶⁷⁸ A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 102.

⁶⁷⁹ *Ibidem*, p. 110.

⁶⁸⁰ Sull'analisi della Corte Costituzionale si rinvia a A. M. SANDULLI, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Scritti giuridici*, Napoli, 1990, p. 663.

⁶⁸¹ Corte Costituzionale, 23 dicembre 1997, n. 431 afferma che «le disposizioni legislative che prevedono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno di norma carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore soggette al controllo di costituzionalità nei limiti della palese arbitrarietà o irrazionalità»; Corte Costituzionale, 28 novembre 2003, n. 346 sostiene che «Va, anzitutto, precisato che le disposizioni legislative che accordano agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie possono essere ritenute lesive del canone di ragionevolezza, evocato dal rimettente, nei soli casi della palese arbitrarietà o irrazionalità».

⁶⁸² Sulla coerenza delle scelte del legislatore si rinvia a S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Esi, Napoli, 2017, p. 45.

Di solito, le questioni di costituzionalità riguardanti le agevolazioni fiscali si concentrano sulla presunta violazione dell'articolo 3 della Costituzione, per ottenere un beneficio accordato ad altri. In questi casi, è necessario valutare l'estensibilità al caso in esame della *ratio* del *tertium comparationis*, che può essere costituito dalla stessa agevolazione o da una norma più favorevole⁶⁸⁴.

Nei giudizi condotti alla stregua del principio di eguaglianza, la coerenza delle scelte del legislatore viene esaminata attraverso il raffronto della misura in questione con il parametro di comparazione⁶⁸⁵.

La valutazione svolta dai giudici costituzionali, concerne in primo luogo la verifica dell'omogeneità⁶⁸⁶ delle situazioni raffrontate, ed in secondo luogo la razionalità e coerenza delle scelte operate dal legislatore.

La Corte Costituzionale riconosce al legislatore un'ampia libertà di differenziare i trattamenti fiscali in funzione della diversità delle situazioni⁶⁸⁷ che può censurare solo nel caso di manifesta irragionevolezza⁶⁸⁸.

⁶⁸³ Come osserva L. PALADIN, *Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza: aprile 1979-dicembre 1983*, in A. ANZON e altri, In onore di Vezio Crisafulli, Cedam, Padova, 1985, pp. 605-665 «per la Corte, l'eguaglianza davanti alla legge non costituisce un equipollente della ragionevolezza dell'ordinamento legislativo, considerata ad ogni possibile effetto, ma si risolve [...] nella necessaria coerenza dell'ordinamento medesimo, in nome di una esigenza di non-contraddizione piuttosto che di assoluta giustizia. Se così non fosse [...] sotto le vesti di un giudizio di legittimità costituzionale la Corte svolgerebbe un giudizio di merito puro».

⁶⁸⁴ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 173. Diverse sono state le ricostruzioni sul punto, Moschetti ad esempio ritiene di poter individuare il *tertium comparationis* nella capacità contributiva, si rinvia sul punto a F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto Discipline Privatistiche*, sez Comm., Torino, 1987, 77-78. Questa tesi si scontra però con la giurisprudenza della Corte Costituzionale che peraltro, parte dal principio opposto per cui le agevolazioni concesse a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti all'obbligazione tributaria, presuppongono proprio l'esistenza della capacità contributiva (cfr. Corte Costituzionale, ordinanza, 31 maggio 2001, n. 174 e la sentenza ivi richiamata, 23 maggio 1995, n. 159). Non viene invece assunto come *tertium comparationis* il trattamento ordinario, perché altrimenti il trattamento da estendere sarebbe quello ordinario mentre il contribuente è, invece, interessato all'estensione dell'agevolazione.

⁶⁸⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 12 ed., Utet, Milano, 2016, p. 75.

⁶⁸⁶ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 177-178. Fichera richiama numerose sentenze per far comprendere il ragionamento che svolge la Corte Costituzionale. Si veda ad esempio la sentenza n. 574 del 1988 si afferma che «Né è possibile, sul piano della pretesa detraibilità della Socof dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, una sua completa assimilazione all'imposta locale sui redditi, considerata la notevole differenza ontologica e temporale tra i due tributi; sicché l'assenza di puntuali caratteristiche di omogeneità vale ad escludere la necessità di eguale trattamento (sent. n. 159 del 1985)»; nella sentenza 23 dicembre 1997, n. 431 i giudici costituzionali sostengono che «l'estensione di agevolazioni tributarie a categorie di contribuenti non contemplate dalla disciplina di favore che prevede tali benefici può ritenersi costituzionalmente necessitata solo ove, accertata la piena omogeneità delle situazioni poste a raffronto, lo esiga la *ratio* della disciplina invocata quale *tertium comparationis*».

La ragionevolezza consiste nell'esame circa l'adeguatezza del mezzo per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito e della sua proporzionalità.

La coerenza invece si esprime sia come coerenza sistematica che come coerenza interna rispetto alla *ratio* della misura agevolativa.

Una norma agevolativa non viola l'articolo 3 della Costituzione laddove introduca un trattamento favorevole che possa trovare una giustificazione in relazione ad un'esigenza extrafiscale di rilevanza costituzionale.

Le agevolazioni fiscali, dal momento che originano trattamenti differenziati potrebbero violare l'uguaglianza formale ma risultare giustificate in relazione al perseguimento di determinati obiettivi di eguaglianza sostanziale, in applicazione del secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione italiana.

In questo caso il trattamento diversificato non è giustificato dalla diversità della situazione considerata dalla norma, ma è finalizzato a compensare una situazione di svantaggio iniziale del contribuente⁶⁸⁹.

Sezione 2 Fiscalità e principi dell'ordinamento francese

Questa sezione è dedicata allo studio della fiscalità ambientale nell'esperienza francese, per valutarne la sua compatibilità con i principi posti a fondamento dell'ordinamento giuridico nazionale.

⁶⁸⁷ La Corte Costituzionale nella sentenza del 28 aprile 1983, n. 108 afferma che "Le disposizioni legislative le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'an, ma anche in ordine al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni". Questa formula viene ripresa in numerose pronunce, *ex multis* l'ordinanza n. 556 del 1987, l'ordinanze n. 52 del 1988, la sentenza n. 410 del 1988, l'ordinanza n. 556 del 1988. Nell'ordinanza n. 272 del 1990 la Corte sottolinea che "non contrasta con il principio di eguaglianza un trattamento differenziato in relazione a momenti diversi nel tempo, perché lo stesso fluire di questo costituisce un elemento diversificatore"

⁶⁸⁸ A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 110.

⁶⁸⁹ *Ibidem*, p. 109.

I L'ammissibilità della fiscalità ambientale nell'ordinamento francese

A L'evoluzione della fiscalità ambientale nell'ordinamento francese

La dottrina francese inizialmente era concorde con la posizione di Giannini⁶⁹⁰, il quale non concepiva l'ambiente come una nozione giuridica.

In seguito l'ampiezza delle riforme che a partire dal 1971 hanno investito l'assetto normativo francese, unitamente alla mutata coscienza sociale in materia ambientale, hanno condotto ad una riconsiderazione unitaria della materia che, anche in ambito francese, è stata segnata da una rilettura del fenomeno ambientale secondo un approccio che prediligeva la creazione di un sistema⁶⁹¹.

Questo approccio ha favorito la diffusione di prelievi ambientali nell'ordinamento francese, seppure inizialmente nella forma di tributi fiscali non incentivanti.

La Francia è stata protagonista di accesi dibattiti sul tema della fiscalità ambientale già a partire dal 1950⁶⁹². Basti ricordare che tra il 1952 ed il 1954 Eugène Schueller, fondatore del gruppo L'Oreal, aveva sostenuto l'istituzione di

⁶⁹⁰M. S. GIANNINI, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 1, 1973, ha sostenuto che quella di «ambiente» non è una nozione giuridica, ma soltanto la somma di una pluralità di profili giuridicamente rilevanti. Sul punto, *cfr.* J. LAMARQUE, *Droit de la protection de la nature et de l'environnement*, LGDJ, 1973, il quale, rifiutando una concezione estensiva della materia, ha fatto notare criticamente che «tutto può rientrare nell'ambiente. Significativa anche la posizione di M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, Dalloz, Parigi, 1984, p. 2, che ha qualificato l'ambiente una «nozione camaleonte» e ha fatto notare come la stessa venga normalmente intesa come espressiva di almeno due significati: all'approccio ecologista che configura l'ambiente come un «insieme di dati ed equilibri di forze concomitanti che condizionano la vita di un gruppo biologico» si contrappone quello di urbanistico architettonico volto a qualificarlo come «la zona di contatto tra uno spazio costruito e il contesto (naturale o artificiale) in cui si colloca».

⁶⁹¹Tale mutamento di prospettiva emerge in due diversi scritti di M. PRIEUR, *Pourquoi une revue juridique de l'environnement*, in *Revue Juridique de L'environnement*, 1976, p. 3 e *Droit de l'environnement*, 4 ed, Dalloz, Parigi, 2016, p. 14. L'Autore che aveva definito l'ambiente come un semplice raggruppamento normativo privo di una propria specificità, poi, proprio sulla base di un approccio sistemico, ha finito per considerarlo un diritto ormai maturo caratterizzato da tratti particolari del tutto autonomi. Del resto una tale prospettiva di studio della materia era già stata sollecitata in ambito internazionale: sul punto v. F. FUENTES BODELON, *L'environnement comme systém global, implications juridiques*, introduction au Recueil de textes internationaux Calidad de Vida, medio ambiente y ordenacion del territorio, Madrid, 1983, p. 25.

⁶⁹²Per approfondire il tema della fiscalità ambientale in Francia si veda OCSE *Environmental performance review of France*, Parigi, ottobre 2016; S. FAUCHEUX, *Économie de l'environnement*, in Encyclopaedia Universalis, consultabile sul sito www.universalis-edu.com; S. CAUDAL, *Fiscalité et environnement*, in Y. PETIT (a cura di), *Droit et politiques de l'environnement*, La documentation française, Parigi, 2009, p. 144;

un'imposta unica sull'energia che si sostituisse alle imposte dichiarative⁶⁹³. Tuttavia questa teoria non trovò spazio nelle tendenze riformiste del secondo dopoguerra, le quali non essendo dotate di una spiccata sensibilità verso l'ambiente preferirono sposare l'idea di un'imposta sul valore aggiunto supportata dal direttore generale dell'agenzia fiscale francese, Maurice Lauré⁶⁹⁴.

La questione dell'utilizzazione di uno strumento impositivo a finalità ambientale è caduta nell'oblio fino agli Novanta, quando l'OCSE l'ha riportata al centro dell'attenzione internazionale.

Il ricorso alla fiscalità per affrontare le problematiche ambientali ha trovato la sua giustificazione nel principio del "chi inquina paga"⁶⁹⁵, recepito nell'articolo 1 della *Loi Barnier* del 2 febbraio 1995⁶⁹⁶, poi trasfuso nell'articolo L 110-1-II-3° del Codice dell'ambiente⁶⁹⁷. Questo criterio ha costituito, insieme con i principi di

⁶⁹³ E. SCHUELLER, *L'impôt sur l'énergie*, Éditions du Rond-Point, Parigi, 1952; *ID.*, *Qu'est-ce que l'impôt sur l'énergie?*, Centre d'études économiques, Paris, 1954. L'obiettivo principale della sua teoria era quello d'istaurare una fiscalità a vocazione sociale più che economica per ristabilire l'equilibrio tra l'uomo e la macchina, tassando quest'ultima e defiscalizzando i redditi da lavoro umano.

⁶⁹⁴ M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, Parigi, 1953. Sul progetto di Eugène Schueller si rinvia a R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n. 3, 2016, pp. 281-293.

⁶⁹⁵ Sul principio polluer-payer si rinvia a S. LECLERC, *Le principe du pollueur-payeur*, in Y. PETIT (a cura di), *Droit et politiques de l'environnement*, La documentation française, Parigi, 2009, p. 41.

⁶⁹⁶ Legge n. 95-101 del 2 febbraio 1995 relativa al potenziamento della protezione ambientale, consultabile sul sito www.legifrance.gouv.fr

⁶⁹⁷ L'articolo L 110-1-II-3° disciplina il principio del "chi inquina paga" affermando che i costi che risultano dalle misure di prevenzione, riduzione, e lotta contro l'inquinamento devono essere a carico del soggetto che inquina. Anche la Carta dell'ambiente del 2004 ha ripreso in parte questo principio limitando la responsabilità per i danni causati all'ambiente alla sola riparazione. Al momento della redazione della *Charte de l'Environnement*, la Commission Coppens, forniva due versioni del principio del "chi inquina paga": la prima si limitava a riprendere la formula già riportata nel *Code de l'Environnement*, mentre la seconda era volta ad ampliare la portata del principio facendo contribuire ciascuno ai costi delle attività di prevenzione e riparazione dei danni ambientali che possono derivare dal proprio comportamento o dalla propria attività. *La Charte de l'Environnement* ha optato per questa seconda versione che ha positivizzato negli articoli 3 e 4. Una parte della dottrina ha interpretato il mancato riferimento al principio pollueur-payeur come una distorsione rispetto al diritto internazionale (cfr. M. PIEUR, *La Charte de l'Environnement et la Constitution*, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 2003, p. 353; *ID.*, *Vers un droit de l'environnement renouvelé*, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 15, 2003, p.130), mentre un'altra parte interpreta in silenzio come un rinvio implicito (cfr. Y. JÉGOUZO, *Quelques réflexions sur le projet de la Charte de l'environnement*, in *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n.15, 2003, p. 123). Nel rapporto presentato all'assemblea nazionale (cfr. *Rapport Assemblée Nationale*, n. 1595, maggio 2004, p. 36) si spiega che gli articoli 3 e 4 della Carta corrispondono alla concezione ampia del principio *pollueur-payeur*. Si può ritenere che la scelta del costituente oltrepassi la concezione tradizionale del principio espressa nel *Code de l'Environnement* rinviando al legislatore il compito di apportare le precisazioni necessarie e al giudice costituzionale di

prevenzione, precauzione, e partecipazione (L 110-1 Codice dell'ambiente), la cornice di riferimento entro la quale si è mosso il legislatore francese nella costruzione dell'architettura normativa nazionale.

La fiscalità ambientale francese annovera sia misure impositive, che agevolative. Queste ultime consistono in misure negative, che hanno la forma di benefici fiscali, sgravi fiscali ed esenzioni, i quali incoraggiano determinati comportamenti o attività. Si pensi ad esempio alle agevolazioni fiscali per la transizione energetica⁶⁹⁸.

All'opposto invece la fiscalità positiva, si basa invece sul principio della tassazione. L'imposizione di comportamenti o attività deve portare a ridurre o addirittura eliminare la loro realizzazione. Questa logica, che risponde ad una strategia di dissuasione può assumere la forma dell'aumento mirato di un'imposta esistente o della creazione di un nuovo prelievo.

B Il potenziamento del carattere incentivante della fiscalità

Le prime misure fiscali ambientali si sono affermate nell'ordinamento francese all'inizio del 1900, nell'ambito dei rifiuti, dell'energia e delle risorse naturali.

Si tratta di misure la cui base imponibile era collegata all'ambiente, ma che avevano una funzione prevalentemente di rendimento.

a I prelievi fiscali ambientali

Il primo prelievo relativo all'ambientale è stato introdotto nel quadro delle politiche concernenti i rifiuti. Si tratta della *taxe d'enlèvement des ordures ménagères* (TEOM), introdotto a livello comunale con la legge del 13 agosto 1926. La base imponibile era fissata indipendentemente da ogni considerazione

precisarne la portata (cfr. M.-A. COHENDET, B. MATHIEU, *La Charte et le Conseil Constitutionnel: point de vue*, Revue Juridique de L'environnement, n. spécial 2005, p. 107).

⁶⁹⁸ L. GRAMMATICO, I. MECA, *Les perspectives de la fiscalité positive de l'eau et de l'air : l'amorce d'une fiscalité écologique*, Revue juridique de l'environnement, n. 1, 2000, pp. 53 e ss.

ambientale, era difatti rappresentata dal reddito catastale utilizzato come base per l'imposta sulla proprietà immobiliare. L'aliquota veniva stabilita sulla base del gettito che si voleva ottenere e non aveva alcun carattere incentivante. L'ammontare dell'imposta risultava quindi commisurato al valore locativo del bene immobile piuttosto che al volume dei rifiuti prodotti.

Il secondo prelievo riguardava invece il settore elettrico, e aveva la sua fonte legale nella stessa legge del 13 agosto 1926. La base imponibile era rappresentata dall'80% o 30% dell'importo della bolletta elettrica al netto delle imposte, a seconda che la fornitura elettrica fosse inferiore o superiore a 36 kVA⁶⁹⁹ indipendentemente dal comportamento dei contribuenti.

Nel 1944 entrò in vigore una tassa parafiscale sui prodotti petroliferi la cui base imponibile era legata all'ambiente, essendo rappresentata dalla consumazione di prodotti inquinanti, ma la cui finalità era ancora una volta prevalentemente fiscale: il gettito di questa tassa era assegnato all'*Institut Français du Pétrol*. A partire dal 2003 questo prelievo è stato incorporato nella *taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers* (TIPP) e nella *taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel* (TICGN).

Infine gli altri prelievi connessi all'ambiente riguardavano i contributi per l'estrazione e l'utilizzo delle acque.

Nel 1934 vennero istituiti due contributi a carico di coloro che esercitavano un'attività estrattiva sul territorio comunale o regionale. Questi prelievi non dipendevano dall'impatto ambientale dell'attività, bensì risultavano proporzionali ai volumi di materiale estratto.

Nell'ambito di tutela dell'acqua, il decreto n. 982 del 1 ottobre 1954 istituì un fondo per l'approvvigionamento idrico, denominato "*Fonds National pour le Développement des Adductions d'Eau (FNDAE)*"⁷⁰⁰. Inizialmente questo fondo era diretto ad alleggerire i costi dell'approvvigionamento idrico che gravavano sugli enti territoriali. Questa misura del tutto priva di vocazione ambientale,

⁶⁹⁹ L'aliquota maggiore era riservata alle forniture elettriche meno potenti, mentre l'aliquota più bassa si applicava alle forniture elettriche meno potenti.

⁷⁰⁰ Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 982 del 1 ottobre 1954 istitutivo del *Fonds National pour le Développement des Adductions d'Eau*, pubblicato in JORF 2 ottobre 1954 p. 9265.

costituì la risposta alla necessità di costruire reti di adduzione di acqua potabile nelle campagne.

A partire dagli anni Sessanta la fiscalità ambientale francese cominciò a svilupparsi nel senso di una maggiore sensibilità verso l'ambiente, nella forma di tasse parafiscali.

Ad esempio la legge del 16 dicembre 1964, istituì un sistema di *redevances* dalla natura mista in quanto connesse sia all'utilizzo delle acque, sia al loro inquinamento⁷⁰¹. Esse costituivano strumenti nelle mani dei decisori politici, dal momento che il Consiglio di Stato si limitava a stabilire le modalità di calcolo dei prelievi, mentre le aliquote erano stabilite dagli enti responsabili del servizio idrico. Questo aspetto ha costituito uno dei motivi di censura di tale meccanismo da parte del Consiglio Costituzionale⁷⁰².

Nel 1965 venne introdotto un ammortamento eccezionale per le società che costruivano edifici destinati alla depurazione delle acque industriali o dell'aria⁷⁰³.

Successivamente, nel 1973, fu introdotta una tassa sulle emissioni sonore prodotte dagli aerei contro l'inquinamento acustico che si sviluppa in prossimità degli aeroporti⁷⁰⁴. Si trattava di un prelievo parafiscale che gravava sulle compagnie aeree in base al numero di passeggeri imbarcati⁷⁰⁵.

⁷⁰¹ J. P. BOURHIS, *Les agences de l'eau et la mise en oeuvre du principe polluer payeur*, in *Droit de l'Environnement*, n. 90, 2001, p. 163 rivendica come principale obiettivo del sistema fiscale il raggiungimento di un finanziamento stabile piuttosto che "porter le fer contre les pollueurs".

⁷⁰² J.-C. FLORY, *Rapport au Premier Ministre et à la Ministre de l'Écologie et du Développement Durable*, *Les redevances des agences de l'eau*, ottobre, 2003, p.43. Il Consiglio di Stato nel parere del 27 luglio 1968 n. 297-501 considerava le redevances de l'eau, strumenti dal carattere *sui generis*, mentre il Consiglio Costituzionale nella decisione del 23 luglio 1982 n. 124 le riconduce alle impositions de toute nature per le quali opera il principio di riserva di legge di cui all'articolo 34 Cost.

⁷⁰³ La sentenza del tribunale amministrativo di Strasburgo del 22 novembre 1996 ha consentito di estendere l'interpretazione restrittiva che era stata fornita dall'amministrazione fiscale circa la norma istitutiva di questo ammortamento. L'amministrazione fiscale interpretava la norma nel senso di consentire questo beneficio alle sole imprese che realizzavano una costruzione d'interesse generale.

⁷⁰⁴ Decreto del 13 febbraio 1973, in *JO* del 27 febbraio 1973, p. 2179.

⁷⁰⁵ M. SOCIE, D. BIDOUE, C. WENDT *Rapport de Mission d'inspection sur la Gestion de la taxe sur les nuisances sonores aériennes (TNSA)*, n. 004896-01, 11 ottobre 2006. La "legge sul rumore" del 31 dicembre 1992 includeva una sezione dedicata specificamente al trasporto aereo che introduceva una tassa di riduzione del rumore (o "tassa sul rumore") pagata dalle compagnie aeree sui nove maggiori aeroporti francesi, la cd. *taxe d'atténuation des nuisances sonores* (TANS).

Nel 1979 venne creata la tassa parafiscale sugli oli minerali e sintetici a vantaggio dell'Agenzia nazionale per il recupero e l'eliminazione dei rifiuti (ANRED)⁷⁰⁶.

La presa di coscienza della pericolosità dell'inquinamento ambientale e l'assunzione d'impegni a livello internazionale per ridurlo, hanno spinto gli Stati nazionali a ricorrere maggiormente a strumenti fiscali costruiti secondo la logica incentivante.

Alla fine degli anni Novanta l'introduzione di una tassa generale sulle attività inquinanti (*taxe générale sur les activités polluantes* TGAP⁷⁰⁷), ha rappresentato la "première étape décisive sur le chemin de la fiscalité écologique"⁷⁰⁸.

Essa sostituiva tutte le tasse parafiscali ed i prelievi che esistevano in precedenza sull'inquinamento atmosferico, sui rifiuti domestici ed industriali, sugli olii e sulle emissioni sonore degli aeromobili, che erano devoluti all'Agenzia dell'ambiente e dell'energia (*Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie* ADAME). A partire dal 1 gennaio 2000, il suo ambito di applicazione è stato esteso ai detersivi e ammorbidenti, agli antiparassitari ad uso agricolo, fino a ricomprendere al suo interno otto componenti inquinanti.

Questo prelievo ha il merito di aver distaccato il suo calcolo dal costo del servizio di prevenzione o riparazione, ma allo stesso tempo ha una natura condannata all'eterogeneità⁷⁰⁹, perché si fonda su basi imponibili e aliquote molto diverse.

Questa misura venne fortemente criticata per due ragioni: per la sua carente efficacia ambientale e perché non consentiva il raggiungimento del doppio dividendo.

Quanto al primo aspetto si portava ad asempio l'applicazione della TGAP ai prodotti antiparassitari, che riusciva a produrre effetti incentivanti nei confronti

⁷⁰⁶ Decreto del 30 giugno 1979.

⁷⁰⁷ Introdotta dall'articolo 45 della legge finanziaria per il 1999, del 30 dicembre 1998 n. 1225, la sua disciplina è contenuta all'interno del Codice delle Dogane, dagli articolo 266 sexies a duodecies (art. L 151-1 e 152-2 del Codice dell'ambiente).

⁷⁰⁸ D. MIGAUD, *Examen de La première partie du Projet de Loi de Finances*, Rapporto n. 1111, 8 ottobre 1998, tomo II, vol. 1, articolo 30; A. BOYER, *La taxe générale sur les activités polluantes*, in V. FUMAROLI, S. SCHMITT, *La fiscalité environnementale. Entre attentes, doutes, et pragmatisme*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2018, p. 223-233.

⁷⁰⁹ In tal senso si esprime V. R. HERTZOG, *La TGAP un révirement dans la fiscalité de l'environnement?*, in *Droit e Ville*, n. 47, 1999, p. 115.

delle vendite al consumo ma non delle imprese⁷¹⁰, o ancora l'applicazione della TGAP ai detersivi che colpendo con la medesima aliquota i prodotti privi di fosfati e quelli che detengono una quantità inferiore al 5% del loro peso, non costituisce un incentivo a sviluppare prodotti meno inquinanti.

Quanto al secondo aspetto si faceva riferimento all'articolo 41 della legge finanziaria per il 2004, il quale ha ricondotto le somme riscosse dalla TGAP al bilancio generale dello Stato, ponendo fine alla devoluzione del suo gettito in favore del finanziamento della riforma dell'orario di lavoro⁷¹¹.

Illustra bene l'evoluzione subita dalla fiscalità ambientale francese, la *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (TICPE), che rappresenta un'imposta indiretta sul consumo di prodotti energetici, riconducibile alla categoria delle accise.

Questa trova la sua origine nella *taxe intérieure pétrolière* (TIP) introdotta attraverso la legge del 30 marzo 1928, emanata per compensare i minori rendimenti provenienti dall'imposta sul sale⁷¹².

A partire dal 1989 sono state introdotte aliquote differenziate per orientare i consumatori verso prodotti meno inquinanti, la cui efficacia è stata ridotta per via dell'introduzione di numerose esenzioni in favore di taluni settori economici

Nel 2011, il nome di questa tassa è stato cambiato da *taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers* TIPP (imposta sul consumo nazionale di prodotti petroliferi) a *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* TICPE (imposta sul consumo nazionale di prodotti energetici), tenendo conto del fatto che questa tassa si applicava anche a prodotti non petroliferi tra cui i biocarburanti. Oggi la TICPE rappresenta la quarta entrata più remunerativa per il bilancio dello Stato francese, dopo l'IVA, l'imposta sul

⁷¹⁰ L'incidenza sul volume d'affari delle imprese della TGAP era piuttosto basso e variava dal 1% per le multinazionali al 7% per le altre imprese, di conseguenza non riusciva ad incentivarle verso maggiori investimenti in ricerca e sviluppo.

⁷¹¹ Articolo 52 della legge finanziaria per il 2000 consultabile su www.legifrance.fr Questa previsione aveva alimentato le critiche verso la TGAP, da alcuni considerata un prelievo avente una finalità meramente di gettito, rivolto a finanziare la riduzione dell'orario di lavoro a 35 ore settimanali.

⁷¹² A. BAUDU, *Droit fiscal*, Gualino Mementos, 2 ed., 2013, p.40.

reddito delle persone e l'imposta sulle società, con un gettito che ha raggiunto i 13,8 Mld€ nel 2013⁷¹³.

Solo a partire dal 2007 la fiscalità ambientale è stata posta al centro di un ambizioso programma teso a rinforzare la sua finalità ambientale. Questo cambio di rotta è stato inaugurato dalla strategia del *Grenelle de l'Environnement*⁷¹⁴.

Nel 2012 il governo Hollande ha istituito un comitato interministeriale permanente, *Comité pour la fiscalité écologique*, che coinvolgeva i ministeri dell'ambiente e dell'economia, avente ad oggetto proprio lo sviluppo della fiscalità ambientale. Nell'estate 2013 questo ente ha pubblicato il suo primo rapporto contenente una serie di proposte, tra cui anche l'introduzione di una tassa sul biossido di carbonio, da inserire tra le tasse sui consumi. Nel 2015 si è insediato il *Comité pour l'économie verte* che si occupa delle questioni inerenti alla tassazione dell'energia, all'economia circolare, all'acqua e alla biodiversità, nonché a tutti gli strumenti economici che consentono di promuovere la transizione energetica.

Nell'ordinamento francese i prelievi ambientali si sono sviluppati prevalentemente nella forma di tasse sul consumo di energia⁷¹⁵. Attualmente il sistema fiscale francese annovera una quindicina di ecotasse classificate dal *Commissariat général au développement durable* nella categoria delle tasse sull'energia tra le quali si segnalano: la *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (TICPE)⁷¹⁶; la *taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel* (TICGN); la *taxe spéciale sur les carburants dans les départements*

⁷¹³ S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ, Parigi, 2014, p. 35

⁷¹⁴ Nel 2007, l'insediamento del nuovo governo fu accompagnato dalla creazione di un nuovo ministero dell'ambiente. La questione ambientale venne posta al centro di un processo di consultazione pubblica, cd. Grenelle de l'environnement, cui parteciparono imprese, istituzioni, sindacati, organizzazioni internazionali. La fase delle consultazioni si concluse con la proposta d'istituire una tassa cd. "climat-énergie" sulle energie fossili in cambio di una riduzione della pressione fiscale sul lavoro. La legge n. 967 del 2009 definita Grenelle I avviò uno studio sulla fattibilità della contribution climat-énergie (art. 2-II, 7 comma), nonché commissionò la valutazione dell'impatto ambientale degli aiuti finanziari e fiscali al fine che comprovare la loro efficacia ambientale (art. 48, 5 comma). Malgrado le aspettative, questa norma non produsse i risultati sperati, difatti il progetto della contribution climat-énergie fu piuttosto modesto e si scontrò con una nuova censura del Conseil Constitutionnel, mentre quanto agli aiuti venne svolta un'analisi approfondita cui però non fece seguito l'abolizione dei sussidi dannosi a causa di forti pressioni lobbistiche.

⁷¹⁵ Nel 2015 la fiscalità energetica francese ha rappresentato il 6,2% delle entrate statali.

⁷¹⁶ Nel 1928 venne introdotta la *taxe intérieure pétrolière* (TIP), poi diventata *taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers* (TIPP) ed infine dal 2011 TICPE, la quale colpisce il gas e la produzione di elettricità a partire dai prodotti petroliferi.

d'outre-mer; taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignites et cokes cd. taxe charbon (TICC); la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE); la taxe sur la consommation finale d'électricité (TCFE); la contribution annuelle des distributeurs d'énergie électrique en basse tension; la contribution au service public de l'électricité (CSPE); la taxe sur les installations nucléaires; la contribution annuelle au profit de l'Institut de radioprotection et de sûreté nucléaire; l'impositions forfaitaires sur les entreprises de réseaux électriques (IFER); la taxe forfaitaire sur les réseaux de gaz naturel et canalisations d'hydrocarbures (IFER)⁷¹⁷.

Fino ad oggi, in Francia, la fiscalità ambientale è servita per finanziare le politiche di *command and control* piuttosto che rappresentarne un'alternativa⁷¹⁸.

Anche nell'ordinamento francese, risultano poche le fattispecie impositive che tengono conto dell'inquinamento nella loro determinazione, individuate nella *contribution-carbone* che aumenta la base imponibile della TICPE in proporzione alla emissioni CO₂ e nella tassa imposta sui veicoli posseduti, detenuti o utilizzati da società, la quale è calcolata sulla base della capacità inquinante e dell'anno d'immatricolazione dei veicoli.

Concordando con l'opinione di alcuni autori, la disciplina in tema di fiscalità ambientale appare un insieme di misure non coordinate e prive di una visione di lunga durata⁷¹⁹. L'eterogeneità non facilita la comprensione e la trasparenza di queste misure, che non trovano perciò il consenso dei contribuenti.

b Le agevolazioni fiscali ambientali

⁷¹⁷ R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*” pubblicato sulla *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n. 3, 2016, p. 281-293

⁷¹⁸ G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, France, 2012, p. 49.

⁷¹⁹ In tal senso si è espresso R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains*, op. cit., p.119 affermando che la situazione attuale “*ne donne guère l'image d'une matière maîtrisée et d'une politique sûre d'elle mais plutôt celle d'une juxtaposition un peu désordonnée de mesures prises au gré des opportunités*”.

Al di là dei prelievi ambientali, molti governi ricorrono spesso a meccanismi agevolativi, in ossequio ai principi dell'intervenzionismo fiscale⁷²⁰, dal momento che questi strumenti risultano più popolari e più facilmente accettati dai contribuenti rispetto ai dispositivi che aumentano la pressione fiscale.

Si tratta dei meccanismi che si pongono come espressione della cd. fiscalità negativa. La valutazione di queste misure è molto difficile, poiché come constatato nella seconda parte di questa ricerca si tratta di un concetto relativo, privo di una definizione normativa.

Le spese fiscali hanno raggiunto i 92,98 Mld€ nell'anno 2017, aumentando di 5,37 Mld€ rispetto al 2016.

Recenti analisi hanno affermato il raddoppio del numero di dispositivi messi in atto negli ultimi 15 anni: 94 nel 2015⁷²¹.

Durante il periodo 2010-2015, questo numero si è stabilizzato, ma l'ammontare delle spese fiscali favorevoli allo sviluppo sostenibile è diminuito (4.973 milioni di euro nel 2015 rispetto a 6.878 milioni di euro nel 2010), mentre quello delle spese fiscali dannose è aumentato, (6.900 milioni di euro nel 2015 rispetto a 6.043 milioni di euro nel 2010, contando solo le spese numerate nei documenti di bilancio). Inoltre, tra le 94 spese identificate, 65 rappresentano un sostegno settoriale, 6 invece costituiscono espressione di obiettivi per il supporto geografico, e solamente 19 perseguono una prevalente finalità di protezione dell'ambiente.

Tre ambiti costituiscono i settori di predilezione delle agevolazioni fiscali ambientali francesi: la tutela degli spazi naturali, la lotta contro l'inquinamento e la transizione energetica.

Per quanto concerne gli interventi in favore degli spazi naturali, ad eccezione della fiscalità relativa al disboscamento⁷²², questi si sono affermati a partire dagli anni 2000. Essi sembrano essere contrassegnati da un forte effetto positivo

⁷²⁰ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Parigi, 1995, p.285; G. SAINTENY *La dimension fiscale des politiques environnementales en France*, Revue Française de Finances Publiques, n. 114, aprile 2011, p. 84; R. HERTZOG, *Finances publiques et environnement: un couple inséparable*, in Revue Française de Finances Publiques, n. 90, maggio 2005, p.198-201.

⁷²¹ COUR DES COMPTES, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, Communication à la commission des finances du Sénat, settembre 2016, p. 7

⁷²² In Francia i costi relativi all'utilizzo del patrimonio forestale risultano tra i più elevati d'Europa, si veda il parere presentato da M. R. DU LUART, *Le projet de loi d'orientation sur la forêt*, Avis au Sénat, n. 190, sessione 2000/2001

favorevole allo sviluppo sostenibile, tuttavia la misura della loro efficienza rimane difficile ed influenzata dalla confusione con determinati obiettivi economici.

A dispetto delle ambizioni, i risultati derivanti dall'uso degli agrocombustibili e degli aiuti al settore fotovoltaico sono incerti riguardo al loro reale contributo allo sviluppo sostenibile e questi dispositivi risultano molto controversi.

D'altra parte, la strada aperta dalla metanizzazione agricola sembra promettente anche se i risultati sono ancora troppo frammentari e troppo recenti per essere confermati da una valutazione convincente.

Nell'ambito della transizione energetica fondamentali sono stati gli incentivi per l'efficientamento energetico dell'edilizia abitativa, i quali hanno fissato obiettivi quantitativi sempre più ambiziosi.

Tre risultano i dispositivi fiscali principali: il credito d'imposta per la transizione energetica, l'aliquota IVA ridotta per i lavori di ristrutturazione edilizia, l'ecoprestito a tasso zero.

Il credito d'imposta ha una lunga storia, la cui prima apparizione risale al 1999 ed inizialmente era riservato all'acquisto di gradi elettrodomestici in caso di lavori per la sostituzione d'impianti di riscaldamento, sistemi di sollevamento e servizi igienici (art. 200 quater CGI)⁷²³. Questo meccanismo ha subito successivamente un'ampia estensione: viene difatti applicato prima all'acquisto di dispositivi che permettono una riduzione dell'uso di energia o incoraggiano l'uso di energia rinnovabile⁷²⁴, e poi a materiali isolanti o apparecchi di regolamentazione del riscaldamento⁷²⁵.

La disciplina fu interamente riformata dalla legge finanziaria per il 2005 nella direzione di un maggiore carattere incentivante⁷²⁶. Esso assunse la denominazione di "credito d'imposta per lo sviluppo sostenibile" (*crédit d'impôt pour le développement durable CIDD*)

⁷²³ Art. 58-VI-3 della legge del 30 dicembre 1999 n. 99-1172.

⁷²⁴ Art. 67-I della legge del 30 dicembre 2000 n.1352, *JO* 31 décembre 2000, p. 21119.

⁷²⁵ Art. 14-I-c della legge del 28 dicembre 2001 n. 1275.

⁷²⁶ Art. 90 della legge del 30 dicembre 2004 n. 1484. L'ammontare del credito viene quantificato e diversificato sulla base delle prestazioni energetiche degli strumenti che si acquistano e dei risultati in termini di risparmio energetico che si ottengono.

Si tratta di una misura molto costosa per il budget dello Stato⁷²⁷ e per questo motivo furono ristretti i suoi destinatari nel 2014⁷²⁸.

A partire dal 1 settembre 2014 il CIDD si è evoluto in credito d'imposta per la transizione energetica (*crédit d'impôt pour la transition énergétique CITE*) inizialmente in vigore fino al 31 dicembre 2015 e poi prorogato anche per le annualità 2016, 2017, 2018. Il suo ammontare è stato fissato al 30% delle spese effettuate, entro gli stessi limiti stabiliti per il CIDD.

A partire dal 1 gennaio 2019 il CITE avrebbe dovuto essere sostituito da un *bonus* lavori, corrisposto all'esito dei lavori ed il cui ammontare è determinato in base al risparmio energetico determinato. Tuttavia la legge finanziaria per il 2019 ha rinviato l'entrata in vigore del bonus al 2020 e prorogato la vigenza del CITE per il 2019⁷²⁹.

Nel tentativo di migliorare la qualità energetica degli edifici risparmiando energia, sono state introdotte altre due misure.

Per un verso la medesima legge istitutiva del primo credito d'imposta per l'efficientamento energetico, prevedeva che i lavori volti al miglioramento di un immobile abitativo potessero accedere ad un'aliquota IVA agevolata del 5,5%⁷³⁰.

A partire dal 2012 l'aliquota è aumentata al 7%; attualmente è prevista sia l'aliquota del 5,5 % per lavori di ristrutturazione che diminuiscono la dispersione energetica ovvero quella del 10% in caso di lavori manutenzione.

Dal 2006 si è concesso l'uso dell'aliquota IVA ridotta del 5,5 % alle forniture di calore prodotte per almeno il 50% da fonti rinnovabili quali quelle geotermiche

⁷²⁷ Secondo il rapporto pubblicato dalla Corte dei Conti il CIDD ha costituito il 90% delle agevolazioni fornite nel quadro della strategia del Grenelle de l'Environnement, si veda COUR DES COMPTES, *Impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'environnement*, novembre 2011, p.12.

⁷²⁸ Art. 74 della legge finanziaria per il 2014. Fu riservato ai contribuenti che effettuano delle spese di miglioramento della qualità ambientale dell'alloggio pari al 15 % delle spese effettuate fino al 25% in caso di un insieme di opere. Le spese eligibili vengono suddivise in due gruppi: l'isolamento termico e la produzione di energia a partire da fonti rinnovabili che non beneficiano di altri aiuti. Si fissa il tetto di 8000 euro, elevato a 16000 euro nel caso di una coppia, cui si possono aggiungere 400 euro per ogni persona a carico. Questa misura, seppure costosa ha permesso di ridurre dell'8% il consumo di energia e di alimentare l'indotto dell'edilizia.

⁷²⁹ Art.196 della legge n. 1317 del 28 dicembre 2018.

⁷³⁰ Articolo 5-I della legge del 30 dicembre 1999 n. 1172 che introduce l'articolo 279-O bis all'interno del CGI

ovvero da biomasse e rifiuti⁷³¹. Questa misura è contenuta nell'articolo 278 0-bis del C.G.I.

L'altra misura fiscale ambientale cui si ritiene opportuno fare cenno è rappresentata dall'eco-prestito a tasso zero, introdotto nel 2009 e destinato ad agevolare l'accesso al credito per coloro che vogliono migliorare l'efficienza energetica delle proprie abitazioni costruite prima del 1900⁷³². Inizialmente disposto fino al 2013, è stato successivamente annualmente prorogato fino al 2019 dalla legge finanziaria.

Sono previste anche detrazioni d'imposta per l'acquisto di una residenza principale sotto l'etichetta *Low Consumption Building*⁷³³, o ancora esenzioni fiscali nel caso di ricostruzione d'immobili per migliorarne la classe energetica⁷³⁴. La complessità dei meccanismi, non coordinati tra loro e molto spesso riformati, comporta la difficile rilevazione degli effetti, la cui efficienza in termini di sviluppo sostenibile si rivela dubbia.

I risultati ottenuti rimangono deludenti, in particolare riguardo ai due programmi di punta, l'aliquota IVA agevolata e il credito d'imposta, i quali risentono di numerosi punti deboli nella loro attuazione che ne riducono la portata.

Bisogna ricordare che spesso gli impatti positivi determinati dalle misure fiscali ambientali risultano annullati o ridotti dalle numerose agevolazioni fiscali dannose per l'ambiente, che sopravvivono ai tentativi di riforma del sistema.

Si pensi ad esempio all'aliquota ridotta per attività molto inquinanti come il trasporto aereo ovvero il trattamento fiscale preferenziale del gasolio per uso

⁷³¹ Articolo 76-I-2° della legge del 13 luglio 2006

⁷³² Articolo 99 della legge del 27 dicembre 2008 n. 1425

⁷³³ La misura in questione è disciplinata dal terzo comma dell'articolo 200 quaterdecies I CGI e consiste in un credito d'imposta sul reddito per gli interessi sui prestiti contratti per l'acquisto di alloggi per l'abitazione principale del contribuente.

⁷³⁴ L'articolo 1383-0 B del CGI prevede la possibilità di esenzione dall'imposta fondiaria sugli immobili costruiti per le abitazioni che sono state oggetto di ingenti spese in conto capitale per il miglioramento della qualità ambientale (articolo 200 quater della CGI)

stradale⁷³⁵, alle aliquote agevolate per i carburanti usati da motori agricoli, al criticato *bonus-malus écologique*⁷³⁶

La mancanza di coerenza e stabilità che purtroppo caratterizza le misure fiscali agevolative incide sulla loro efficacia e offusca la loro *ratio* ambientale in favore di altre ragioni di natura economica che le trasformano talvolta in aiuti di settore.

II La compatibilità della fiscalità ambientale con i principi fiscali francesi

La fiscalità ambientale costituisce una fiscalità differenziata per le caratteristiche interne del bene che protegge, cioè l'ambiente.

Essa è caratterizzata da una fiscalità incentivante che può però scontrarsi con alcuni principi che sono alla base dell'ordiname fiscale francese.

Nei prossimi paragrafi individueremo gli eventuali i punti di frizione, per comprendere se sussistono giustificazioni e soluzioni.

⁷³⁵ Come si evince da molti studi, la minore imposizione che grava sul diesel non è giustificata da un minore effetto inquinante di quest'ultimo rispetto alla benzina, cioè nonostante il legislatore continua a tollerarla. Si rinvia sul punto a C. DE PERTHUIS, *Rapport d'étape du Président du Comité pour la fiscalité écologique*, tomo I, luglio 2013, p. 20; COUR DES COMPTES, *Impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'environnement*, novembre 2011.

⁷³⁶ Tale meccanismo è stato introdotto con la legge finanziaria rettificativa per il 2007 e disciplinato dal decreto n. 1873 del 26 dicembre 2007 che prevedeva la sua entrata in vigore a partire dal 1 gennaio 2008. Questo dispositivo ha per obiettivo principale quello d'incentivare l'acquisto da parte di privati e imprese di vetture meno inquinanti, ed al tempo stesso, di stimolare i produttori a fornire veicoli sempre più ecologici. Si sostanzia in una ricompensa finanziaria che lo Stato eroga nei confronti di coloro che acquistano veicoli ecologici (*bonus*), ovvero in una maggiorazione della tassa d'immatricolazione per i veicoli più inquinanti in proporzione alla quantità di CO₂ prodotta (*malus*). Seppure questo meccanismo abbia favorito la riduzione delle emissioni di diossido di carbonio al di sotto della media europea, è stato fortemente criticato per aver contemporaneamente determinato l'aumento del livello di inquinamento locale a causa della crescita del numero di autovetture diesel. Per ovviare questo problema si sono rese necessarie delle modifiche al sistema riducendo la fruibilità del bonus a partire dal 2015, fino a riservarlo ai soli veicoli elettrici dal 1 gennaio 2018. L'ammontare del bonus per l'acquisto di una nuova vettura elettrica resta pari a 6.000 euro. Inoltre il meccanismo del *bonus écologique* può essere associato ai premi per la rottamazione (cd. *prime à la conversion*) di vecchi veicoli inquinanti a diesel o benzina. Per quanto concerne il *malus écologique* invece viene ridotta la soglia di accesso, che passa dai 127g/km di CO₂ del 2017 ai 117g/km a partire dal 1 gennaio 2019, con un ammontare che varia in proporzione alle emissioni di diossido di carbonio. Sul funzionamento di questo strumento si rinvia a S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Parigi, 2014, p. 151; A. RAFFIER, *Bilan et perspective du «bonus-malus»*, in V. FUMAROLI, S. SCHMITT (a cura di), *La fiscalité environnementale*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2018, p. 211-220.

A Il principio di legalità

Il principio di legalità costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento fiscale. Esso trova la sua fonte normativa nell'articolo 14 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino⁷³⁷ e nel primo comma dell'articolo 34 della Costituzione⁷³⁸.

Questo principio riserva alla legge la fissazione della base imponibile, dell'aliquota e delle modalità di riscossione delle imposte di ogni tipo.

Esso è stato spesso violato da alcune misure fiscali ambientali, originando l'annosa questione inerente ai canoni sull'acqua (*redevances sur l'eau*).

La legge istitutiva di queste misure assegnava agli enti responsabili del servizio idrico la fissazione delle aliquote. Inizialmente questa normativa non dava problemi, perché le *redevances* erano state considerate "risorse di natura specifica" da parte del Consiglio di Stato⁷³⁹. Quando però furono assimilate alle imposte da parte del Consiglio Costituzionale si ritenne che queste violassero il principio di legalità⁷⁴⁰. Questa incompatibilità venne risolta dalla legge 1772 del 2006⁷⁴¹ che fissò per ogni tipologia di canone le regole per l'individuazione della base imponibile, dell'aliquota e delle esenzioni. Si lasciava ai gestori un potere regolamentare che deve svolgersi nel rispetto dei limiti dalla giurisprudenza costituzionale⁷⁴², può pertanto accadere che siano i consigli di amministrazione dei gestori delle reti idriche a fissare specificamente l'aliquota,

⁷³⁷ L'articolo 14 della Dichiarazione dell'Uomo del 1789 recita: "Tutti i cittadini hanno il diritto di constatare, da loro stessi o mediante i loro rappresentanti, la necessità del contributo pubblico, di approvarlo liberamente, di controllarne l'impiego e di determinarne la quantità, la ripartizione, la riscossione e la durata."

⁷³⁸ Il primo comma dell'articolo 34 della Costituzione afferma: "La legge stabilisce le norme concernenti: 1) i diritti civili e le garanzie fondamentali accordate ai cittadini per l'esercizio delle pubbliche libertà; la libertà, il pluralismo e l'indipendenza dei media; gli obblighi imposti dalla Difesa nazionale ai cittadini relativamente alla loro persona ed ai loro beni; 2) la cittadinanza, lo stato e la capacità delle persone, il regime matrimoniale, le successioni ed elargizioni; 3) la descrizione dei reati nonché delle pene applicabili; la procedura penale; l'amnistia; la creazione di nuovi ordini giurisdizionali e lo stato giuridico dei magistrati; 4) la base imponibile, l'aliquota e le modalità di riscossione delle imposte di ogni tipo; il regime di emissione della moneta."

⁷³⁹ Conseil d'État, parere del 27 luglio 1968 n. 297-501; sentenza 21 novembre 1973, *Société des papeteries de Gascogne*.

⁷⁴⁰ Conseil Constitutionnel decisione del 23 giugno 1982 n. 124

⁷⁴¹ Legge n. 1772 del 2006 pubblicata in JO del 31 dicembre 2006.

⁷⁴² Conseil Constitutionnel del 28 dicembre 2000 n. 442, considerando n. 32.

entro i limiti fissati dal legislatore⁷⁴³. In tal caso però le aliquote devono essere pubblicate in gazzetta ufficiale per esigenze di trasparenza.

Il principio di legalità viene in rilievo anche con riguardo all'autonomia degli enti locali. Come affermato dalla giurisprudenza costituzionale, l'ordinamento francese non attribuisce ad essi autonomia fiscale⁷⁴⁴, ma la legge costituzionale del 28 marzo 2003 relativa all'organizzazione decentralizzata del Paese, inserendo il comma 2 dell'articolo 72-2 ha affermato che la legge può autorizzare gli enti locali a fissare le basi imponibili e le aliquote delle imposte che riscuotono entro certi limiti⁷⁴⁵.

Diversa appare la situazione dei territori d'oltremare caratterizzati da una maggiore autonomia. L'articolo 73 commi 3 e 4 della stessa legge costituzionale attribuisce a questi enti la possibilità di fissare le regole applicabili sul proprio territorio⁷⁴⁶.

B Il principio d'eguaglianza

La fiscalità ambientale è suscettibile di violare alcuni principi costituzionali fiscali⁷⁴⁷, tra i quali anche il principio di eguaglianza davanti all'imposta, che rappresenta uno dei principi cardine dell'ordinamento costituzionale francese, pietra angolare della giurisprudenza costituzionale francese⁷⁴⁸.

⁷⁴³ Conseil Constitutionnel, del 30 dicembre 1987 n. 239, considerando 4.

⁷⁴⁴ Conseil Constitutionnel, 25 luglio 1990 n. 90, considerando 14.

⁷⁴⁵ Alcuni autori vedono in questo articolo il fondamento legale di un potere fiscale degli enti territoriali, in tal senso R. HERTZOG, *La constitution financière de l'Etat décentralisé*, in *Annuaire des collectivités locales*, n.24, 2004, p. 181.

⁷⁴⁶ Per un approfondimento sulla particolare autonomia finanziaria e fiscale dei territori di oltremare si rinvia a R. BOURGET, *Le conseil territorial de Saint Martin peut-il instituer une retenue à la source?* (CE, n°388299, 30 novembre 2015), in *Bulletin Juridique des Collectivités Locales*, n. 2, febbraio 2016, 126-130.

⁷⁴⁷ J. LAMARQUE, *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt: faux principes et faux applications des principes*, in *Mélanges Jeanneau*, Dalloz, Parigi, 2002, p.183; S. CAUDAL, *Un nouvel obstacle pour l'écotax sur l'énergie*, *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 2, 2001, p. 215; *ID.*, *L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux*, in *Revue Française de Finances Publiques*, n. 90, maggio 2005, p. 32-46; *ID.*, *La Charte et l'instrument financier et fiscal*, in *Revue Juridique de L'Environnement*, n. spécial 2005, p.237; M. BERGO, *L'imposta ambientale in Francia*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, p. 280 .

⁷⁴⁸ L. FAVOREU e altri, *Droit Constitutionnel*, 21 ed, Dalloz, Parigi, 2019, p. 1057 ; E. DE CROUY-CHANEL, *Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels*

A partire dalla sentenza emessa relativamente all'*affaire Taxation d'office* nel 1973, in cui per la prima volta il *Conseil Constitutionnel* si è riferito al principio di eguaglianza, esso è stato posto al centro di più di 200 pronunce.

La misura tributaria ambientale potrebbe difatti originare delle ingiustificate differenze di trattamento tra i contribuenti.

Occorre pertanto interrogarsi sulla legittimità costituzionale della fiscalità ambientale con riguardo al principio d'eguaglianza davanti all'imposta.

Per rispondere a questo interrogativo, occorre procedere con qualche breve precisazione quanto all'interpretazione e alla natura del principio in questione.

a Interpretazione e natura dell'eguaglianza

Si tratta di un principio dal "carattere relativo e contingente"⁷⁴⁹ attraverso il quale il legislatore mantiene un certo margine di apprezzamento.

La sua interpretazione ed articolazione costituisce un argomento fortemente dibattuto in dottrina.

Esso trova fondamento in due disposizioni della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789 :

- l'articolo 6 che afferma : "La Legge è l'espressione della volontà generale. Tutti i cittadini hanno diritto di concorrere, personalmente o mediante i loro rappresentanti, alla sua formazione. Essa deve essere uguale per tutti, sia che protegga, sia che punisca. Tutti i cittadini, essendo uguali ai suoi occhi, sono ugualmente ammissibili a tutte le dignità, posti ed impieghi pubblici secondo la loro capacità, e senza altra distinzione che quella delle loro virtù e dei loro talenti";
- l'articolo 13 che recita : "Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso

que l'égalité en matière fiscale?, Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel, n. 33, 2011, pp. 16 e ss.

⁷⁴⁹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4 ed, Litec, Parigi, 2016, p. 305.

deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità”.

Autorevole dottrina ritiene che tradizionalmente si possa distinguere il principio di eguaglianza in tre articolazioni⁷⁵⁰: l’eguaglianza davanti alla legge fiscale, l’eguaglianza davanti all’imposta, e l’eguaglianza davanti alle spese pubbliche.

Secondo questa visione il principio di eguaglianza davanti alla legge fiscale risulterebbe un corollario del principio di eguaglianza davanti alla legge, espresso nell’articolo 6 della Dichiarazione dei Diritti dell’Uomo⁷⁵¹ e dell’articolo 1 della Costituzione francese⁷⁵². L’eguaglianza davanti all’imposta riposerrebbe invece sull’articolo 13 della Dichiarazione dei Diritti dell’Uomo e del Cittadino del 1789. E l’eguaglianza davanti alle spese pubbliche rappresenterebbe un corollario del più generale principio di eguaglianza che la Corte Costituzione deduce dall’art. 13 della Dichiarazione del 1789.

Altri autori invece intendono il principio d’*égalité devant l’impôt* come un giano bifronte composto dall’*égalité devant la loi fiscale* fondato sull’articolo 6 della Dichiarazione e dall’*égalité devant les charges publiques* basata sull’articolo 13 della Dichiarazione⁷⁵³.

Non manca infine chi riconduce il principio d’eguaglianza in materia fiscale al principio d’eguaglianza davanti alle spese pubbliche, che a sua volta non può essere separato dall’eguaglianza davanti alla legge⁷⁵⁴.

Prendere posizione su questo argomento esula dagli obiettivi di questa ricerca, mentre vogliamo accennare al problema del valore giuridico riconosciuto al

⁷⁵⁰ J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 4 ed, Litec, Parigi, 2016, p. 429; F. LAUCHAIRE, *Le Conseil Constitutionnel*, tomo 2, prima parte, 2 ed, Economica, Parigi, 1998, p. 133.

⁷⁵¹ Si ricorda che non tutti concordano sull’espressione «*égalité devant la loi*», alcuni autori preferiscono utilizzare il termine «*égalité dans la loi*», per sottolineare che l’eguaglianza deve essere rispettata al momento dell’iter legislativo, si veda L. FAVOREU, L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 12 ed., Dalloz 2003, p.280.

⁷⁵² Articolo 1 della Costituzione francese del 1958: “Gli uomini nascono e restano liberi e con uguali diritti. Le distinzioni sociali possono essere fondate solo sull’utilità comune.”

⁷⁵³ O. FOUQUET, *Le Conseil constitutionnel et le principe d’égalité devant l’impôt*, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel, n. 4, 2011, pp. 7-13; E. BOKDAM TOGNETTI, *QPC et contentieux fiscal: bientôt quatre années d’enrichissement mutuel et d’évolution sans révolution*, Revue de Jurisprudence et des Conclusions Fiscales, n. 12, 2013, p. 979.

⁷⁵⁴ B. CASTAGNÈDE, *La politique fiscale*, PUF, Parigi, 2008 «*l’égalité devant l’impôt [...] est souvent regardée comme l’exigence particulière d’une “égale répartition” de la contribution commune qu’affirme l’article 13 de la Déclaration de 1789. Mais elle ne cesse pas d’être un aspect du principe plus large d’égalité devant les charges publiques, qui n’est lui-même pas détachable du principe d’égalité devant la loi*».

principio di eguaglianza davanti all'imposta, dal momento che, a prescindere dalla ricostruzione dottrina che s'intende privilegiare, la sua fonte legale è rappresentata dalla Dichiarazione dei diritti dell'Uomo del 1789.

Una parte della dottrina che fa capo a Duguit e Hauriou, seppure minoritaria, riteneva che tutti i principi contenuti nella Dichiarazione avessero valore costituzionale. Il Consiglio di Stato, per lungo tempo, rifiutò di esprimersi espressamente sul punto, pur considerando l'eguaglianza davanti all'imposta un fondamentale principio non scritto dell'organizzazione politica francese⁷⁵⁵.

Fino all'entrata in vigore della Costituzione francese del 1958 l'eguaglianza davanti all'imposta ha rappresentato un principio generale del diritto il cui fondamento si rinveniva nel Preambolo della Costituzione del 1946, talvolta elevato a valore di rango costituzionale⁷⁵⁶.

A seguito dell'entrata in vigore della Costituzione del 1958 si diffuse invece la concezione che assegnava ai principi generali del diritto un valore infra-legislativo⁷⁵⁷.

Ai fini del riconoscimento del valore costituzionale di questo principio è stato fondamentale l'apporto della giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel*, in particolare la decisione del 27 dicembre 1973 che ha ricondotto la Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino al blocco di costituzionalità⁷⁵⁸.

Parte della dottrina sperava che elevando al rango più elevato della gerarchia delle fonti la *Charte de l'Environnement*⁷⁵⁹, assimilandola alla Costituzione, l'écofiscalità avrebbe rinforzato la sua base costituzionale⁷⁶⁰.

⁷⁵⁵ Conseil État 4 febbraio 1944, caso *Guieysse*, con nota di G. JÈZE in JCP n. 2, 1946, p. 3115; Conseil État 23 dicembre 1949 *Sté comptoir de l'industrie cotonnière*.

⁷⁵⁶ Il preambolo della Costituzione del 1946 rinviava alla Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino.

⁷⁵⁷ R. CHAPUS, *De la valeur juridique des principes généraux du droit et des autres règles jurisprudentielles du droit administratif*, Dalloz, Parigi, 1996, p. 99.

⁷⁵⁸ Conseil Constitutionnel, sentenza del 27 dicembre 1973 n. 51. La sentenza viene ben esaminata in L. PHILIP, L. FAVOREU, *Principe d'égalité*, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel. Dalloz, Parigi, 2009, p. 213-242

⁷⁵⁹ La *Charte de l'Environnement* fu introdotta dalla legge costituzionale del 1 marzo 2005 n. 205.

⁷⁶⁰ R. HERTZOG, *Finances publiques et environnement: un couple inséparable*, in *Revue Française de Finances Publiques*, n. 90, maggio 2005, p. 200; Nel rapporto relativo alla Carta dell'Ambiente, si ricordano i precedenti tentativi che erano stati effettuati per elevare al rango costituzionale l'ambiente, sin dal testo del 15 settembre 1977 adottato dalla *Commission spéciale pour les libertés* presieduta da Faure fino alla proposta di legge costituzionale presentata da Joël Sarlot l'11 febbraio 2000 (Legge costituzionale n. 2181) alla Costituzione del 4 ottobre 1958. Successivamente, sia il *Conseil Constitutionnel* (sentenza 564 del 19 giugno 2008, Legge sugli

In realtà le cose non sembrano essere migliorate neanche dopo la costituzionalizzazione della Carta nel 2005⁷⁶¹ e il *Conseil Constitutionnel* non si è espresso sulla compatibilità tra i principi ambientali della carta e il principio di uguaglianza davanti all'imposta.

b La giustificazione della fiscalità ambientale ed il controllo del Conseil Constitutionnel

Per sancire la legittimità costituzionale della fiscalità ambientale rispetto al principio di eguaglianza fiscale i giudici costituzionali devono analizzare la situazione differente e verificare se sia giustificata alla luce di un interesse generale⁷⁶².

organismi geneticamente modificati, prec) che il Conseil d'État (sentenza 3 ottobre 2008, *Comune Annecy*, n. 297931: « *Considérant que l'article 34 de la Constitution prévoit, dans la rédaction que lui a donnée la loi constitutionnelle du 1er mars 2005, que la loi détermine les principes fondamentaux [...] de la préservation de l'environnement ; qu'il est spécifié à l'article 7 de la Charte de l'environnement, à laquelle le Préambule de la Constitution fait référence en vertu de la même loi constitutionnelle que toute personne a le droit, dans les conditions et les limites définies par la loi, d'accéder aux informations relatives à l'environnement détenues par les autorités publiques et de participer à l'élaboration des décisions publiques ayant une incidence sur l'environnement. ; que ces dernières dispositions, comme l'ensemble des droits et devoirs définis dans la Charte de l'environnement, et à l'instar de toutes celles qui procèdent du Préambule de la Constitution, ont valeur constitutionnelle* ») hanno riconosciuto pieno valore costituzionale alla Carta, nonostante questa consacrazione fu giudicata da alcuni timida, *cfr.* R. ROMI, *Droit et administration de l'environnement*, Lextenso, Parigi, 2013, p. 66 : « *l'intégration du droit de l'environnement, à travers l'énoncé de ses principes, relève au mieux de la timidité et au pire de l'approximation, laissant un sentiment de vide au lecteur de la Charte* », nello stesso senso si veda anche A. CAPITANI, *La Charte de l'environnement : un leurre constitutionnel ?*, *Revue française de Droit Constitutionnel*, n. 63, 2005, p.494-516.

⁷⁶¹ Alcuni autori hanno sostenuto la natura dichiarativa di questa fonte sul rilievo dalla censura costituzionale della *taxe carbone* nonostante la costituzionalizzazione della *Charte de l'Environnement*, *cfr.* M.-A. COHENDET, *Les effets de la réforme*, in *Revue Juridique De L'environnement*, n. spécial 2003, p. 51. La giurisprudenza amministrativa ha invece confutato questa teoria sostenendo la portata normativa di questo documento *cfr.* M. GUYOMAR, *La Charte de l'environnement est-elle directement invocable?*, in *Bulletin du Droit de l'Environnement Industriel*, settembre 2006, p.41; C. LANDAIS, F. LENICA, *Premières précisions sur la portée juridique de la Charte de l'environnement*, in *Actualité Juridique De Droit Administratif*, 2006, pp. 1584-1589; J. UNTERMAIER, *La Charte de l'environnement face au droit administratif*, in *Revue Juridique De l'Environnement*, n. spécial 2005, p. 145, mentre la giurisprudenza costituzionale è stata più timida limitandosi a citare solamente la Carta, si rinvia a *Conseil Constitutionnel* 24 marzo 2005, *Hauchemaille et Meyet*, par. 7; 28 aprile 2005 n. 514, par. 37; 7 luglio 2005 n. 516, par. 25.

⁷⁶² O. FOUQUET, *Conseil Constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, in *Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, Dalloz, n. 4, 2011, p.8.

L'articolo 13 della Dichiarazione del 1789 impone l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva ed i giudici costituzionali si sono spesso occupati di verificare il rispetto da parte del legislatore dell'onere di ripartire equamente i carichi tributari.

Il Consiglio costituzionale ha più volte affermato che *«conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables»*⁷⁶³

La fiscalità ambientale può prevedere l'introduzione di un prelievo o la concessione di un'agevolazione fiscale suscettibile di alterare l'eguaglianza davanti all'imposta.

Il Consiglio Costituzionale francese ha sempre ammesso la possibilità di derogare il principio di eguaglianza davanti all'imposta per motivi di interesse generale, riconoscendo al legislatore la possibilità di determinare obiettivi extrafiscali per ragioni economiche, sociali, culturali⁷⁶⁴ o ambientali⁷⁶⁵.

Sin dal 1973 esso ha difatti affermato che il principio di eguaglianza non osta all'applicazione d'imposte specifiche che abbiano lo scopo d'indirizzare i comportamenti dei contribuenti al perseguimento di obiettivi d'interesse generale⁷⁶⁶, legittimando gli incentivi fiscali in senso stretto.

Eguale, anche se in modo meno esplicito, il Consiglio ha ammesso le disposizioni fiscali con un effetto deterrente.

⁷⁶³ *Conseil Constitutionnel*, 3 luglio 1986, n. 209, pubblicata integralmente su *Droit fiscal*, n. 30, 1986, 1405.

⁷⁶⁴ *Conseil Constitutionnel*, 29 dicembre 1984, n. 184, par. 26, a proposito di misure fiscali di favore per le associazioni d'interesse generale a carattere culturale.

⁷⁶⁵ *Conseil Constitutionnel*, 28 dicembre 2000, n. 441, par. 34 *« Considérant qu'il ressort tant de l'exposé des motifs de la loi déferée que des débats parlementaires à l'issue desquels a été adopté l'article 37 que l'objectif de la mesure est, dans le cadre des engagements internationaux de la France, de renforcer la lutte contre l'effet serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt »*.

⁷⁶⁶ *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 27 dicembre 1973 n. 51, in *JO* del 28 dicembre 1973, p. 14004; sentenza del 30 dicembre 1991 n. 302, paragrafo 6 *« le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »*.

Nel 1989 si affermò che non violava l'articolo 13 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino, l'istituzione della tassa fissa del 3% sul valore di mercato degli edifici posseduti da persone giuridiche che non avevano la loro sede principale in Francia, dal momento che "è intenzione del legislatore dissuadere i contribuenti inizialmente soggetti alla tassa sul patrimonio a sfuggire a tali imposte creando negli Stati che non hanno concluso con la Francia una convenzione fiscale (...) società che diventano proprietarie di beni immobili situati in Francia"⁷⁶⁷.

Più recentemente, la giurisprudenza costituzionale ha dichiarato, in conformità con la Costituzione, l'imposizione di una tassa dissuasiva il cui scopo è "incitare i [proprietari] a non lasciare alloggi (...) che sono abitabili, vacanti"⁷⁶⁸.

E la stessa previsione sancita nel 1973 è stata estesa anche alle agevolazioni fiscali nel 1993⁷⁶⁹, attribuendo la facoltà al legislatore d'individuare dei parametri di riferimento che rispondano ad interessi generali, senza violare l'eguaglianza fiscale⁷⁷⁰.

La decisione del 28 dicembre 2000 ha costituito un'opportunità per il Consiglio costituzionale per affermare, in un preambolo di principio, la costituzionalità dei regimi fiscali dissuasivi. I giudici costituzionali hanno affermato che il principio di eguaglianza non preclude la creazione d'imposte specifiche volte a indurre i contribuenti ad adottare comportamenti coerenti con un «interesse generale, a condizione che le norme stabilite a tal fine siano giustificate alla luce di tali obiettivi».

⁷⁶⁷ *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 29 dicembre 1989 n.268, *Loi de finances pour 1990*, par. 78, con nota di R. ETIEN, in *La Revue Administrative*, n. 257, 1990, p. 426-430 ; B. GENEVOIS, in *Revue Française de Droit Administratif*, 1990, p. 143-168; L. PHILIP, in *Droit fiscal* n 12, 1990, p. 464 e in *Revue Française de Droit Constitutionnel*, n. 1, 1990, p. 122.

⁷⁶⁸ *Conseil Constitutionnel*, sentenza 29 luglio 1998, 403, par. 16

⁷⁶⁹ *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 21 giugno 1993 n. 320 par. 27 afferma che «*le législateur a pu, sans méconnaître ce principe [d'égalité], eu égard au motif d'intérêt général que constitue le soutien à l'activité du bâtiment, subordonner l'octroi des avantages fiscaux susmentionnés aux conditions de délais ci-dessus évoquées*».

⁷⁷⁰ *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 26 gennaio 1995 n. 94-358 ha sancito che «*le principe d'égalité ne fait obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement et à l'aménagement de certaines parties du territoire dans un but d'intérêt général*».

Dal momento che la protezione dell'ambiente costituisce un interesse generale riconosciuto dai giudici costituzionali come meritevole di tutela⁷⁷¹, il ricorso alla fiscalità ambientale è stato ritenuto compatibile con l'articolo 13 della Dichiarazione⁷⁷², nonostante si basi su criteri di ripartizione differenti dalla capacità contributiva, maggiormente rispondenti alla sua funzione comportamentale, purché vi sia una adeguatezza tra le modalità del prelievo e la sua finalità.

Il giudice delle leggi ha così legittimato l'utilizzo dell'imposizione per finalità extrafiscali sulla base di criteri che si allontanano dal rigoroso rispetto della capacità contributiva di ogni contribuente.

Secondo parte della dottrina le misure fiscali ambientali incitative sarebbero per definizione misure che generano differenziazioni⁷⁷³, ed è compito del Consiglio Costituzionale francese esercitare un controllo del rispetto del principio di eguaglianza attraverso una verifica sulla giustificazione dei regimi derogatori⁷⁷⁴, attingendo a due procedimenti differenti.

Allorché il prelievo sia stato istituito con funzione di budget, il controllo del *Conseil Constitutionnel* è limitato a verificare che la base imponibile sia definita in maniera sufficientemente oggettiva e razionale⁷⁷⁵.

All'opposto se il prelievo è stato istituito per orientare i comportamenti dei contribuenti il legislatore deve rispettare la coerenza della misura rispetto all'obiettivo perseguito⁷⁷⁶.

⁷⁷¹ *Conseil Constitutionnel*, sentenza 28 dicembre 2000 n. 441. In questa pronuncia relativa alla *TGAP*, la Corte ammette che la volontà del legislatore di lottare contro l'effetto serra costituisce un obiettivo d'interesse generale.

⁷⁷² S. COTTIN, D. RIBES, *Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel*, Observations sur la décision n. 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, op. cit., p.659; G. SAINTENY, *La dimension fiscale des politiques environnementales en France*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, p.87-88, R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, 2011, p.168. In giurisprudenza si veda anche *Conseil Constitutionnel*, sentenza n. 464 del 27 dicembre 2002, par. 57.

⁷⁷³ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Parigi, 1995, p. 18.

⁷⁷⁴ L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques, le droit fiscal*, tomo 2, Cujas, Parigi, 2000, p.113.

⁷⁷⁵ *Conseil Constitutionnel*, sentenza n. 124 del 29 dicembre 1984, considerando 17.

⁷⁷⁶ Mentre non spetta al Consiglio Costituzionale la verifica della coerenza esterna, il cui controllo è devoluto al legislatore, il quale deve rispettare la coerenza della misura rispetto alla totalità del sistema fiscale.

Il controllo che il Consiglio Costituzionale deve operare su tali disposizioni fiscali in materia di uguaglianza davanti all'imposta è un controllo di coerenza tra gli obiettivi che il legislatore assegna alla tassa e le modalità che usa per raggiungere questi obiettivi.

Per questo motivo il Consiglio comincia sempre l'analisi di una misura fiscale ambientale facendo riferimento ai lavori preparatori della legge e allo scopo perseguito dal legislatore.

In linea di principio, il Consiglio non esercita un controllo molto forte su questo obiettivo⁷⁷⁷, dal momento che non detiene un «un potere di apprezzamento e decisione della stessa natura di quello del Parlamento», ma «può determinare se gli obiettivi che il legislatore si era prefissato avrebbero potuto essere raggiunti con altri mezzi, a condizione che i termini e le condizioni della legge siano manifestamente inappropriati per lo scopo previsto».

L'applicazione concreta di tale controllo di coerenza risulta molto difficile con riguardo alla fiscalità ambientale, perché richiede un controllo di razionalità delle scelte del legislatore riguardo alla logica di differenziazione utilizzata⁷⁷⁸, e spesso si è conclusa con clamorose censure.

Si pensi ad esempio alla censura delle disposizioni della legge finanziaria del 2013 che prorogavano il regime fiscale che esentava dalla tassa di successione gli immobili situati in Corsica. Secondo la Corte, questo trattamento di favore non rispondeva ad alcun motivo legittimo.

Una volta identificato l'obiettivo perseguito dal legislatore i giudici controllano l'adeguatezza dei mezzi per raggiungerlo. Un esempio cui occorre fare riferimento riguarda la decisione n. 441 DC del 28 dicembre 2000, che censura il progetto della *taxe générale sur les activités polluantes* TGAP.

Lo scopo del legislatore era di rinforzare la lotta contro l'effetto serra incentivando le imprese ad un uso più responsabile delle fonti energetiche. Il

⁷⁷⁷ L. FAVOREU, L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, XII ed., Dalloz, Parigi, 2003, p.286 mettono in evidenza il carattere soggettivo di questo apprezzamento della Corte, mentre tradizionalmente in diritto amministrativo l'errore manifesto è l'errore grave e manifesto che può essere invocato da chiunque, sul punto J. MORAND-DEVILLER, *Droit administratif*, XI ed., Montchrestien, Parigi, 2009, p.323.

⁷⁷⁸ S. COTTIN, D. RIBES, *Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt: l'écotaxe devant le Conseil Constitutionnel*, Observations sur la décision n. 2000-441 DC del 28 dicembre 2000, loi de finances rectificative pour 2000, in *Revue de la Recherche Juridique*, 2001, 88, p.664.

Consiglio ha ritenuto che le modalità di calcolo della tassa potevano generare discriminazioni tra le imprese e che l'assoggettamento alla tassa dell'elettricità era del tutto contrario allo spirito della norma⁷⁷⁹. Infatti, il consumo di elettricità ha contribuito solo in minima parte al rilascio di anidride carbonica, data la sua natura essenzialmente nucleare, quindi la sua sostituzione con i prodotti energetici fossili doveva essere incoraggiata. Il Consiglio, in considerazione di questa incoerenza tra gli obiettivi assegnati alla misura e il suo contenuto, ha censurato il progetto di legge relativo alla TGAP ritenendolo contrario al *principe d'égalité devant l'impôt*.

Un ragionamento simile è stato svolto nella decisione del 29 dicembre 2009 n. 599, in cui il Consiglio Costituzionale francese ha censurato le disposizioni della legge finanziaria 2010 che riguardavano la *carbon tax*.

Questo prelievo rappresenta il tentativo di attuazione di un'imposizione pigouviana diretta alla riduzione delle emissioni inquinanti, sulla spinta delle sollecitazioni e dei progetti europei

Il progetto legislativo stabiliva il pagamento di 17 €/t di anidride carbonica emessa e comportava l'aumento di qualche centesimo del prezzo dei carburanti introducendo una valutazione sul contenuto di CO₂. L'idea era quella di aumentare il costo della CO₂ nel tempo fino 100 €/t nel 2030 raggiungendo la quota di emissioni stabilita e tenere fede agli impegni internazionali. La Corte rilevò però che il progetto conteneva un elevato numero di esenzioni e riduzioni. Il legislatore rivendicava la legittimità costituzionale di tali agevolazioni in nome della salvaguardia della competitività di taluni settori strategici nazionali esposti alla concorrenza internazionale.

La Corte ha ritenuto coerente l'esenzione totale del trasporto pubblico su strada, perché contribuisce a diminuire l'utilizzo di mezzi più inquinanti ma considerò negativamente l'esenzione delle imprese soggette al sistema ETS, poiché comportava l'esclusione di quasi il 93% delle emissioni industriali francesi, e di quasi la totalità del trasporto aereo. Ha perciò concluso per l'inadeguatezza dei

⁷⁷⁹ Conseil Constitutionnel, sentenza n. 441 del 2000, par. 36 « *l'article 37 [de la loi déferée pouvait] conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue [appartenant au secteur des entreprises intensives en énergie], alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère* »

mezzi prescelti dal legislatore francese per combattere il riscaldamento climatico e la violazione pertanto del principio di eguaglianza.

L'iter procedurale di controllo seguito dal *Conseil Constitutionnel* può essere compreso anche attraverso la lettura della decisione de 29 dicembre 2013 n. 684 relativa alle disposizioni della loi de finance rectificative 2013 riguardanti la tassa sui veicoli delle società.

Nel caso della tassa sui veicoli delle società si contestava la violazione del principio di equità tra imprese ed individui affermando che: « *en ne distinguant pas un véhicule de tourisme utilisé par une société du même véhicule de tourisme utilisé par un particulier, cette taxe additionnelle méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques* »⁷⁸⁰.

Per valutare la legittimità costituzionale dell'articolo 30 della legge finanziaria 2014, i giudici costituzionali hanno controllato l'obiettivo del legislatore nel caso di specie⁷⁸¹, che era in primo luogo di soddisfazione di esigenze di gettito e secondariamente d'incentivo alle imprese per il rinnovo del parco automobile.

E hanno completato il controllo di coerenza attraverso la valutazione dell'oggettività e razionalità dei criteri scelti dal legislatore⁷⁸². Essi concludono per la legittimità di tali misure escludendo la violazione del principio di eguaglianza. Nella fattispecie abbiamo un modello di controllo estremamente moderato⁷⁸³, che tiene in conto l'esigenza fiscale e ambientale.

Se si valuta la misura dal punto di vista esclusivamente economico, l'esclusione dei veicoli privati sembra ingiustificata. Ma bisogna ricordare che, come è stato detto sopra, spetta al legislatore e solo a lui definire gli obiettivi extrafiscali perseguiti. L'ambiguità di questa giurisprudenza risulta in definitiva solo un riflesso della fiscalità ambientale, che cerca di conciliare obiettivi che sembrano divergere⁷⁸⁴.

⁷⁸⁰ *Conseil Constitutionnel*, sentenza 29 dicembre 2013, n. 685, par. 50

⁷⁸¹ *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 28 dicembre 1990 n. 285, *Loi de finances pour 1991*, par. 28 « *l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément* ».

⁷⁸² *Conseil Constitutionnel*, sentenza del 27 dicembre 1973 n. 51.

⁷⁸³ P. COLLIN, *Fiscalité environnementale et Constitution*, in *Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 43, 2014, p. 79.

⁷⁸⁴ *Ibidem*, p. 81.

Non si concorda con quegli autori che pongono a fondamento della fiscalità ambientale il riconoscimento della protezione dell'ambiente e fanno derivare da questo riconoscimento la possibilità di sostituire al controllo di eguaglianza un controllo di legalità⁷⁸⁵ nonché la possibilità di affrancare il tributo ambientale dalla redditività⁷⁸⁶.

Si condivide invece l'opinione sostenuta da una parte della dottrina che ritiene il principio d'égalité un possibile ostacolo costituzionale allo sviluppo della fiscalità ambientale⁷⁸⁷. Malgrado ciò, deve però ammettersi che la giurisprudenza costituzionale francese ha ormai riconosciuto al legislatore la possibilità di ricorrere alla creazione «d'ineguaglianze di diritto per poter sancire verità di fatto»⁷⁸⁸. Si può quindi concludere sostenendo che il giudice attribuisce al legislatore il potere di realizzare alcune discriminazioni positive in ambito fiscale.

C Il principio di capacità contributiva

Nell'ambito *dell'égalité devant l'impôt*, il legislatore non deve solo giustificare una violazione dell'uguaglianza di un interesse generale, ma anche rispettare il criterio della capacità contributiva.

Nell'articolo 13 della Dichiarazione del 1789 si sancisce la ripartizione del carico fiscale in base alla capacità contributiva.

L'espressione "*faculté contributive*" è molto ampia e lascia spazio a numerose interpretazioni. Tradizionalmente essa corrisponde alle risorse pecuniarie ed ai mezzi finanziari necessari per adempiere il debito d'imposta.

⁷⁸⁵ N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015, p. 175 il quale riconduce la fiscalità ambientale a una logica comportamentale, che non trova il suo fondamento nel principio del chi inquina paga; *contra* si veda D. RIBES, *Le droit fiscal et l'environnement : continuités et ruptures*, in *Droit de l'environnement*, n. 175, 2010, p.37.

⁷⁸⁶ N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015, p. 175, il quale richiama anche X. CABANNES, *La protection fiscale du droit à l'environnement*, *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, n. 2, 2007, p.88 : « *il est nécessaire d'arrêter de « courir deux lièvres à la fois* ». A sostegno dalla sua tesi CARUANA adduce l'esempio del *bonus/malus* per le autovetture inquinanti che ha rappresentato un aggravio per l'Erario francese.

⁷⁸⁷ S. CAUDAL, *L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité Le cas de la France*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, 2011, p.47.

⁷⁸⁸ L. FAVOREU e altri, *Droit constitutionnel*, 21 ed., Dalloz, Parigi, 2019, p. 1065.

La dottrina francese tende a considerare il principio di capacità contributiva come un corollario del principio di uguaglianza⁷⁸⁹, e ne ha evidenziato la funzione di criterio di riparto delle spese pubbliche⁷⁹⁰.

La fiscalità ambientale non si basa però su indici di capacità contributiva tradizionali. Come abbiamo esaminato, per ritenersi configurato a livello europeo un tributo ambientale, questo deve presentare una base imponibile specificamente connessa all'ambiente. E inoltre, per costruire un tributo ambientale incentivante, il suo ammontare deve essere connesso alla sua capacità inquinante e non al volume d'affari dell'impresa o ai ricavi.

Questa visione sembra però entrare in contrasto con il principio di capacità contributiva, che richiede un parametro economico.

Il problema consiste allora nello stabilire come conciliare la fiscalità ambientale con il principio di capacità contributiva.

Come già rilevato, la fiscalità ambientale è caratterizzata da due peculiarità. L'obiettivo assegnato al prelievo fiscale non è principalmente la soddisfazione di un bisogno di finanziamento, ma la promozione/dissuasione dei contribuenti dal continuare ad assumere comportamenti dannosi per l'ambiente, di conseguenza, il contribuente non è tassato in base alla sua ricchezza o altro elemento sintomatico della stessa, in base all'obiettivo che lo Stato vuole raggiungere.

In virtù di queste caratteristiche, la giurisprudenza costituzionale consente al legislatore di fondarsi su parametri diversi dalla capacità contributiva, maggiormente rispondenti alla funzione comportamentale di questo tipo di fiscalità, purché vi sia adeguatezza tra le modalità di prelievo e/o incentivo e la loro finalità ambientale.

⁷⁸⁹ L. TROTOBAS, J.M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, Paris, 1997, p. 81; M. BOUVIER, *Introduction a droit fiscal générale et à la théorie de l'impôt*, 4 ed., LGDJ, p. 53

⁷⁹⁰ P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances Publiques*, Montchrestien, Parigi, 1992, p. 58.

D Il divieto di finalizzazione del gettito

Tra i principi fondamentali in tema di bilancio pubblico cui è stato riconosciuto il valore costituzionale si annovera anche quello secondo cui il gettito derivante dalle imposte è generalmente devoluto al bilancio generale dello Stato⁷⁹¹.

Questa regola che risale al 1817⁷⁹² come corollario del principio di universalità dell'imposta, è stata ribadita dall'articolo 18 dell'ordinanza del 2 gennaio 1959⁷⁹³ e dal comma 3 dell'articolo 6 della Legge organica relativa alle leggi finanziarie (LOLF)⁷⁹⁴.

Si tratta di un criterio recepito nella maggioranza degli Stati del mondo, che serve a garantire la trasparenza finanziaria, il corretto funzionamento dell'amministrazione e la solidarietà nazionale.

Questo principio non è assoluto, ma bensì suscettibile di deroghe, alcune delle quali rilevanti dal punto di vista ambientale.

Ad esempio, a partire dal 1995 il gettito proveniente dalla tassa sul disboscamento venne devoluta al Fondo forestale nazionale fino alla sua soppressione nel 2000⁷⁹⁵.

Autorevole dottrina considera applicabile questo principio anche alla dimensione decentrata, nonostante non vi sia una espressa previsione in merito⁷⁹⁶.

⁷⁹¹ *Conseil Constitutionnel*, sentenza 10 gennaio 1995, n. 94-355 riconduce questo principio al blocco di costituzionalità. Sull'analisi del principio di finalizzazione del gettito in dottrina si rinvia a

⁷⁹² Il regio decreto del 26 marzo 1817 prescriveva già che «le entrate lorde delle tasse dovevano essere incluse nel bilancio e le spese di gestione sarebbero incluse nelle spese» mentre quella del 14 settembre 1822 estende questo principio di universalità alle spese.

⁷⁹³ Il primo comma dell'articolo 18 della ordinanza del 2 gennaio 1959 affermava che «*l'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont imputées à un compte unique, intitulé budget général*». Questa norma è stata abrogata successivamente dall'articolo 67 della Legge organica n° 692 del 1 agosto 2001 relativa alle leggi finanziarie (LOLF).

⁷⁹⁴ L'articolo 6 comma 3 della *Loi organique relative aux lois de finances* (LOLF) del 2001 «*L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général*».

⁷⁹⁵ La tassa sul disboscamento venne introdotta dall'articolo 11 della legge 1160 del 24 dicembre 1969 e fu soppressa dalla legge finanziaria per il 2000. A partire dal 1995 le risorse riscosse vennero finalizzate al finanziamento del Fondo forestale nazionale. Si veda M. GIZARD, *Droit et fiscalité forestiers*, PUF, Parigi, 1996, p. 260 e ss.

⁷⁹⁶ Sul punto si rammenta l'opinione di autorevole dottrina che richiama l'espressione «mimetismo giuridico» per trasporre sul piano territoriale la regolamentazione vigente sul piano nazionale. Si veda L. SAÏDJ, *Principes applicables au budget communal*, in Enc. Dalloz Collectivités locales, fascicolo 7030, n.124; ID., *De la facilité du mimétisme et de l'étatisme dans la doctrine financière*

Sul piano dipartimentale e comunale vigono tutt'ora esempi di finalizzazione del gettito proveniente da alcune misure fiscali ambientali.

Si pensi alla tassa dipartimentale sugli spazi naturali sensibili (TDENS) trasformata oggi in una componente della tassa di gestione (PDTA) devoluta ai dipartimenti per le spese relative agli spazi naturali (art. L. 142-2 C. urb)⁷⁹⁷. O ancora alla tassa di sbarco in zone protette⁷⁹⁸.

L'esiguità dei fondi pubblici ha indotto spesso il legislatore a prevedere la devoluzione di risorse fiscali in favore di enti pubblici che gestiscono servizi di protezione dell'ambiente.

Questa pratica, molto criticata da parte della Corte dei Conti, non è mai stata censurata dal Consiglio Costituzionale, il quale non ha mai dichiarato l'illegittimità costituzionale del principio di finalizzazione del gettito fiscale in favore degli enti pubblici⁷⁹⁹.

Si pensi al finanziamento dell'Agenzia per l'ambiente e la gestione dell'energia (ADEME) più volte evocato in precedenza, la quale in seguito alla riforma della TGAP, resta destinataria di una piccola frazione di questo prelievo.

La tendenza generale che si evince dal rapporto dal *Conseil des prélèvements obligatoire* pubblicato nel 2013 registra un'elevata diminuzione del ricorso a questo principio⁸⁰⁰.

relative aux collectivités locales, in, Réforme des finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en honneur de Robert Hertzog, Economica, Parigi, 2011, p.500.

⁷⁹⁷ S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Parigi, 2014, p. 55

⁷⁹⁸ La tassa di sbarco in zone protette è stata introdotta dalla legge 2 febbraio 1995 ed è contenuta nell'articolo 285 quater Codice delle dogane) è finalizzata alla protezione degli spazi naturali.

⁷⁹⁹ Consiglio Costituzionale, 14 gennaio 1983, n. 82-152, par. 3 e 4; 29 luglio 1998, n. 98-403, par. 15; 29 dicembre 1998, n. 98-405, par. 66 e 67; 21 dicembre 1999, n. 99-422, par. 20 e 27 in tema di TGAP

⁸⁰⁰ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité affectée – Constats, enjeux et réformes*, luglio 2013, consultabile sul sito www.ccpes.fr

Capitolo 2

La fiscalità ambientale e i limiti derivanti dal diritto europeo

Come esaminato più nel dettaglio nella seconda parte di questo lavoro, da tempo, “le istituzioni comunitarie hanno individuato nella fiscalità uno strumento per il perseguimento degli obiettivi di natura ambientale”, ed in particolare “la Commissione europea ha individuato nella leva tributaria uno – se non il principale – strumento di promozione dell’uso sostenibile delle risorse nell’UE”⁸⁰¹.

A partire dal VI Programma comunitario di azione in materia di ambiente, la fiscalità ambientale ha ricevuto una maggiore attenzione, che si è concentrata sulle emissioni legate all’inquinamento atmosferico, sui trasporti, e sull’energia. Basti ricordare la Direttiva 2003/96/CE che ha delineato il quadro della tassazione dei prodotti energetici, ancorché fortemente criticata e più volte destinataria di proposte di riforma per aumentarne l’efficacia ambientale⁸⁰², ovvero, i tentativi d’introdurre una *carbon tax* europea sul modello di quelle esistenti nei Paesi del Nord Europa⁸⁰³

⁸⁰¹ G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in G. MELIS, L. SALVINI (a cura di), *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributive*, Cedam, Padova, 2014, p. 326.

⁸⁰² Sul punto si rinvia al paragrafo 1.2, del capitolo 3, della parte II nel quale si illustra brevemente l’evoluzione della disciplina europea in tema di fiscalità energetica.

⁸⁰³ L’idea d’introdurre una *carbon tax* europea è apparsa per la prima volta il 30 giugno 1992. La Commissione aveva proposto una direttiva, poi abbandonata, che istituiva un’imposta comunitaria sulle emissioni di anidride carbonica e sull’energia, la cui base imponibile veniva individuata nella quantità potenziale di gas sprigionata per lo svolgimento di attività economiche (nel caso degli idrocarburi, la base imponibile era rappresentata dai litri o chilogrammi/massa bruciati, idonei ad esprimere una stretta relazione con la misura delle emissioni prodotte), sul punto si rinvia a J. PEREZ ARRAIZ, *La Propuesta de Directiva de la Comisión Europea para un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía*, in *Impuestos*, 1996, pp.128 ss. Nel 1997 la Commissione suggerì di estendere lo scopo della direttiva esistente sugli oli minerali ad una serie di fonti energetiche, quali il carbone, l’elettricità e il gas naturale, al fine di incrementare le aliquote minime delle accise, e tale proposta venne recepita nella direttiva 2003/96/CE, che stabilisce un’armonizzazione delle basi imponibili e un ravvicinamento delle aliquote minime. Ciononostante non si è mai abbandonata l’idea di una imposta europea sul biossido di carbonio come tributo proprio europeo. Nel 2008, il Parlamento Europeo bocciò l’invito rivolto alla Commissione di presentare una proposta legislativa relativa ad una tassa europea minima in materia di CO₂, nel 2009, nel corso del semestre di presidenza svedese il primo ministro svedese, annunciò l’intenzione di introdurre una tassa sul biossido di carbonio senza però riuscirci. Egli vedeva nella riforma verde un possibile rimedio alla dilagante crisi economica. Sul punto di veda J. LASARTE, S. DURBÁN, F. FACES, F. ADAME MARTÍNEZ, J. RAMOS, *Medidas de*

Ed infine non possono dimenticarsi gli standard ambientali ed energetici fissati dalla Strategia Europa 2020 e dalla successiva Europa 2030 per raggiungere i quali si ritiene fondamentale l'utilizzo di misure fiscali, le quali fanno però fatica ad affermarsi in una prospettiva comune europea, per le retrosie dei governi nazionali, che rivendicano la propria sovranità.

Nel contesto ambientale quindi la disciplina europea legittima gli Stati nazionali ad introdurre misure fiscali ambientali per il raggiungimento degli obiettivi fissati dall'Unione, nel rispetto delle regole europee⁸⁰⁴.

L'Unione Europea è costituita da una doppia anima: quella propositiva, che interviene attraverso strumenti normativi tipici i quali condizionano la creazione di strumenti fiscali ambientali, e quella contenitiva rispetto all'attività legislativa degli Stati membri.

I meccanismi tributari che mirano a proteggere l'ambiente devono essere attuati in modo coerente e armonico in tutti i Paesi membri, allo scopo di non alterare l'equilibrio del mercato interno.

La fiscalità ambientale, la cui *ratio* istitutiva deve sempre ricondursi all'esigenza di correzione dei fallimenti del mercato causati dall'inquinamento, seppure in una dimensione non più esclusivamente riparatoria ma anche preventiva, non può

política financiera y fiscal contra la crisis. Ejercicios 2008-2009, Escuela Andaluza de Economía, Universidad Pablo de Olavide e Editorial Comares, Granada, 2010; F. ADAME MARTÍNEZ, *Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales aprobadas por el estado y las comunidades autónomas y perspectivas de futuro*, in *Quincena Fiscal*, n. 6, 2012; G. MELIS, F. PITRONE, *Le misure fiscali "anti-crisi" e le recenti proposte del governo italiano in una prospettiva comparatistica* in *Innovazione e Diritto*, n. 3, 2011, consultabile on line <http://www.innovazionediritto.it> Viste le difficoltà d'introdurre una tassa specifica sul biossido di carbonio, si propose d'inserire una componente carbone nell'ambito della revisione sulla tassazione energetica, ma anche nel febbraio 2012 la Commissione per i problemi economici e monetari (ECON) del Parlamento europeo ha licenziato la proposta di direttiva europea sulla riforma della tassazione dei prodotti energetici. Sulla *carbon tax* si riscontra una vasta bibliografia, *ex multis* senza alcuna pretesa di esaustività si segnala A. E. ALPER, *Analysis of Carbon Tax on Selected European Countries: Does Carbon Tax Reduce Emissions?*, in *Applied Economics and Finance*, vol. 5, n. 1, gennaio 2018, pp. 29-36; J. C. HOURCADE, E. COMBET, *Fiscalité carbone et finance climat un contrat social pour notre temps*, Les petits matins, Parigi, 2017, p. 68 e ss.; J. EL BEZE, *La réforme de la fiscalité de l'énergie : une extension de la tarification du carbone en France*, in *Policy Brief*, n 06, 2014, p. 1-9; A. ELIA, *La carbon tax e la sua applicazione proporzionale al potere inquinante dei combustibili: il criterio della proporzionalità adeguata nella tassazione ambientale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2012, n. 1, p. 101 e ss.; M.S. ANDERSEN, P. EKINS, *Carbon-Energy Taxation. Lessons from Europe*, Oxford University Press, Londra, 2009, p. 24-51; P. HERRERA, F. SERRANO, *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)*, in *Revista española de derecho financiero*, n. 83, 1994, p. 457 e ss.

⁸⁰⁴ P. MENGOZZI, *La giurisprudenza europea in materia di tributi ambientali*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del federalismo fiscale*, Napoli, 2010, p. 63.

produrre effetti controproducenti per l'economia europea⁸⁰⁵. Difatti, il pericolo è che la protezione dell'ambiente, finalità nobilissima, venga strumentalizzata per rendere un prelievo più facilmente accettabile sfruttando la teoria dell'illusione fiscale⁸⁰⁶, ovvero per giustificare l'esistenza di agevolazioni incompatibili con il diritto europeo.

Non si può dimenticare che l'Unione Europea nasce come unione economica che persegue l'ambizioso obiettivo, ancora in corso di realizzazione, di divenire un'unione politica⁸⁰⁷. E per questo motivo, essa si è costruita sull'idea di ordoliberalismo, escludendo o almeno limitando l'intervento degli Stati⁸⁰⁸.

Per salvaguardare la sovranità di ciascuno Stato membro in un ambito così delicato quale quello tributario, l'Unione non ha competenza in materia fiscale⁸⁰⁹, ma si limita all'armonizzazione⁸¹⁰ e ravvicinamento⁸¹¹ delle legislazioni nazionali.

⁸⁰⁵ Si veda A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2016, p. 590.

⁸⁰⁶ In questo senso si veda J. M. BUCHANAN, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, University of North Carolina Press, Berkley, 1967, il quale sosteneva che “*if a particular attitude is pervasive in the community, an opportunity is provided to levy a tax that will capitalise on such sentiment, making the burden appear less than might otherwise be the case*”. Par completezza si sottolinea che la teoria dell'illusione finanziaria trova la sua prima affermazione con la pubblicazione dell'opera dell'economista italiano Amilcare Puviani intitolata “*Teoria dell'illusione finanziaria*” nel 1903, in cui si afferma che “*L'illusione finanziaria racchiude dunque una categoria di errori che tende ad alterare il costo dello Stato, ed un'altra che tende ad alterarne l'utilità*”.

⁸⁰⁷ Sull'origine del progetto europeista si rinvia a UNIONE EUROPEA, *Visionari che hanno fatto la storia dell'integrazione europea*, Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione europea, Lussemburgo, 2018.

⁸⁰⁸ E. TRAVERSA, *Tax incentive and Territoriality within the European Union: balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*, in *World Tax Journal*, Ottobre 2014, p. 320 e la bibliografia citata in nota n. 26.

⁸⁰⁹ Con l'esclusione della materia doganale devoluta alla competenza esclusiva dell'Unione.

⁸¹⁰ Il principio dell'armonizzazione fiscale è contenuto nell'art. 113 del TFUE il quale recita “Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”. L'armonizzazione fiscale costituisce una fase cruciale del processo d'integrazione comunitaria, essa viene definita come quella procedura che rende affini le discipline normative e le disposizioni regolamentari nazionali per la realizzazione di un fine comune *cfr.* F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 58. Esistono due scuole di pensiero riguardo questo istituto: da una parte vi sono i sostenitori della teoria dell'armonizzazione coattiva realizzata attraverso l'integrazione positiva dei sistemi fiscali (si veda C. SACCHETTO, voce *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'UE*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. II, Roma, 2010, p. 3) e dall'altra i teorici dell'armonizzazione spontanea (si rinvia a F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 1999, p. 684. Per approfondire il tema dell'armonizzazione fiscali si rinvia a P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli,

Il processo d'integrazione giuridica europea in ambito fiscale⁸¹² ruota principalmente intorno al rispetto delle libertà fondamentali sancite dal Trattato e, in generale, dei vincoli sottesi al corretto funzionamento del mercato interno, che limitano gli ordinamenti nazionali, prevalendo sul diritto interno⁸¹³.

Torino, 2018; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2017 p. 62; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n. 2, 2000 p. 33.

⁸¹¹ Il ravvicinamento delle legislazioni nazionali, sancito dall'articolo 114 TFUE è inteso come «coordinamento tra gli ordinamenti interni degli Stati» volto a eliminarne, o comunque ridurne, le diversità più marcate o ad accentuarne le affinità dal punto di vista del contenuto sostanziale. La nozione di ravvicinamento è di per sé idonea a comprendere diversi fenomeni, potendo essere differente il grado di incidenza con cui si interviene sulle legislazioni nazionali per modificarle. Da un'influenza più tenue, consistente nel coordinamento, ovvero alla «mera adozione di disposizioni comuni intese non ad incidere sul contenuto delle norme interne, ma semplicemente a creare dei meccanismi per evitare che la loro applicazione divergente possa dar luogo a contrasti», così F. POCAR, *Il ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella Comunità europea*, in M. MISTRI, A. PAPISCA, (a cura di), *La sfida europea*, Cedam, Padova, 1984, p. 96, si può passare ad un'incidenza più intensa, che si manifesta con l'armonizzazione delle legislazioni, volta a modellarle su di una normativa comune così R. MONACO, *Le rapprochement des législations nationales dans le cadre du marché commun*, in *Annuaire français de droit international*, n. 3, 1957, 558 e ss., fino a giungere ad una vera e propria uniformazione delle legislazioni, con sostituzione diretta e contestuale delle diverse normative nazionali mediante una disciplina univoca. Questo costituisce il principale mezzo di azione di cui dispone l'Unione per realizzare l'armonizzazione in settori come quello della fiscalità diretta, e promuovere al tempo stesso i suoi obiettivi istituzionali. Per approfondire il tema del ravvicinamento si rinvia a R. MASTROIANNI, *Ravvicinamento delle legislazioni nel diritto comunitario*, in *Digesto Discipline Pubblicistiche*, XII, Torino, 1997, p. 457 ss.

⁸¹² In ordine al processo di integrazione giuridica europea in ambito fiscale, si rinvia, fra gli altri a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

⁸¹³ L'annosa questione dell'affermazione del principio di *primauté* del diritto europeo sul diritto nazionale si è manifestato sin da tempi remoti. La Corte di Giustizia accogliendo la teoria monista ha affermato il principio di prevalenza del diritto europeo nella celebre sentenza *Costa c. Enel* del 15 luglio 1964, causa C-6/64, la cui massima afferma: «A differenza dei comuni trattati internazionali, il trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli stati membri all'atto dell'entrata in vigore del trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. Istituito una comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli stati alla comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi. Tale integrazione nel diritto di ciascuno stato membro di norme che promanano da fonti comunitarie e, più in generale, lo spirito e i termini del trattato, hanno per corollario l'impossibilità per gli stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non è opponibile all'ordinamento stesso. Scaturito da una fonte autonoma, il diritto nato dal trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della stessa comunità. Il trasferimento, effettuato dagli Stati a favore dell'ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del trattato implica quindi una limitazione definitiva dei loro poteri sovrani». Nella sentenza *Simmenthal* del 9 marzo 1978, causa C-106/77, è stato poi precisato l'obbligo per i

Di conseguenza ogni misura fiscale, compresi prelievi e agevolazioni fiscali a finalità ambientale, devono risultare compatibile con la normativa europea.

Ciò posto, ai fini di questa indagine, assumono rilevanza fondamentale, tra gli altri, il principio del divieto di aiuti di Stato ex art. 107 e ss. del TFUE⁸¹⁴, e le libertà poste a fondamento del mercato interno, tra cui la libera circolazione delle

giudici nazionali di astenersi dall'applicazione di una norma interna incompatibile sostenendo che « *Il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*». La Corte Costituzionale italiana inizialmente sosteneva la teoria dualista, e nella sentenza n. 337 del 2001 rinveniva il fondamento del primato e dell'efficacia diretta del diritto dell'Unione nelle "limitazioni di sovranità" previste dall'articolo 11 della Costituzione, poste a fondamento dell'ordinamento comunitario. Per approfondire il lungo percorso di apertura all'ordinamento comunitario si rinvia a F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, n. 1, 2013, p.16; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, 4 edizione, Torino, 2012, pp. 208; G. PROVAGGI, *La Suprema Corte sancisce l'efficacia immediata e diretta delle decisioni della commissione europea nell'ordinamento interno*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2003, p. 451 e ss.; A. PIZZORUSSO, *L'attuazione degli obblighi comunitari. Percorsi, contenuti e aspetti problematici di una riforma del quadro normativo*, in Il Foro italiano, n. 7-8, 1999, p. 226.

⁸¹⁴ Sulla disciplina degli aiuti di Stato la letteratura è vastissima, *ex multiis* senza alcuna pretesa di esaustività si riportano gli scritti più recenti: I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union Européen*, Bruylant, Bruxelles, 2018; M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'Etat*, Bruylant, Bruxelles, 2017; O. PEIFFERT, *L'application du droit des aides d'état aux mesures de protection de l'environnement*, Bruxelles, Bruylant, 2015; P.M. SABBADINI, *Aides d'Etat aspect juridique et économique*, Larcier, Bruxelles, 2015; Q. CONOR, *European state aid law and policy*, Portland, 2009; M. DONY, *Contrôle des aides d'Etat*, Editions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2007; M. DONY, C. SMITS, *Aides d'Etat*, Editions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2005. Con specifico riferimento agli aiuti fiscali S. FIORENTINO, *Controllo sugli aiuti di Stato incompatibili, illegali e abusivi: ruolo attuale del giudice tributario*, in Dialogo e Processo tributario, 1, 2017, pp. 1-44; M. VILLAR (a cura di) *State aid taxation and energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017; M. VILLAR, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in Rivista di diritto tributario, n. 1, 2015, pp. 31-63; M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, P. MASTELLONE (a cura di), *Tax Implications of Environmental Disasters and Pollution*, Kluwer Law International, 2015; R. LUJA, *EU State Aid Rules and their limits*, in Tax Notes International, 28 ottobre 2014, pp. 453 e ss.; C. MICHEAU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, 2013; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012; A. J. MARTIN JIMENEZ, *La prohibición de ayudas de Estado y los impuestos directos: ¿ evolución, revolución ... o, simplemente, intervención ?*, in Revista Española de Derecho Financiero, 2012, p. 9 ss.; P. ROSSI-MACCANICO, *Gibilterra: le colonne d'Ercole del controllo europeo in materia di aiuti fiscali*, in Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 3, 2012, p. 28 ss.; R. SUCCIO, *Il divieto di aiuti di stato*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 165 ss. ; C. SCHEPISI, *La modernizzazione della disciplina sugli aiuti di Stato*, Giappichelli, Torino, 2011; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007; R.H.C. LUJA, *Tax Related Difficulties of State Aid Rules*, IN M. LANG, F. VANISTENDAEL (a cura di), *Accounting and taxation & Assessment of EC Case law*, 2007 EATLP Congress, Helsinki, 7-9 June 2007, IBFD, 2007, pp. 90 e ss.

merci, il divieto di dazi doganali o misure equivalenti e il divieto di trattamenti fiscali discriminatori tra i prodotti degli Stati membri.

Sebbene sia possibile affermare l'esistenza di una *ratio* comune che soggiace alla disciplina degli aiuti di Stato e alla libertà di circolazione delle merci, individuabile nella creazione e tutela di un mercato concorrenziale, diverso è il loro ambito di applicazione, dal momento che gli articoli 107 TFUE e ss. trovano applicazione solo relativamente alle imprese, mentre gli articoli 28 TFUE e ss. si applicano alle persone fisiche⁸¹⁵.

Rispetto al divieto di aiuti di Stato occorre indagare la compatibilità delle misure fiscali ambientali, specie in termini di selettività e incidenza sugli scambi⁸¹⁶.

Quanto alla libera circolazione delle merci, occorre verificare l'assenza di restrizioni quantitative agli scambi comunitari prevista dall'art. 34 TFUE, di eventuali dazi e tasse ad effetto equivalente all'interno dell'Unione di cui agli artt. 28 e ss. del TFUE⁸¹⁷, ed infine d'imposizioni interne discriminatorie nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri, ovvero a vantaggio della produzione nazionale in ossequio a quanto stabilito dall'art. 110 del TFUE⁸¹⁸.

La fiscalità ambientale detiene un incredibile potenziale in termini di realizzazione dell'integrazione europea, attraverso l'abbattimento delle barriere protezionistiche proprie delle diverse legislazioni nazionali, ma contemporaneamente rappresenta un grande pericolo per la realizzazione di un mercato concorrenziale interno⁸¹⁹.

⁸¹⁵ Il divieto di aiuti di Stato vietano gli aiuti emessi con risorse statali per non alterare la concorrenza nel mercato interno, mentre i principi contenuti nelle libertà fondamentali tutelano fattispecie transnazionali contro possibili trattamenti discriminatori rispetto a quelle interne, così P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 25. Sul punto si veda anche E. TRAVERSA, *Tax incentive and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*, in *World Tax Journal*, ottobre 2014, p. 332

⁸¹⁶ R. PIGNATONE, *Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di Stato*, in AA.VV. (a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, *Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali*, Jovene, Napoli, 2009, p. 749.

⁸¹⁷ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 56.

⁸¹⁸ Sul principio di non discriminazione fiscale la si rinvia a F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 2003.

⁸¹⁹ In tal senso si è espressa la dottrina prevalente italiana e straniera, ex pluriis si veda G. CHINÉ, *Fonti del diritto comunitario, economia di mercato unico, disciplina del contratto*, in A. TIZZANO (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2006; E. TRAVERSA, S. WOLFF, *Energy tax policy in an EU Context: non-discrimination, free movement and tax harmonization*, in M. VILLAR, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 397- 410.

L'analisi del fondamento normativo sarà accompagnata dall'esegesi della giurisprudenza europea in tema di fiscalità ambientale, al fine di comprendere il fondamentale ruolo svolto dalla Corte di Giustizia, la quale modificando le normative nazionali incompatibili con il diritto europeo, ne ha favorito l'evoluzione.

Sezione 1 La fiscalità ambientale e il divieto di aiuti di Stato

In sede d'istituzione di tributi o agevolazioni fiscali ambientali, il legislatore nazionale, oltre a rispettare i principi nazionali, è chiamato a rispettare l'articolo 107 e ss. in tema di aiuti di Stato. In particolare la misura nazionale deve superare il *test* di compatibilità svolto dalla Commissione Europea al fine di evitare di falsare la concorrenza nel mercato interno.

La portata del divieto di aiuti di Stato per ciò che concerne le misure fiscali si è ampliata nel tempo fino a ricomprendere non solo agevolazioni fiscali ma anche prelievi tributari⁸²⁰, i quali possono comportare indirettamente l'assegnazione di vantaggi lesivi della concorrenza nei confronti delle imprese e produzioni non gravate da imposizione.

Con il passare del tempo, il divieto di aiuti di Stato, da strumento economico in senso stretto, teso alla riduzione delle distorsioni della concorrenza, ha assunto sempre più un ruolo prioritario nel processo d'integrazione europea, grazie soprattutto alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Quest'ultima ricopre infatti un ruolo fondamentale all'interno dell'ordinamento europeo, che va dalla risoluzione delle antinomie tra le fonti, alla decisione di questioni giuridiche, fino ad assurgere ad un compito d'indirizzo politico attraverso la sua giurisprudenza⁸²¹.

⁸²⁰ S. FIORENTINO, *Controllo sugli aiuti di Stato incompatibili, illegali e abusivi: ruolo attuale del giudice tributario*, in *Diritto e processo tributario*, 2017, 1, p.8 il quale richiama sul punto R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.1, 2015, p. 41.

⁸²¹ La Corte riveste da un lato il ruolo di censore di quelle norme tributarie interne, adottate dagli Stati membri, che rischiano di compromettere la libera circolazione all'interno dell'Unione e dall'altro svolge la funzione nomofilattica, di garanzia dell'interpretazione uniforme e dell'applicazione del diritto dei trattati. Grazie alla sua giurisprudenza ha contribuito

In un primo momento l'integrazione si realizzava in senso negativo, conformando gli ordinamenti nazionali attraverso dichiarazioni d'incompatibilità delle singole misure fiscali. Successivamente, invece, la tendenza è mutata nel senso di assegnare al divieto di aiuti di Stato una crescente funzione d'implementazione del diritto europeo negli ordinamenti nazionali, come mezzo per realizzare condizioni di maggiore benessere ed eguaglianza tra i cittadini europei, facendo ricorso alle deroghe, per ritenere compatibili misure fiscali sulla base di ulteriori finalità che esulano dalla tutela della concorrenza ⁸²².

L'applicazione del divieto con riguardo alle misure fiscali ambientali non ha lo scopo di sopprimerle, ma piuttosto di controllare che esse siano conformi al corretto funzionamento del mercato interno ⁸²³.

Questa sezione è dedicata all'analisi del rapporto tra fiscalità ambientale e divieto di aiuto di Stato. Preliminarmente si tratterà il *framework* normativo di riferimento, passando brevemente in rassegna gli articoli 107, 108 e 109 TFUE. Dopodiché si passerà ad analizzare la disciplina che l'ordinamento europeo dedica agli aiuti ambientali. Questi ultimi, concepiti inizialmente come aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo (art.107 co. 3 lett. b), sono stati poi ricompresi negli aiuti orizzontali (art. 107 co. 3 lett. c), suscettibili di deroga qualora rispettino determinate condizioni.

Si esaminerà poi la cornice normativa di riferimento del divieto di aiuti di Stato alla luce della prassi della Commissione, e della giurisprudenza europea, al fine di valutarne la coerenza applicativa.

all'evoluzione del diritto dell'Unione promuovendo un'interpretazione dinamica delle norme del Trattato, ai sensi dell'art 19 TUE, adeguandole alle nuove esigenze. Costituisce il motore del processo di integrazione europea, i suoi interventi sono stati volti a modificare l'approccio dell'Unione che si limitava a una politica fiscale comunitaria negativa. A seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Corte ha ampliato la sua competenza in materia di libertà, grazie ad un apparato normativo considerevolmente più vasto, che può contare anche sul riconoscimento della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, nonché sulla Carta dei Diritti Fondamentali firmata a Nizza il 7 dicembre 2000.

⁸²²Sul punto si rinvia a R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.1 2015, p. 57.

⁸²³O. PEIFFERT, *L'application du droit des aides d'état aux mesures de protection de l'environnement*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 51

I La disciplina degli aiuti di Stato

La normativa in tema di aiuti di Stato⁸²⁴ è collocata all'interno del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea⁸²⁵, all'interno del Titolo rubricato "Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni", agli articoli 107, 108 e 109.

Dalla sistematica del Trattato appare di immediata comprensione la *ratio* di questa disciplina, che va individuata nel riconoscere agli Stati la possibilità d'intervento in materia di politica economica, senza alterare però gli equilibri generali dell'Unione complessivamente considerata.

Per trovare un equilibrio tra i principi di libertà e autonomia degli Stati nelle scelte di politica economica da un lato, e quello di tutela della concorrenza nel mercato interno dall'altro, l'impianto prescelto dall'ordinamento è costituito da una regola che sancisce l'incompatibilità in linea di principio corredata da alcune deroghe.

⁸²⁴ Una ricostruzione dettagliata dell'evoluzione storica della materia del sostegno alle imprese e del progressivo cammino degli ordinamenti europei verso l'adozione di misure dirette a tutelare la concorrenza in ambito europeo attraverso il divieto di aiuti di stato in materia fiscale è contenuta nel contributo di E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989, pp.2 e ss.

⁸²⁵ Con l'avvio del processo d'integrazione economica in ambito europeo la normativa in tema di aiuti di Stato in materia fiscale, trova spazio prima nel Trattato istitutivo della Comunità economica e dell'acciaio (CECA) e poi nel Trattato che fonda la Comunità economica europea (CEE), divenuto Trattato istitutivo della Comunità Europea (TCE), in seguito al Trattato di Maastricht nel 1992. In materia di aiuti statali il Trattato CECA all'art. 4 stabilisce che «sono riconosciuti incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, per conseguenza, sono aboliti e proibiti, alle condizioni previste dal presente trattato, all'interno della comunità: [...] c) le sovvenzioni o gli aiuti concessi dagli Stati, o gli oneri speciali imposti da essi, in qualunque forma». La *ratio* della disposizione è da ricercarsi all'interno dell'art. 2, comma 1, che nel fissare gli obiettivi del Trattato fa riferimento alla creazione di un mercato comune, oltre che all'espansione economica e all'incremento del lavoro, si veda G. OLIVIER, *Commento all'art. 4*, in R. QUADRI, R. MONACO, A. TRABUCCHI, *Commentario al Trattato Ceca*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1970, p. 79. La tensione degli ordinamenti giuridici verso la tutela della concorrenza tra le imprese trova la sua espressione più incisiva all'interno del Trattato di Roma istitutivo della Comunità Economica Europea, tra i cui obiettivi primari rientra «la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune». Con gli artt. 92-94 del Trattato CEE, (artt. 87-89 TCE in seguito al Trattato di Maastricht) si intese introdurre un sistema equilibrato, diretto a prevedere non già un divieto rigido, come nell'art. 4 del Trattato CECA ma, al contrario, un sistema flessibile, prendendo atto da un lato, dell'indisponibilità degli Stati a rinunciare *tout court* ad uno strumento di politica economica nazionale, e dall'altro dell'importanza che, a talune condizioni, gli aiuti possono rivestire anche in un'ottica comunitaria. Con la ratifica del Trattato di Lisbona, il Trattato che istituisce la Comunità Europea è divenuto Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) con entrata in vigore dal 1 dicembre 2009.

L'articolo 107 TFUE⁸²⁶, enuncia difatti il principio d'incompatibilità con il mercato interno degli aiuti di Stato, e nel contempo prevede al par. 2 le cd. deroghe *de iure* ed al par. 3 le ipotesi di aiuti la cui compatibilità è demandata al giudizio discrezionale del Consiglio⁸²⁷.

Manca una espressa definizione di aiuto all'interno del Trattato, ciò nonostante questa può essere desunta dal primo paragrafo dell'articolo 107 che elenca gli elementi essenziali, al ricorrere dei quali si considera integrata la figura dell'aiuto di Stato⁸²⁸. La disposizione manifesta una certa genericità sia nella definizione dei singoli elementi che nel suo insieme, e tale caratteristica ha consentito un'ampia applicazione del divieto in questione, sia nella prassi della Commissione che nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁸²⁹.

A L'articolo 107 TFUE e la difficile nozione di aiuto fiscale

Si considera aiuto qualsiasi misura imputabile allo Stato o a risorse statali, che conferisce un vantaggio economico in modo selettivo a talune imprese o talune produzioni, a discapito della concorrenza.

⁸²⁶ L'articolo 107 TFUE, I comma recita testualmente «Salvo deroghe contemplate dai trattati sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». I successivi commi 2 e 3 disciplinano, invece, le ipotesi di aiuti compatibili, *de iure* (comma 2) ovvero in esito ad una valutazione discrezionale della Commissione (comma 3).

⁸²⁷ Sulla natura di tale divieto si è sviluppato un acceso dibattito che può essere ricondotto a due correnti dottrinarie contrapposte. Alcuni autori deducono dalla presenza delle deroghe la sua natura relativa, in tal senso si rinvia a F. GALLO, *Politiche europee e fiscalità per le aree danneggiate*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2013, p. 1215; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1, 2004, p. 225 ss. A *contrariis* altra parte della dottrina sostiene la natura assoluta di tale divieto ricostruendo quindi le deroghe come fattispecie che esulano dal suo ambito di applicazione perché non integrano aiuti di stato in quanto non suscettibili di alterare la concorrenza, in tal senso si veda M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 33 e ss.

⁸²⁸ La Corte di Giustizia ha infatti costantemente affermato che, affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato, devono ricorrere tutte le condizioni di cui all'articolo 107, n. 1, TFUE, *cfr.* tra le altre la sentenza 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio c. Commissione*, in Racc. p. I-959, punto 25; 14 settembre 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, *Spagna c. Commissione*, in Racc. p. I-4103, punto 20; 16 maggio 2002, causa C-482/99, *Francia c. Commissione*, in Racc. p. I-4397, punto 68 nonché 23 marzo 2006, causa C-237/04, *Enirisorse*, in Racc. p. I-02843, punto 38.

⁸²⁹ M. EBNER e E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, in A. SANTA MARIA (a cura di), *Concorrenza e Aiuti di Stato. Un osservatorio sulla prassi comunitaria*, Giappichelli Editore, Torino, 2006, p. 17.

Stando alla lettera del Trattato e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia⁸³⁰, la categoria degli aiuti risulta estremamente ampia ricomprendendo una pluralità di forme. A fronte di tale ampiezza, appare opportuno precisare che questa indagine si concentrerà sugli aiuti fiscali che secondo esimia dottrina ricorrono allorché l'origine pubblica della misura abbia matrice fiscale ovvero sia tale la connotazione della selettività⁸³¹.

Ai sensi dell'articolo 107 TFUE la valutazione circa la sussistenza di un aiuto di Stato deve essere condotta sulla base dei seguenti elementi:

1. origine statale dell'aiuto;
2. presenza di un vantaggio economico diretto ad un'impresa o a una produzione, che alteri la concorrenza;
3. selettività dell'aiuto

L'origine statale dell'aiuto costituisce uno dei profili di maggiore rilevanza della disciplina, ed allo stesso tempo quello apparentemente meno complesso, soprattutto con riguardo agli aiuti fiscali la cui elargizione determina quanto agli effetti una minore entrata per lo Stato.

Dell'espressione di cui all'art. 107 TFUE potrebbe essere data sia un'interpretazione restrittiva che estensiva. In base alla prima occorrerebbe effettuare una distinzione tra gli aiuti diretti concessi dagli Stati, e quelli indiretti, erogati mediante risorse statali da enti pubblici o privati costituiti a tale scopo. Viceversa, secondo l'interpretazione estensiva, l'inciso "aiuti concessi dagli Stati" apparirebbe come un'indicazione a carattere generale secondo cui qualunque aiuto attuato mediante risorse statali sarebbe rilevante ai fini dell'applicazione della disposizione.

Ai fini di una migliore comprensione è necessario tracciare l'*excursus* argomentativo seguito dalla giurisprudenza.

Sul finire degli anni Settanta si affermò il principio secondo cui "la circostanza che il vantaggio all'impresa discenda da una norma di legge non determina alcun

⁸³⁰ La Corte di Giustizia ha più volte sostenuto una nozione ampia dell'espressione "aiuto di Stato" che ricomprende qualsiasi misura che diminuisce il carico tributario normalmente gravante sull'impresa.

⁸³¹ L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, pp. 19 e ss.

automatismo circa la fonte statale dell'aiuto se in concreto essa non si traduce, soddisfatte tutte le altre condizioni, in un effettivo esborso di risorse da parte dello Stato o in un gettito inferiore"⁸³².

A partire dalla metà degli anni Ottanta l'origine statale dell'aiuto venne interpretata in modo diverso: piuttosto che basarsi sulla fonte della risorsa si guardava l'eventualità che lo Stato avesse un controllo sulla sua destinazione⁸³³.

Sulla rilevanza del finanziamento pubblico ai fini della configurabilità dell'aiuto, la Corte si pronunciò all'inizio degli anni Novanta, nella sentenza *Sloman*⁸³⁴, ove, disattendendo le conclusioni dell'Avvocato Generale, ritenne che i vantaggi concessi con mezzi diversi dalle risorse statali esulassero dall'ambito di applicazione della disciplina sugli aiuti, e che nella nozione fossero ricompresi sia gli aiuti diretti sia quelli concessi mediante enti pubblici o privati istituiti o designati dagli Stati ai fini dell'attribuzione del vantaggio al beneficiario.

Il cammino della giurisprudenza europea mostra l'adesione della Corte a diversi approcci, terminati con il definitivo approdo all'accezione economica dell'interpretazione dell'origine degli aiuti.

Esaurite le considerazioni relative alla provenienza delle risorse, occorre ora soffermarsi sulla portata soggettiva dell'origine dell'aiuto.

In merito, la giurisprudenza⁸³⁵, la dottrina⁸³⁶ e la prassi della Commissione⁸³⁷ sostengono che l'art. 107 TFUE si riferisca sia agli organi centrali dello Stato, sia

⁸³² Corte di Giustizia, 24 gennaio 1978, in causa C-82/77, *Van Tiggele*, relativa alla normativa olandese diretta a fissare un prezzo minimo per la vendita al dettaglio di prodotti alcolici.

⁸³³ Si tratta della sentenza della Corte di Giustizia, 30 gennaio 1985, in causa C-290/83, *Commissione c. Francia*, nella quale i giudici comunitari si sono pronunciati sulla configurabilità in termini di aiuto di Stato di un assegno di solidarietà destinato agli agricoltori francesi e finanziato attraverso la Cassa Nazionale del Credito Agricolo. In questo caso è stato ritenuto che per quanto non fosse riscontrabile un effettivo sacrificio da parte dello Stato, quest'ultimo esercitava un controllo sull'attribuzione del diritto alla percezione.

⁸³⁴ Corte di Giustizia, 17 marzo 1993, nelle cause riunite C-72-73/91, *Sloman*, concernente un regime tedesco che istituiva un registro supplementare per il naviglio da pesca battente bandiera federale. L'iscrizione in tale registro sottraeva i membri dell'equipaggio non residenti in Germania all'applicazione della normativa comune nazionale in materia retributiva e previdenziale.

⁸³⁵ Corte di Giustizia, 13 marzo 2001, in causa C-379/98, *PreussenElektra*; 17 marzo 1993, nelle cause riunite C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun*, punto 19; *Van Tiggele*, punti 24-25.

⁸³⁶ G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia fiscale*, pag. 17; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato in materia fiscale alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova, 2000, p. 35; T. BALLARINO, L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1997, p.50; E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Cacucci, Bari, 1989, p. 56.

⁸³⁷ Comunicazione Commissione CE, 10 dicembre 1998, C384/4, punto 10 in cui si legge: "Il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali. Una perdita di gettito

agli enti locali e territoriali, in modo che rilevino tutte le articolazioni centrali e periferiche del governo.

Si ha pertanto aiuto diretto quando lo Stato o un ente che rappresenta una comunità territoriale cui sia attribuita potestà tributaria ai sensi dell'ordinamento interno riservi ad un'impresa una disposizione fiscale di favore.

Viceversa, ricorre un aiuto indiretto qualora l'attribuzione del vantaggio si compia attraverso un ente intermediario, pubblico o privato, che sia stato costituito a tal fine o cui sia stato demandato il compito di provvedere in tal senso.

Come osservato dalla Commissione europea, in questo secondo caso è necessario che gli aiuti in causa siano imputabili allo Stato e da esso finanziati. Nella specie, il criterio dell'imputabilità è diretto a verificare se detti enti agiscano in modo autonomo, o se la loro azione sia guidata dallo Stato sulla base di un controllo o di un'influenza determinante.

Il requisito della natura pubblica della misura si considera quindi soddisfatto tutte le volte in cui essa sia imputabile allo Stato o ad una sua articolazione⁸³⁸ o comunque ad enti sia pubblici che privati⁸³⁹ che siano stati designati o istituiti dallo Stato⁸⁴⁰.

fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Questo criterio vale altresì per gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri”.

⁸³⁸ La Corte di Giustizia si è sempre riferita in proposito ad una nozione ampia di Stato, inteso come apparato statale in tutte le sue articolazioni. Nella sentenza 14 ottobre 1987, causa C-248/84, *Germania c. Commissione*, in Racc. p. 4013 al punto 17 essa ha infatti considerato irrilevante che un programma di sovvenzioni fosse stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dall'autorità federale. La Corte ha quindi precisato che l'articolo 107 TFUE «nominando gli aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma», si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico danaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità».

⁸³⁹ Corte di giustizia, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *PreussenElektra*, in Racc. p. I-2159. Nella causa *PreussenElektra* la Corte era stata richiesta di valutare se costituisse aiuto una normativa attraverso la quale lo Stato obbligava le imprese private di fornitura di energia elettrica ad acquistare l'energia prodotta nella loro zona di fornitura da fonti di energia rinnovabili, imponendo inoltre un prezzo minimo superiore al valore economico reale di tale tipo di energia elettrica. In base a questo sistema, l'onere finanziario imposto con tale obbligo rimaneva di fatto a carico delle imprese di fornitura di energia elettrica e dei gestori privati delle reti di energia situati a monte. Nella sentenza della Corte, si legge ai punti 59-61 “Nella fattispecie si deve constatare che l'obbligo, imposto a imprese private di fornitura di energia elettrica, di acquistare a prezzi minimi prefissati l'energia elettrica prodotta da fonti di energia rinnovabili non determina alcun trasferimento diretto o indiretto di risorse statali alle imprese produttrici di tale tipo di energia elettrica. Pertanto nemmeno la ripartizione dell'onere finanziario, derivante a tali imprese private di fornitura di energia elettrica da detto obbligo di acquisto, tra queste e altre imprese private può costituire un trasferimento diretto o indiretto di risorse statali. Di conseguenza il fatto che l'obbligo di acquisto sia imposto dalla legge e conferisca un incontestabile vantaggio ad alcune imprese non

Quanto al secondo requisito, con il termine “vantaggio” non si indica una necessaria attribuzione patrimoniale, essendo sufficiente invece una riduzione degli oneri normalmente a carico delle imprese.

La giurisprudenza rileva che il vantaggio consiste in tutti gli interventi che sotto forme diverse alleggeriscono il carico fiscale che normalmente grava sul budget di un'impresa⁸⁴¹, sia nella forma di sovvenzioni vere e proprie, che di forme di sostegno differenti.

Questa conclusione è condivisa dalla dottrina⁸⁴², dalla prassi della Commissione Europea⁸⁴³ e dalla giurisprudenza di Lussemburgo⁸⁴⁴.

Tale vantaggio può essere ottenuto attraverso qualsiasi forma d'intervento statale, finalizzato alla protezione, incentivazione o comunque sostegno delle imprese.

La misura pubblica deve essere in grado di conferire all'impresa che ne beneficia un vantaggio che non avrebbe ricevuto nel normale corso degli affari.

è idoneo ad attribuirgli il carattere di aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato.» Nella sentenza del 2 febbraio 1988, *Van der Kooy c. Commissione*, cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85, Racc. I-219, p. 28-30 invece fu affermato che «Può essere considerato un aiuto di stato la tariffa, a favore di una categoria d'impresa, relativa ad una fonte d'energia che sia inferiore a quella che sarebbe stata normalmente stabilita, qualora essa, adottata da un ente che agisce sotto il controllo e secondo le direttive delle pubbliche autorità, possa essere attribuita allo Stato membro il quale, a differenza di un operatore economico ordinario, si serve dei suoi poteri per far fruire i consumatori di energia di un vantaggio pecuniario rinunciando all'utile che potrebbe normalmente trarne.»

⁸⁴⁰ Rileveranno le decisioni assunte tanto dall'amministrazione centrale quanto dalle amministrazioni territoriali, siano esse regionali ovvero locali, o comunque dagli enti sia pubblici che privati che siano stati designati o istituiti dallo Stato.

⁸⁴¹ Il vantaggio, può essere conferito sotto qualsiasi forma. Tra i costi normalmente gravanti sul bilancio delle imprese devono considerarsi anche, e in questa sede soprattutto, quelli che costituiscono diretta esplicazione dei principi relativi alla tutela dell'ambiente, come ad esempio il principio “chi inquina paga”. Ed infatti, come sottolineato nella parte prima, l'evoluzione della politica ambientale al livello dell'Unione europea, e la sua conseguente attuazione al livello nazionale, hanno portato ad una attribuzione di nuovi obblighi a carico delle imprese che si traducono in nuovi e crescenti costi a carico del bilancio aziendale che derivano dalla responsabilizzazione rispetto alle conseguenze negative che il procedimento produttivo genera sull'ambiente come ad esempio i costi ambientali di produzione in termini di inquinamento per l'attivazione di macchinari industriali o i rifiuti. Tale attribuzione può considerarsi diretta esplicazione del principio di “chi inquina paga”, in virtù del quale i costi ambientali devono essere sopportati direttamente dai produttori degli stessi.

⁸⁴² F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1998, p. 95; *ID.*, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 230.

⁸⁴³ T. BALLARINO, L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1997, p. 26 rilevano come già nel 1963, in risposta ad una interrogazione parlamentare, la Commissione ha fornito una lista di misure suscettibili di essere qualificate come aiuti di Stato in materia fiscale, tra cui rientrano le sovvenzioni, le esenzioni di tasse e imposte, la diminuzione degli interessi, la concessione di finanziamenti a condizioni più favorevoli rispetto a quelli che l'impresa troverebbe sul mercato, la fornitura di beni e di servizi a condizioni preferenziali, la compensazioni di perdite.

⁸⁴⁴ Corte di Giustizia, sentenza 22 novembre 2001, in causa C-332/98, *Ferring*; sentenza 20 novembre 2003, causa C-126/01, *Gemo*.

Ciò posto, risulta che l'indagine rivolta all'individuazione di un aiuto di matrice fiscale sia meno immediata rispetto all'identificazione delle sovvenzioni dirette.

All'individuazione degli interventi fiscali passibili di censura per violazione dell'art. 107 TFUE, ha contribuito la Commissione Europea, che nel 1998 interviene in modo organico con la Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato in materia fiscale⁸⁴⁵. Essa considera integrato il requisito del vantaggio nell'ipotesi in cui alla misura consegua:

- una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio);
- una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, detrazione, credito d'imposta);
- un differimento oppure un annullamento o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale .

Questa elencazione, deve ritenersi meramente esemplificativa, poiché incentrata su aspetti di natura tecnica comuni alla disciplina di ogni tributo, e come tali non necessariamente dotati di finalità agevolativa.

Il vantaggio deve essere inoltre destinato a un'impresa o produzione.

E' opinione condivisa in dottrina⁸⁴⁶ che la nozione d'impresa nel diritto europeo sia molto ampia; tale ampiezza è strumentale a ricomprendere una pluralità di fattispecie rilevanti secondo i singoli ordinamenti interni degli Stati membri.

La mancanza di una nozione d'impresa europea sarebbe dovuta sia ad una certa immaturità degli ordinamenti degli Stati membri, i quali, al momento della sottoscrizione dei Trattati istitutivi, non disponevano di un modello comune d'impresa, sia all'assenza, all'interno dei singoli ordinamenti, di una nozione generalmente valida a livello interno che potesse assurgere a paradigma di riferimento per l'intero sistema.

Secondo la dottrina, l'accoglimento di una nozione di impresa europea avrebbe costituito “un limite per la concreta soluzione dei problemi afferenti ai diversi

⁸⁴⁵ Comunicazione della Commissione Europea sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese , GU C 384 del 10 dicembre 1998, pp. 3–9.

⁸⁴⁶ G. TESAURO, *Diritto comunitario*, 4 ed., Cedam, Padova, 2005, p. 623.

settori operativi col rischio che tale definizione risultasse inadeguata a cogliere le effettive esigenze alla quali far fronte⁸⁴⁷.

Nell'accezione generale detta nozione ricomprende qualunque soggetto, autonomo centro d'imputazione giuridica, privato o pubblico, che svolge un'attività rilevante dal punto di vista economico, compreso lo sfruttamento dell'opera d'ingegno e delle professioni liberali⁸⁴⁸.

La nozione d'impresa, rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina degli aiuti di Stato in materia fiscale, è ampia e ciò emerge anche dal fatto che essa ricomprende tutte le forme giuridiche che una società può assumere, indipendentemente dalla presenza o meno dello scopo di lucro, a prescindere dal tipo di finanziamento⁸⁴⁹.

Pertanto, si ricomprendono le imprese individuali, quelle collettive, attuate mediante tutte le tipologie societarie, nonché le imprese pubbliche.

Questa impostazione ha avuto il merito di superare le criticità di un approccio formalistico, adottando il quale sarebbero rimasti esclusi dalla portata soggettiva della disciplina dell'art. 107 TFUE, soggetti che pur non presentando la veste di impresa in senso "tecnico", sono in grado d'incidere sulla concorrenza.

Emerge da quanto detto che la nozione d'impresa accolta nell'ordinamento interno non coincide con quella ricavabile dalla normativa europea sugli aiuti fiscali, e per questo motivo non si possono utilizzare le categorie del diritto interno per stabilire se vi sia impresa. Si deve ritenere che un'attività potrà essere egualmente ritenuta impresa ai sensi dell'art.107 TFUE, anche se per esempio risulti priva dei requisiti necessari per essere considerata attività commerciale nell'ordinamento italiano.

⁸⁴⁷ L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, p. 163.

⁸⁴⁸ C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato in materia fiscale alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova, 2000, p. 41.

⁸⁴⁹ La disposizione richiama senza dubbio la nozione comunitaria di impresa, che comprende qualsiasi attività economica a prescindere dallo scopo di lucro, dalla sussistenza di elementi di solidarietà o dalla finalità sociale. Sul punto si rinvia a G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, 7 ed., CEDAM, Padova, 2012, p. 630 e ss.; E. CANNIZZARO, L. F. PACE, *Le politiche di concorrenza*, in G. STROZZI (a cura di), *Diritto dell'Unione europea. Parte speciale*, Giappichelli, Torino, III edizione, 2010, p. 295 e ss.; M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (a cura di), *Contrôle des aides d'Etat*, Edition de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2007, pp. 41-42; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, 4 ed, Cedam, Padova, 2005 p. 626;

Non si determina un problema d'incompatibilità in quanto si tratta di normative che incidono su piani differenti, e che perciò possono coesistere.

L'aiuto deve essere selettivo, cioè favorire soltanto talune imprese o talune produzioni che si trovano nella medesima condizione giuridica o fattuale⁸⁵⁰.

Si tratta di una valutazione complessa definita come “*a difficult exercise with an uncertain outcome*”⁸⁵¹.

Con riguardo alla materia fiscale, la Comunicazione del 1998⁸⁵² individua come elemento rivelatore di un vantaggio selettivo il fatto che la misura instauri a favore di talune imprese dello Stato membro un'eccezione all'applicazione del sistema tributario generalmente applicabile⁸⁵³.

Occorre rilevare che la Corte di Giustizia⁸⁵⁴ prescinde sia dalla forma dello strumento attraverso cui lo Stato interviene in favore dell'impresa, sia dalla modalità operativa mediante la quale tale strumento si traduce in una riduzione del costo gravante sull'impresa beneficiaria.

In questo modo, la Commissione, una volta “ipotizzata la riconduzione al *genus* «aiuto di Stato» della misura contestata, dovrà valutare che la *species* «agevolazione tributaria», in una delle proprie declinazioni morfologiche (esenzione, esclusione, riduzione di aliquote, etc.) determini effettivamente una riduzione di costo che si ponga come ulteriore, rispetto all'ordinaria portata effettuale della struttura complessiva del tributo considerato”⁸⁵⁵.

⁸⁵⁰ Corte di Giustizia, sentenza 13 febbraio 2003, causa C-409/00, *Spagna c. Commissione*, in Racc. p. I-1487, punto 47; sentenza 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *UGT Rioja e a.*, in Racc. p. I-06747, punto 46.

⁸⁵¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs presentate il 26 ottobre 2000, causa C- 379/98, *PreussenElektra*, par. 157.

⁸⁵² Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, in Gazzetta ufficiale n. C 384 del 10 dicembre 1998 pag. 0003 – 0009, *sub* paragrafo 12.

⁸⁵³ La giurisprudenza ha statuito che spetta allo Stato membro dimostrare che la misura è giustificata, sul punto si veda Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, in causa C-159/01, *Regno dei Paesi Bassi c. Commissione*, in Racc. I-4485, par. 43.

⁸⁵⁴ Corte di Giustizia, sentenza 2 luglio 1974, in causa C-173/73, *Repubblica Italiana c. Commissione*, punto 33.

⁸⁵⁵ Così A. QUATTROCCHI “*Norme tributarie e divieto di aiuti di Stato in materia fiscale in ambito comunitario. Il caso delle agevolazioni fiscali agli enti ecclesiastici*”, tesi di dottorato, Università di Bergamo, 2008, p.103.

Bisogna sottolineare che il profilo della selettività non deve essere considerato in un'ottica quantitativa, risulta infatti irrilevante l'entità dell'aiuto, salvo la deroga degli aiuti *de minimis*⁸⁵⁶.

Tuttavia integra un aiuto di Stato per carenza di selettività, una misura che favorisce l'insieme dell'economia⁸⁵⁷, come nel caso di agevolazioni fiscali erogate nei confronti di una intera categoria di soggetti o di un interno comparto economico. Nonostante tali esclusioni, determinate misure generali, che hanno l'effetto di alterare la preesistente situazione concorrenziale del mercato, possono comunque rientrare nel campo di applicazione dell'art. 107 TFUE, qualora producano l'effetto di favorire determinati settori. La Corte ha infatti ritenuto che configurasse un aiuto fiscale la riduzione degli oneri sociali relativamente ad un determinato settore industriale.

Per poter distinguere un aiuto di Stato da una misura generale occorre, secondo la dottrina, di volta in volta verificare se la misura possa essere giustificata in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme, ovvero rappresenti una deviazione rispetto all'assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici attori.

⁸⁵⁶ Gli aiuti *de minimis* consistono in forme di supporto a determinati settori produttivi che non sono soggette all'obbligo di notifica di cui all'articolo 108 TFUE in quanto hanno una dimensione quantitativa tale da far ritenere che non possano incidere sulle dinamiche di mercato. La Commissione Europea, con il Regolamento n.1407/2013, approvato il 18 dicembre 2013 e pubblicato sulla GUUE del successivo 24 dicembre 2013 ha rinnovato la disciplina, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2014 per il periodo 2014-2020

⁸⁵⁷ Sui rapporti tra selettività e territorialità F. FICHERA, *Aiuti di Stato e Paesi Baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2002, p. 425; A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli Enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2006, p. 1783; ID., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2004, p. 1201; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali: prospettive e novità legislative*, in V. FICARI, L. GIOVANNELLI, G. G. CARBONI (a cura di) *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali territoriali*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 34; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2009, p. 1007; P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato Ce poste a tutela del principio di libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2007, 1677; ID., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2016, p. 71; E. A. LA SCALA, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, p. 450; M. MORETTI, *La sentenza Gibilterra: un'applicazione del principio di eguaglianza sostanziale in materia tributaria?*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 3, 2013, p.695; R. SCHIAVOLIN, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali e il divieto di aiuti di Stato*, consultabile in Padova Digital University Archive www.padua-research.cab.unipd.it

Al fine di individuare il contesto di riferimento assume rilevanza fondamentale la nozione di “selettività materiale” e “selettività territoriale”⁸⁵⁸.

Si tratta di una distinzione di matrice giurisprudenziale. Nella cosiddetta selettività materiale vengono ricomprese quelle misure di aiuto indirizzate a determinate imprese o a specifiche tipologie d’imprese, ovvero ad alcuni settori o prodotti specifici, mentre nella selettività territoriale, che nell’ambito fiscale assume un particolare rilievo rispetto alle problematiche del federalismo fiscale, il beneficio viene realizzato attraverso una limitazione del vantaggio ad un determinato ambito spaziale, volto a favorire soltanto le imprese o le produzioni presenti in una regione o zona del territorio dello Stato⁸⁵⁹.

Il vantaggio che si fornisce deve essere in grado di falsare la concorrenza per essere rilevante dal punto di vista dell’articolo 107 TFUE.⁸⁶⁰

La Commissione è in ogni caso tenuta ad esprimere una motivazione circa la lesione della concorrenza e l’incidenza sugli scambi intracomunitari, sia nel caso in cui si tratti di un aiuto nuovo notificato e non ancora attuato in osservanza dell’obbligo di *stand still*⁸⁶¹, sia che si tratti di un aiuto esistente o attuato

⁸⁵⁸ Si rinvia *ex multis* a P. ROSSI MACCANICO, *State aid Review of Member State’s Measures Relating to direct business taxation*, in *European state aid law quarterly*, n.3, 2004, p.236 e ss.; H. LÓPEZ LÓPEZ, *General Thought on Selectivity and consequences of a Broad Concept of State aid in Tax Matter*, in *European state aid law quarterly*, n. 4, 2010, pag. 807 e ss.; J.J.PIERNAS LOPEZ, *Annotation on Cases T-424/05 and T445/05: Indirect Advantage and Selectivity Revisited*, in *European state aid law quarterly*, 2010, pag. 219 e ss. Per la dottrina italiana si rinvia a C. BUCICCO, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pag. 211; A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub-statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2006, pag. 1785 e ss.; *ID.*, *L’imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all’autonomia tributaria regionale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2010, p. 278 e ss..

⁸⁵⁹ Se le misure sono state adottate da alcune collettività territoriali e siano applicabili unicamente alle imprese situate all’interno del territorio di loro competenza, affinché il contesto di riferimento per valutare la selettività sia limitato all’area geografica interessata dal provvedimento è necessario che sussista un’autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria.

⁸⁶⁰ Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale dell’Unione Europea tali due condizioni sono considerate indissociabilmente connesse, si veda in tal senso la sentenza 15 dicembre 2009, causa T-156/04, *EDF c. Commissione*, in Racc. punto 135; sentenza 15 giugno 2000, cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a T607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, *Alzetta e a. c. Commissione*, in Racc. p. II-2325 punto 81 e la sentenza 4 aprile 2001, causa T-288/97, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c. Commissione*, in Racc. p. II-1169 punto 41.

⁸⁶¹ In base a quanto disposto dall’articolo 108, paragrafo 3 del Trattato, lo Stato membro deve aspettare che l’iter procedurale sia arrivato a conclusione per dare esecuzione alla misura progettata. Questo principio è ribadito dall’articolo 3 del Regolamento ove si prevede che “agli aiuti soggetti a notifica, ai sensi dell’articolo 2, paragrafo 1, non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato che abbia adottato, una decisione di autorizzazione dell’aiuto”. Qualora, ad opera dello Stato membro, venga eseguita una misura di

illegalmente. Naturalmente la valutazione sarà differente, dal momento che nel primo caso la Commissione dovrà dimostrare l'idoneità della misura in base agli effetti potenziali della stessa; nel secondo, invece, potrà e dovrà dimostrare l'incidenza effettiva⁸⁶².

Per questi motivi i giudici del Lussemburgo hanno stabilito che la causa o lo scopo della misura, come anche la consapevolezza dell'illegittimità da parte dell'ente erogatore o del beneficiario del provvedimento sono irrilevanti tanto ai fini della qualificazione di una misura come aiuto di Stato quanto ai fini della sua esclusione⁸⁶³. Le eventuali finalità della misura, come ad esempio quella ambientale, potranno tuttavia rilevare nella successiva valutazione circa la conformità della misura rispetto alle deroghe stabilite nei paragrafi 2 e 3 dell'articolo 107 TFUE.

B Gli articoli 108 e 109 TFUE cenni

L'articolo 108 TFUE concerne invece il ruolo della Commissione dell'Unione Europea con riguardo alla disciplina degli aiuti. Questa detiene una competenza

sostegno in violazione dell'obbligo in esame, la Commissione, dopo aver concesso all'autorità nazionale l'opportunità di presentare osservazioni, può adottare ai sensi dell'articolo 11 del Regolamento, una decisione con la quale ingiunge la sospensione dell'applicazione della misura fino a quando non intervenga una decisione in ordine alla compatibilità della stessa (ingiunzione di sospensione). Tale evenienza deriva dal fatto che, come statuito dalle sentenze *Boussac* (Corte di Giustizia, 14 febbraio 1990, in causa C-301/87) e *Tubemeuse* (Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87), la circostanza che lo Stato membro abbia violato l'articolo 108, paragrafo 3, non preclude, pur nella sua gravità, il controllo di compatibilità da parte della Commissione.

⁸⁶² Corte di giustizia, sentenza 29 aprile 2004, causa C-298/00 P, *Italia c. Commissione*, in Racc. p. I-4087, punto 49, sentenza ha sostenuto che «se la Commissione dovesse dimostrare nella sua decisione le effettive conseguenze degli aiuti già concessi, verrebbero favoriti gli Stati membri che versano aiuti in violazione dell'obbligo di notifica di cui all'art. 93, n. 3, del Trattato, a detrimento di quelli che notificano il progetto di aiuti», sentenza 14 febbraio 1990, causa C301/87, *Francia c. Commissione*, in Racc. p. I-307, punti 32 e 33.

⁸⁶³ Corte di Giustizia, sentenza *British Aggregates* al punto 84 e nella giurisprudenza ivi richiamata, in particolare, sentenze 26 settembre 1996, causa C-241/94, *Francia c. Commissione*, in Racc. p. I-4551, punto 21; 29 aprile 1999, causa C 342/96, *Spagna c. Commissione*, in Racc. p. I 2459, punto 23; sentenza 17 giugno 1999, causa C-75/99, *Belgio c. Commissione*, in Racc. I-3687, punto 25

esclusiva circa la valutazione dell'esistenza e della compatibilità di un aiuto⁸⁶⁴, che esercita sotto il controllo della Corte di giustizia⁸⁶⁵.

È difatti legittimata a svolgere una funzione di controllo sui regimi di aiuti esistenti presso gli Stati membri, nonché di modifica di aiuti esistenti o di verifica di progetti di nuovi aiuti. Ma contemporaneamente è investita della facoltà di adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti per le quali il Consiglio ha stabilito, ex art. 109 TFUE, la dispensa dalla procedura di controllo.

Gli aiuti di Stato possono essere divisi in quattro categorie: la prima costituita dagli aiuti nuovi, la seconda formata dagli aiuti esenti, la terza composta dagli aiuti illegali e infine la quarta che raggruppa gli aiuti attuati in modo abusivo. Gli aiuti nuovi vanno previamente notificati alla Commissione, (salvo quelli rientranti nei Regolamenti di esenzione di cui all'articolo 109 TFUE) e rimangono sospesi nell'erogazione (cd. clausola di *standstill*⁸⁶⁶), fino a quando non siano autorizzati con apposita decisione positiva.

Infine l'articolo 109 TFUE assegna un potere regolamentare al Consiglio dell'Unione Europea ai fini dell'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE: «Il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, può stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli articoli

⁸⁶⁴ La Commissione Europea rappresenta l'“attore protagonista” (In tal senso si è espresso A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. Salvini (a cura di) *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, p. 20) dell'intera disciplina degli aiuti di Stato, con particolare riguardo a due momenti: la qualificazione della misura in esame come aiuto, e la valutazione di compatibilità di tale misura con le normative europee. Sul potere “esclusivo” di controllo della Commissione si rinvia a R. GRAPPIOLO, *La valutazione delle misure fiscali di vantaggio: il ruolo della Commissione e degli organi giudiziari nazionali*, in A. DI PIETRO, A. MONDINI (a cura di), *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: problemi attuali*, Bari, Cacucci, 2015, p. 33; M. BISOGNO, *Il recupero degli aiuti fiscali: il ruolo del giudice nazionale alla luce del caso Mediaset*, in RDTI, n. 3, 2014, p. 123-141; M. DONY, *Contrôle des aides d'Etat*, Bruxelles, 2007.

⁸⁶⁵ COMUNICAZIONE COMMISSIONE UE 2009/C 85/01 punto 20 «Il ruolo principale della Commissione consiste nell'esaminare se le misure di aiuto proposte siano compatibili con il mercato comune sulla base dei criteri enunciati all'articolo 87, par. 2 e 3 del trattato CE. La valutazione della compatibilità è competenza esclusiva della Commissione, salvo il riesame da parte delle Corti della Comunità». La Corte di Giustizia, nella sentenza Piaggio, ha affermato che «mentre la valutazione della compatibilità di provvedimenti di aiuto con il mercato comune rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo della Corte, i giudici nazionali provvedono alla salvaguardia dei diritti degli amministrati in caso di inadempimento dell'obbligo di notifica previa degli aiuti di Stato alla Commissione previsto dall'art. 93, n. 3, [oggi 108 TFUE] del Trattato», cfr. CGUE sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, Piaggio, in Racc. p. I-3751.

⁸⁶⁶ Termine che deriva dall'inglese *standstill* che significa battuta d'arresto, fermata, è utilizzato in diritto per indicare un tipo di clausola presente in alcuni trattati internazionali che comporta per gli Stati un obbligo di *non facere* in attesa dell'accordo o di convenzioni particolari.

107 e 108 e fissare in particolare le condizioni per l'applicazione dell'articolo 108, paragrafo 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura».

Occorre ricordare che, oltre ai descritti poteri normativi, ai sensi dell'articolo 108 secondo paragrafo, terzo capoverso, il Consiglio, a richiesta di uno Stato membro e deliberando all'unanimità, dispone del potere di dichiarare incompatibili singoli aiuti, ovvero progetti di aiuto di uno Stato membro in presenza di circostanze eccezionali. Qualora la procedura di controllo da parte della Commissione sia già iniziata essa deve sospendersi, ma il Consiglio deve pronunciarsi entro tre mesi.

Occorre evidenziare che si tratta di un intervento eccezionale che si pone come un "incidente" nella procedura di controllo ordinariamente prevista per gli aiuti di Stato in materia fiscale, ma che, nel caso in cui il Consiglio decida per la compatibilità dell'aiuto, sancisce la chiusura della procedura di controllo avviata dalla Commissione. Si tratta di un giudizio che sfugge non solo ai criteri normalmente seguiti dalla Commissione per la ponderazione degli interessi richiesti ai fini dell'articolo 107 par. 3, ma anche a qualsivoglia inquadramento giuridico, perché si tratta di un potere di evidente ispirazione politica.

II Gli aiuti a finalità ambientale

L'attività dell'Unione Europea è rivolta al perseguimento di una pluralità di obiettivi, che giustificano l'esistenza delle deroghe al divieto di aiuti di Stato.

Qualora una misura fiscale integri i requisiti previsti dal primo paragrafo dell'articolo 107 TFUE si considera in principio vietata, salvo la successiva analisi di compatibilità per l'eventuale conformità alle deroghe stabilite ai paragrafi 2 e 3 dell'articolo 107 TFUE.

Nel secondo paragrafo sono contenute le cd. deroghe *de iure*, rispetto alle quali il legislatore ha già effettuato un giudizio degli interessi in gioco ritenendo prevalenti i benefici di carattere economico e sociale, rispetto alle eventuali

alterazioni della concorrenza. In tale evenienza residua in capo alla Commissione solo un controllo circa la sussistenza dei presupposti stabiliti⁸⁶⁷.

Ad esempio, nell'art. 107 co. 2 lett. b) si includono gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali.

Nel terzo paragrafo invece la valutazione è affidata alla Commissione, che detiene un ampio potere discrezionale⁸⁶⁸ in ordine all'esame delle ragioni economiche e sociali del progetto sottoposto al suo esame.

Gli aiuti ambientali non integrano una specifica deroga prevista dal Trattato.

Ciò nonostante occorre ricordare che tra gli obiettivi dell'Unione elencati nell'articolo 3 del TUE⁸⁶⁹ si annovera anche il perseguimento di uno sviluppo sostenibile basato sul miglioramento della qualità dell'ambiente.

E di conseguenza è possibile ipotizzare un rapporto tra la tutela della concorrenza e la protezione dell'ambiente non più in termini antitetici ma bensì complementari.

L'organo delegato al bilanciamento di questi due interessi è la Commissione Europea. Essa ha cominciato ad interessarsi all'ambiente nel 1974, indirizzando agli Stati le prime linee guida per l'applicazione del divieto di aiuti di Stato ambientali⁸⁷⁰.

In esse ammetteva la possibilità di ricondurre gli aiuti per la protezione dell'ambiente tra le deroghe all'articolo 107 TFUE co. 3 lett. b) che ricomprende

⁸⁶⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 17 settembre 1980, causa C-730/79, *Philip Morris Holland BV c. Commissione*, in Racc. I-02671, punto 17; Tribunale dell'Unione, sentenza del 25 giugno 2008, causa T-268/06, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE c. Commissione*, in Racc. p. II-01091, punto 51, secondo cui «ne discende che la Commissione è tenuta a dichiarare tali aiuti compatibili con il mercato comune laddove detti criteri risultino soddisfatti, senza disporre di alcun potere discrezionale in proposito». Ad ogni modo tali deroghe, in quanto tali, dovranno essere interpretate restrittivamente, si confronti Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, C-278/00, *Grecia c. Commissione*, in Racc. p. I-03997, punto 81, e giurisprudenza ivi citata.

⁸⁶⁸ A tale discrezionalità, come vedremo più approfonditamente nel successivo paragrafo, corrisponde un controllo da parte del giudice comunitario limitato alla verifica del rispetto delle regole di procedura, alla sufficienza della motivazione, all'esattezza materiale dei fatti e all'assenza sia di un errore manifesto di valutazione sia di uno sviamento di potere

⁸⁶⁹ Articolo 3 TUE paragrafo 3 afferma che «L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico.»

⁸⁷⁰ Lettera agli Stati membri SEC(74) 4264 del 6 novembre 1974, riprodotta in COMMISSIONE EUROPEA, *IV Rapport sur la politique de concurrence*, Bruxelles/Luxembourg, 1975, OPOCE, pp. 175-182.

gli “aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un progetto importante d’interesse europeo comune”.

La Commissione vedeva nella lotta all’inquinamento un’azione condivisa per combattere una minaccia comune⁸⁷¹.

A seguito della giurisprudenza che evidenziava l’inadeguatezza di questo approccio⁸⁷², a partire dal 1994⁸⁷³ la Commissione stabilì la riconduzione degli aiuti ambientali nella deroga di cui all’articolo 107 TFUE co. 3 lett. c), dedicata agli aiuti cd. orizzontali, caratterizzati dal perseguimento di un interesse generale di natura trasversale⁸⁷⁴.

Per l’applicazione di tale deroga la Commissione ha adottato nel tempo orientamenti e linee guida per spiegare i criteri di compatibilità che avrebbe adottato nei diversi settori⁸⁷⁵.

La Commissione, risulta vincolata ai criteri esposti in questi atti di diritto derivato⁸⁷⁶, nel tentativo di garantire maggiore certezza del diritto e trasparenza circa l’azione di controllo effettuata dall’esecutivo europeo.

In concomitanza con l’approvazione del protocollo di Kyoto, è stata avviata una politica volta a sollecitare da parte degli ordinamenti interni l’utilizzazione massiccia di specifici istituti agevolativi a finalità ambientale.

Nel 2001 è stata emanata una Comunicazione⁸⁷⁷ in tema di aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente, la quale ha esteso significativamente il campo di applicazione di tali aiuti. Questa Comunicazione prevedeva, in modo decisamente

⁸⁷¹ Corte di Giustizia, 8 marzo 1988, causa C-62/87 e 72/87, *Exécutif régional wallon c. Commissione*, Racc 1988 p. 1573 punto 22.

⁸⁷² Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia c. Commissione*, Racc I-10901 punti 137-142. Nel caso in questione la Corte ha ritenuto che le misure controverse miravano al rafforzamento del sistema bancario italiano e pertanto non potevano essere considerate aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo.

⁸⁷³ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente* (94/C 72/03), in GUCE n. C 072 del 10 marzo 1994, pag. 0003 – 0009.

⁸⁷⁴ M. DONY, F. RENARD, C. SMITH, *Contrôle des aides d’Etat*, Edition de l’Université de Bruxelles, 2007, p 336

⁸⁷⁵ P. BILLET, A. FOURMONT, *Les nouvelles lignes directrices relatives aux aides d’état en matière environnementale et énergétique pour la période 2014-2020*, in *Environnement et développement durable*, n. 7, 2014, studio 11.

⁸⁷⁶ Sul ruolo degli atti di soft law si rinvia a A. PERSIANI, *Le fonti ed il sistema istituzionale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, pp. 32-47.

⁸⁷⁷ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente*, in GUCE n. C 37 del 3 febbraio 2001, p. 3-15

più significativo rispetto al passato, interventi degli Stati nel settore dell'energia, anche nella forma di sgravi od esenzioni fiscali⁸⁷⁸.

Appare opportuno ricordare che il fenomeno degli aiuti ambientali è di estrema rilevanza, nel 2012 gli aiuti ambientali hanno raggiunto 12,4 miliardi di euro, lo 0,9% del PIL europeo⁸⁷⁹

III Il regolamento di esenzione

Sulla base dell'articolo 109 TFUE, nell'aprile 2008 la Commissione ha approvato un regolamento di esenzione cd. *General Block Exemption Regulation (GBER)*⁸⁸⁰, in favore degli aiuti di Stato per la tutela ambientale, che ha acceso l'interesse sulla tematica ambientale con particolare riferimento allo sviluppo delle energie rinnovabili, ipotizzando una molteplicità di interventi di carattere fiscale.

Grazie al regolamento di esenzione determinati aiuti ambientali che soddisfano le caratteristiche richieste dalla normativa, sono esclusi dall'onere di notifica e quindi dall'esame preventivo.

Questa disciplina si era posta l'obiettivo di contemperare la politica europea della concorrenza con la tutela dell'ambiente.

⁸⁷⁸ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente*, in GUCE n. C 37 del 3 febbraio 2001, punto 47, evidenziava che gli Stati, nell'adottare imposte gravanti su determinate attività e finalizzate allo sviluppo sostenibile, avevano la facoltà di concedere deroghe temporanee a favore di talune imprese, in particolare in assenza di un'armonizzazione a livello europeo o in presenza di rischi temporanei di perdita di competitività internazionale per talune imprese.

⁸⁷⁹ RAPPORTO DELLA COMMISSIONE EUROPEA, *Tableau de bord des aides d'État*, COM(2012) 778 final, 21 dicembre 2012, Bruxelles, p. 10.

⁸⁸⁰ REGOLAMENTO COMMISSIONE EUROPEA, del 6 agosto 2008 n. 800, in GUUE L 214/3 del 9 agosto 2008 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato, tra cui anche quelli a tutela dell'ambiente. La Commissione ha individuato una serie di misure per le quali gli aiuti di Stato possono risultare compatibili con il mercato interno. In particolare: aiuti alle imprese per elevare il livello di tutela ambientale oltre le soglie fissate da norme comunitarie o in assenza di norme comunitarie; aiuti per l'acquisto di nuovi mezzi di trasporto intesi ad elevare il livello di tutela ambientale oltre le soglie fissate da norme comunitarie o in assenza di norme comunitarie; aiuti per l'adeguamento a norme comunitarie non ancora applicabili; aiuti agli studi ambientali; aiuti per il risparmio energetico; aiuti a favore delle fonti energetiche rinnovabili; aiuti alla cogenerazione e aiuti al teleriscaldamento; aiuti per la gestione dei rifiuti; aiuti per il risanamento di siti contaminati; aiuti al trasferimento di imprese; aiuti connessi con regimi di autorizzazioni scambiabili; aiuti sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali.

L'articolo 18 del GBER dispensava dalla procedura ordinaria gli investimenti che soddisfavano una delle seguenti condizioni: a) consentivano al beneficiario di innalzare il livello di tutela ambientale risultante dalle sue attività, al di là delle soglie fissate da norme comunitarie applicabili, indipendentemente dall'esistenza di una normativa nazionale obbligatoria più rigorosa delle norme comunitarie; b) consentivano al beneficiario di innalzare il livello di tutela ambientale risultante dalle sue attività in assenza di norme comunitarie.

Affinché potesse essere applicata l'esenzione si richiedeva che i regimi nazionali di aiuti rispettassero i principi fondamentali dello sviluppo sostenibile (articolo 3 TFUE), di precauzione ed azione preventiva e del "chi inquina paga" (articolo 191 TFUE)⁸⁸¹.

In generale, si richiedeva che la motivazione principale dell'investimento fosse riscontrabile in una scelta di responsabilità sociale e non di mera convenienza economica, giacché non era sufficiente addurre il solo fatto che vi era stato un miglioramento ambientale.

Si consideravano altresì esenti, tra gli altri, gli aiuti agli investimenti per l'adeguamento anticipato a norme dell'UE non ancora in vigore, con l'ovvia finalità di stimolare ed incentivare continuamente gli operatori del mercato a ricercare soluzioni sempre più efficienti sotto il profilo della tutela ambientale⁸⁸²; gli aiuti agli investimenti a favore di misure di efficienza energetica o a favore di progetti per l'efficienza energetica degli immobili⁸⁸³, quelli volti a promuovere la

⁸⁸¹ COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale*, in GUUE n. C 82/1 del 1 aprile 2008, punto 18.

⁸⁸² Il paragrafo 1 dell'articolo 19 del Regolamento di esenzione CE 800/2008 afferma che: "Gli aiuti agli investimenti per l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi che consentono alle imprese attive nel settore del trasporto di superare le norme comunitarie di tutela ambientale o di innalzare il livello di tutela ambientale in assenza di norme comunitarie sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi da 2 a 4 del presente articolo". Il paragrafo 1 dell'articolo 20 del Regolamento di esenzione afferma che: "Gli aiuti che consentono alle PMI di adeguarsi a nuove norme comunitarie che innalzano il livello di tutela ambientale e non sono ancora in vigore sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi 2, 3 e 4 del presente articolo."

⁸⁸³ Il paragrafo 1 dell'articolo 21 del Regolamento di esenzione CE 800/2008: "Gli aiuti agli investimenti per la tutela dell'ambiente che consentono risparmi energetici da parte delle imprese sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano

produzione di energia da fonti rinnovabili⁸⁸⁴; gli aiuti per realizzare studi ambientali⁸⁸⁵; gli sgravi sulle imposte ambientali a norma della direttiva 2003/96/CE, purché limitati quantitativamente e temporalmente⁸⁸⁶.

Sotto l'aspetto quantitativo, si prevedeva che l'intensità di aiuto non potesse superare il 35 % dei costi ammissibili⁸⁸⁷. Essa poteva essere tuttavia aumentata di 20 punti percentuali per gli aiuti concessi alle piccole imprese e di 10 punti percentuali per gli aiuti concessi alle imprese di medie dimensioni.

Nel 2014 la disciplina in tema di aiuti ambientali ha subito delle modifiche a seguito dell'entrata in vigore un nuovo Regolamento Generale di esenzione⁸⁸⁸, che ha aggiunto alcune categorie di aiuti esentati dalla procedura di notifica, tra cui quelli in materia di riutilizzo e riciclaggio dei rifiuti⁸⁸⁹.

L'articolo 6 del Regolamento 651/2014 restringe il suo ambito di applicazione alle misure incentivanti e specifica che qualora tali misure assumano le sembianze di agevolazioni fiscali, l'effetto incentivante si presume se sussistono cumulativamente le seguenti condizioni: in primo luogo, l'aiuto deve essere concesso sulla base di criteri oggettivi e senza alcun vaglio discrezionale ad opera

soddisfatte: a) le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 del presente articolo; oppure b) le condizioni di cui ai paragrafi 4 e 5 del presente articolo.

⁸⁸⁴ Art. 23 del Regolamento di esenzione CE 800/2008 : “Gli aiuti agli investimenti per la tutela dell'ambiente volti a promuovere la produzione di energia da fonti rinnovabili sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi 2, 3 e 4 del presente articolo.”

⁸⁸⁵ Articolo 24 del Regolamento di esenzione CE 800/2008: “Gli aiuti per la realizzazione di studi in materia ambientale direttamente connessi ad investimenti di cui all'articolo 18, ad investimenti in misure per il risparmio energetico alle condizioni di cui all'articolo 21 e investimenti per la promozione dell'energia prodotta da fonti rinnovabili alle condizioni di cui all'articolo 23 sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 del presente articolo.” In questo caso l'intensità dell'aiuto non supera il 50 % dei costi ammissibili.

⁸⁸⁶ Articolo 25 del Regolamento di esenzione 800/2008: “I regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi da imposte ambientali che soddisfano le condizioni di cui alla direttiva 2003/96/CE sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 del presente articolo.”

⁸⁸⁷ Secondo il paragrafo 5 dell'articolo 18 del Regolamento di esenzione 800/2008: “I costi ammissibili corrispondono ai sovra costi d'investimento necessari a raggiungere un livello di tutela ambientale superiore a quello contemplato dalle norme comunitarie applicabili, senza tenere conto dei vantaggi e costi operativi.

⁸⁸⁸ REGOLAMENTO DELLA COMMISSIONE EUROPEA del 17 giugno 2014 n. 651 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato pubblicato in GUUE del 26 giugno 2014 L 187/1.

⁸⁸⁹ Articolo 47 del Regolamento 651/2014

dello Stato; in secondo luogo, il regime deve essere entrato in vigore prima dell'avvio dell'attività o del progetto sovvenzionato, a meno che non si tratti di regimi fiscali subentrati a regimi precedenti che già prevedevano meccanismi agevolativi per l'attività in questione.

Per le agevolazioni riguardanti la tassazione energetica di cui alla direttiva 2003/96/CE si presume l'effetto d'incentivazione⁸⁹⁰, come a dire che tali misure hanno una fisiologica incidenza positiva sull'ambiente e, pertanto, possono beneficiare del regime semplificato in via pressoché automatica⁸⁹¹.

Questa previsione non trova alcuna effettiva giustificazione ambientale, e finisce per beneficiare misure potenzialmente dannose per l'ambiente.

Quello che dovrebbe rappresentare il fulcro della modernizzazione del *framework* di cui all'art. 107 in materia ambientale, legittima aprioristicamente aiuti che minacciano la stessa funzione di protezione dell'ambiente.

Il regolamento di esenzione detiene il pregio di aver introdotto una presunzione di compatibilità per molte categorie di aiuti ambientali, controbilanciata da un evidente paradosso, nella misura in cui non sempre gli aiuti dichiarati esenti dall'obbligo di notifica risultano efficaci dal punto di vista ambientale.

Inoltre manca ogni riferimento alla valutazione dei progressi ambientali o alla verifica del rispetto di *standard* minimi di tutela ambientale⁸⁹².

Sembra quindi delinearsi un'incoerenza applicativa rispetto al principale obiettivo che soggiace al controllo degli aiuti di Stato in materia di tutela ambientale, rappresentato dall'esigenza di garantire che gli aiuti producano un livello di tutela dell'ambiente più elevato di quanto possibile in loro assenza e garantire che gli effetti positivi siano superiori agli effetti negativi a livello di distorsione della concorrenza, tenendo conto del principio "chi inquina paga".

⁸⁹⁰ Articolo 6 del Regolamento 651/2014, paragrafo 5, lettera e)

⁸⁹¹ S. GIORGI, *Aiuti di stato, fiscalità e "parafiscalità" nel settore energetico: ibridazione, modernizzazione e bilanciamento*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 1, 2017, p. 83.

⁸⁹² Solo per gli aiuti al settore agricolo e forestale è, infatti, richiesto che si alleggi alla notifica una valutazione del previsto impatto ambientale della misura sottoposta all'esame, anche se in ogni caso la Commissione non è tenuta a eseguire una valutazione comparativa con altre possibili soluzioni. Su punto di rinvia a R. FLAVIA, *La tutela dell'ambiente nell'Unione Europea attraverso la disciplina degli aiuti di Stato*, Tesi di dottorato XXV ciclo, Università di Napoli Federico II, p.73.

IV Il controllo della Commissione

L'esame della Commissione, come si vedrà, è basato su un approccio volto a valutare essenzialmente l'efficacia economica della misura fiscale in esame, piuttosto che quella ambientale.

Esso segue le indicazioni fornite nel Piano di azione del 2005, sviluppati nel tempo e poi confluiti nella Comunicazione 2014⁸⁹³.

La deroga prevista all'articolo 107 par. 3 lett. c) sancisce la compatibilità degli aiuti elencati, tra cui si ricomprendono anche quelli ambientali, purché non si alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.

Per verificare il rispetto di questa condizione, la Commissione deve eseguire un bilanciamento tra l'impatto positivo che la misura è in grado di generare, che consiste nella sua idoneità a raggiungere obiettivi di comune interesse (nel nostro caso la protezione dell'ambiente), e i potenziali effetti negativi, rappresentati dall'eventuale distorsione del mercato interno e della concorrenza⁸⁹⁴.

⁸⁹³ COMMISSIONE EUROPEA, *Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*, Piano di Azione nel Settore Degli Aiuti Di Stato, punto 20 «La Commissione continuerà a sviluppare i criteri di valutazione della compatibilità degli aiuti, in particolare tramite l'analisi di settori specifici. In generale, gli effetti positivi di un aiuto dipendono dai seguenti fattori: i) la precisione con cui è stato individuato l'obiettivo riconosciuto di comune interesse (sia esso sociale, regionale, economico o culturale); ii) se l'aiuto di Stato costituisce uno strumento idoneo per risolvere il problema rispetto ad altri strumenti e iii) se l'aiuto crea gli incentivi necessari ed è proporzionato. Per quanto riguarda invece il livello di distorsione generato da un aiuto, esso dipende in genere dai seguenti fattori: i) la procedura di selezione dei beneficiari e le condizioni di concessione dell'aiuto; ii) le caratteristiche del mercato e del beneficiario e iii) il tipo di aiuto e l'importo. Ad esempio gli aiuti alla ristrutturazione e all'investimento a favore delle grandi imprese dovrebbero essere chiaramente volti al conseguimento di obiettivi di comune interesse, visto l'impatto, di norma significativo, di tali misure sulla concorrenza e sugli scambi». I medesimi criteri sono stati sviluppati nel tempo e sono confluiti nella COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, in GUUE C 200/1 del 28 giugno 2014, par. 3.1, p.11.

⁸⁹⁴ I criteri per lo svolgimento dell'analisi sono stati inoltre chiaramente affermati nella sentenza del Tribunale dell'Unione Europea, sentenza del 15 giugno 2000, cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T3/98 a T-6/98 e T-23/98, *Alzetta Mauro e altri c. Commissione*, in Racc. p. II-2325, punto 129, in cui i giudici del Lussemburgo affermano che «Tale disposizione è stata interpretata dal giudice comunitario nel senso che le valutazioni economiche nell'applicazione della disposizione stessa devono essere effettuate in un contesto comunitario, il che significa che la Commissione ha l'obbligo di esaminare l'impatto dell'aiuto sulla concorrenza e sul commercio intracomunitario. Incombe alla Commissione soppesare, nell'ambito di questo esame, gli effetti positivi dell'aiuto in rapporto agli effetti negativi sulle condizioni degli scambi e sulla conservazione di una concorrenza non falsata.

L'analisi svolta dalla Commissione è definita *balancing test*⁸⁹⁵; esso è volto inizialmente a valutare l'obiettivo perseguito dalla misura, poi ad esaminare le sue caratteristiche per verificarne l'adeguatezza e la proporzionalità, e infine a vagliare i potenziali effetti negativi bilanciandoli con quelli positivi.

Seguendo quanto sancito nella Comunicazione del 2014⁸⁹⁶ la Commissione riterrà un aiuto di Stato a finalità ambientale compatibile con il mercato interno allorquando, siano rispettati i seguenti parametri:

1. L'aiuto manifesti un effetto d'incentivazione tale da modificare il comportamento delle imprese interessate spingendole ad intraprendere un'attività supplementare che non svolgerebbero senza l'aiuto o svolgerebbero soltanto in modo limitato o diverso;
2. L'aiuto sia proporzionale e cioè limitato al minimo indispensabile per stimolare investimenti o attività supplementari;
3. Gli effetti negativi dell'aiuto sugli scambi siano sufficientemente limitati, in modo che il risultato complessivo della misura sia positivo;
4. L'aiuto sia trasparente, così da consentire agli Stati membri, alla Commissione, agli operatori economici e al pubblico facile accesso a tutti gli atti e alle pertinenti informazioni sull'aiuto concesso.

La Commissione gode di un ampio potere discrezionale, nell'ambito dell'analisi sulla compatibilità con l'articolo 107, paragrafo 3, lett. c) TFUE, che deve però però motivare in modo da far apparire chiaramente le ragioni che giustificano le sue scelte⁸⁹⁷.

L'indagine deve essere condotta caso per caso e deve basarsi su criteri "oggettivi" vigenti nel momento in cui assume la decisione⁸⁹⁸.

⁸⁹⁵ L. DEL FEDERICO, S. GIORGI, *State aid for eco-friendly energy sources: the balancing test applied to energy taxes*, in M. VILLAR (a cura di), *State Aids, taxation and the energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 297-310.

⁸⁹⁶ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicato in GUUE 28 giugno 2014.

⁸⁹⁷ La Corte di Giustizia nella sentenza del 17 settembre 1980, causa C-730/79, *Philip Morris Holland BV c. Commissione*, in Racc. p. I-02671, conferisce tale discrezionalità alla Commissione affermando che: «nell'applicare l'art. 92 par. 3 [oggi 107 par. 3 TFUE], la Commissione dispone di un potere discrezionale il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale da effettuarsi in un contesto comunitario.

⁸⁹⁸ F. FEOLA, V. VIGLIOTTI, *La procedura di controllo*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 293

La Corte di Giustizia ha precisato che occorre prendere in considerazione non solo gli aspetti direttamente legati all'introduzione di una misura di sostegno alle attività nazionali, ma anche tutti quelli che incidono indirettamente sul sistema di finanziamento dell'aiuto⁸⁹⁹

Le risultanze dell'analisi devono confluire in una motivazione che deve essere adeguata alla natura dell'atto e deve far apparire in modo chiaro e inequivocabile l'*iter* logico giuridico seguito dalla Commissione, per permettere il controllo del giudice europeo⁹⁰⁰.

Il sindacato giurisdizionale sulla qualificazione giuridica dei fatti si limita al controllo del manifesto errore di valutazione eventualmente commesso dalla Commissione⁹⁰¹.

Si analizzano di seguito i criteri seguiti dalla Commissione nella valutazione della compatibilità di tutte le misure d'aiuto.

A Il perseguimento di un interesse generale

Nell'ambito della particolare tipologia di aiuti oggetto di questo lavoro, il rilevante obiettivo d'interesse comune consiste, nel raggiungere un livello di

⁸⁹⁹ Corte di Giustizia, 25 giugno 1970, causa C-47/69, *Governo della Repubblica francese c. Commissione*, in Racc. p. I-00487, punto 18-20 « un sistema siffatto, che destina ad un aiuto il gettito di una tassa specifica, se dovesse generalizzarsi, avrebbe l'effetto di aprire una breccia nell'articolo 92 del trattato e di pregiudicare le possibilità di controllo permanente da parte della commissione . esso si risolve infatti in un sistema d' aiuto permanente il cui ammontare e imprevedibile e difficilmente controllabile . aumentando automaticamente l' entità dell' aiuto nazionale, di pari passo con l' aumento del gettito e della tassa e, più precisamente, della sua incidenza sui prodotti concorrenti importati, il sistema di finanziamento di cui è causa produce un effetto protezionistico che va oltre l' aiuto propriamente detto.»

⁹⁰⁰ Corte di Giustizia, sentenza 6 settembre 2006, *Repubblica portoghese c. Commissione*, causa C-88/03, punto 88.

⁹⁰¹ Corte di Giustizia, sentenza 6 settembre 2006, *Repubblica portoghese c. Commissione*, causa C-88/03, punto 99 «La Corte, nell'effettuare il controllo di legittimità sull'esercizio di tale libertà, non può sostituire la propria valutazione in materia a quella dell'autorità competente, ma deve limitarsi a stabilire se quest'ultima valutazione non sia viziata da errore manifesto o da sviamento di potere». Si veda Corte di Giustizia, sentenza 12 dicembre 2002, causa C-456/00, *Francia c. Commissione*, Racc. pag. I-11949, punto 41, e 15 dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia c. Commissione*, in Racc. pag. I-10901, punto 135.

tutela dell'ambiente più elevato di quanto sarebbe possibile in assenza degli aiuti⁹⁰².

Per rientrare nel campo di applicazione della disciplina ambientale o comunque essere valutata sulla base dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), la finalità ambientale deve costituire l'obiettivo principale del progetto, e non solo un effetto secondario.

Difatti l'ammissibilità tra gli aiuti ambientali di un progetto che preveda un investimento che risponda soprattutto a considerazioni economiche presuppone che tali considerazioni non bastino di per sé a giustificare l'investimento nella forma prescelta⁹⁰³.

Qualora l'aiuto abbia una diversa finalità e la tutela dell'ambiente costituisca solo un effetto ausiliario della misura, la componente ambientale della misura sottoposta all'esame della Commissione sarebbe considerata esclusivamente ai fini della valutazione di conformità della misura rispetto al principio d'integrazione⁹⁰⁴. Ad esempio in un caso riguardante l'erogazione di un sovvenzionamento volto a sostituire le vecchie attrezzature mediante un impianto per la produzione di reti metalliche elettrosaldate, tecnologicamente innovativo, idoneo a ridurre l'inquinamento atmosferico e acustico, il Tribunale ha ritenuto « ininfluenza il fatto che l'investimento apporti dei miglioramenti dal punto di vista della tutela dell'ambiente, o anche dal punto di vista della tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori».

Come evidenziato dalla giurisprudenza europea può accadere che «un progetto abbia contemporaneamente l'obiettivo del miglioramento della produttività economica e l'obiettivo della tutela dell'ambiente, ma l'esistenza di questo secondo obiettivo non può essere dedotta dalla semplice constatazione che il nuovo impianto ha un impatto negativo sull'ambiente inferiore rispetto al precedente, poiché questo può costituire un semplice effetto collaterale di un mutamento di tecnologia a scopo economico o del rinnovamento di attrezzature logore. Affinché

⁹⁰² COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.2.1 (30).

⁹⁰³ Tribunale dell'Unione Europea, sentenza 18 novembre 2004, causa T-176/01, *Ferriere Nord SpA c. Commissione*, Raccolta p. II – 3937 punto 147.

⁹⁰⁴ F. ROLANDO, *La tutela dell'ambiente nell'Unione Europea attraverso la disciplina degli aiuti di Stato*, XXV ciclo, Università di Napoli Federico II, p.140.p. 81.

in simili casi si possa considerare che l'investimento destinatario dell'aiuto abbia uno scopo parzialmente ambientale, è necessario dimostrare che la stessa prestazione economica avrebbe potuto essere ottenuta mediante attrezzature meno costose, ma più dannose per l'ambiente.»⁹⁰⁵

Per dimostrare che gli aiuti soggetti all'obbligo di notifica individuale («aiuti soggetti a notifica individuale») contribuiscono ad aumentare il livello di tutela ambientale, gli Stati membri possono utilizzare, per quanto possibile in termini quantitativi, una serie di indicatori, in particolare i seguenti⁹⁰⁶:

1. tecnologie di riduzione dell'inquinamento: la quantità di gas a effetto serra o di agenti inquinanti non emessa nell'atmosfera in maniera permanente (che risulta da una riduzione della quota di combustibili fossili);
2. norme esistenti dell'Unione: la quantificazione in termini assoluti e relativi dell'incremento del livello di tutela ambientale che va oltre quanto previsto dalle norme, che equivale a una riduzione dell'inquinamento che non sarebbe conseguita nel rispetto delle norme in assenza di un aiuto di Stato;
3. *future norme dell'Unione*: la maggiore rapidità con cui vengono realizzate le future norme, che equivale a un inizio anticipato della riduzione dell'inquinamento.

Secondo la costante prassi della Commissione, un aiuto può essere autorizzato in base all'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE solo se, oltre a soddisfare un obiettivo corrispondente chiaramente ad un interesse comune, abbia un effetto di incentivazione, sia necessario e proporzionato per il raggiungimento di tale obiettivo e non incida sugli scambi in misura contraria all'interesse comune⁹⁰⁷.

⁹⁰⁵ Tribunale dell'Unione Europea, sentenza 18 novembre 2004, causa T-176/01, *Ferriere Nord SpA c. Commissione*, Raccolta p. II – 3937 punto 152.

⁹⁰⁶ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.2.1 (33).

⁹⁰⁷ DECISIONE COMMISSIONE K(2010)7256 del 27 ottobre 2010, relativa all'aiuto di Stato N 521/2008, *Aid to Offshore Wind Park Borkum, "Alpha Ventus"*, Bruxelles, punto 85.

B Necessità di un intervento statale

Per beneficiare di una delle deroghe stabilite dal paragrafo 3 dell'articolo 107 TFUE la misura statale deve non solo essere conforme agli obiettivi sopra elencati, ma deve anche essere necessaria al raggiungimento dello scopo⁹⁰⁸.

Tra i problemi che possono giustificare l'intervento statale, la Commissione individua le esternalità negative e positive, nonché le asimmetrie d'informazione e le difficoltà di coordinamento⁹⁰⁹.

La Commissione considererà necessario l'aiuto qualora lo Stato membro dimostri che esso mira ad affrontare in maniera efficace un irrisolto fallimento del mercato residuale⁹¹⁰.

Per valutare se un aiuto di Stato sia efficace a correggere i fallimenti del mercato derivanti dall'inquinamento, occorre verificare che essi siano in grado di apportare un miglioramento tangibile, che i soli meccanismi del mercato non riescono a conseguire.

Un aiuto di Stato ambientale può essere rivolto anche compensare il fatto che i benefici derivanti da un investimento che favorisce l'innovazione ecologica siano fruiti non dall'investitore, bensì da operatori del mercato, generando esternalità positive. In assenza di aiuti infatti le imprese sono indotte ad investimenti insufficienti.

In aggiunta la misura ambientale agevolativa può avere lo scopo di compensare le incertezze legate agli investimenti nel settore ambientale che solitamente prevedono un periodo di ammortamento relativamente lungo, ovvero le difficoltà di coordinamento che potrebbero pregiudicare lo sviluppo di un progetto o la sua impostazione in ragione di interessi e incentivi discordanti tra investitori.

⁹⁰⁸ Sentenza Philip Morris, cit. punto 17, sentenza 7 giugno 2001, causa T-187/99, Agrana Zucker e Starke c. Commissione, in Racc. p. 1587, punto 74, sentenza 16 giugno 2005, causa T-171/02, Regione autonoma della Sardegna c. Commissione, in Racc. p. II-2123, punto 103.

⁹⁰⁹ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.2.1 (35).

⁹¹⁰ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.2.1 (37).

C L'adeguatezza dell'aiuto

La misura di aiuto proposta deve costituire uno strumento adeguato per conseguire l'obiettivo in questione, di conseguenza una misura d'aiuto non è considerata compatibile con il mercato interno se altri strumenti di natura politica o finanziaria meno distorsivi, consentano di ottenere lo stesso contributo positivo all'obiettivo comune⁹¹¹.

Gli aiuti di Stato non sono l'unico strumento di politica di cui dispongono gli Stati membri per promuovere un maggiore livello di tutela dell'ambiente o la realizzazione di un mercato interno europeo dell'energia funzionante, sicuro, accessibile e sostenibile. È importante tener presente che possono esistere altri strumenti più idonei per conseguire tali obiettivi.

Le diverse misure messe in atto per porre rimedio al medesimo fallimento del mercato possono annullare i rispettivi effetti⁹¹².

Gli aiuti di Stato non rappresentano uno strumento appropriato e non possono quindi essere concessi quando il beneficiario degli aiuti rischia di essere ritenuto responsabile dell'inquinamento, poiché ciò contrasterebbe con il principio del "chi inquina paga"⁹¹³.

Tra le varie forme di aiuto, lo Stato membro è tenuto a garantire quella meno atta a generare distorsioni degli scambi e della concorrenza. A tale proposito, lo Stato membro è tenuto a dimostrare il motivo per cui ritiene che altre forme di aiuto potenzialmente meno distorsive⁹¹⁴. La scelta dello strumento di aiuto dovrebbe essere adeguata al fallimento del mercato che la misura di aiuto mira ad

⁹¹¹ *Ibidem*, punto 3.2.3 (40). Nel valutare l'adeguatezza dell'aiuto la Commissione effettua un confronto rispetto ad altre misure proposte. Ad esempio nella decisione della Commissione Europea, C(2012) 5048 final del 25 luglio 2012, relativa all'aiuto, SA.32113 (2010/N), avente ad oggetto il regime di aiuto in materia di risparmio energetico, teleriscaldamento ed elettrificazione di zone isolate in Alto Adige/Südtirol, al punto 74 essa ha affermato che "Stando alle informazioni trasmesse, il contesto economico e giuridico locale non fornirebbe strumenti meno distorsivi per raggiungere le suddette finalità. Di conseguenza, l'aiuto previsto costituisce un mezzo adeguato per la realizzazione di infrastrutture di teleriscaldamento e per l'ottenimento degli effetti voluti in termini di risparmio energetico da fonti primarie, incentivazione delle fonti rinnovabili e riduzione delle emissioni".

⁹¹² *Ibidem*, Punto 3.2.3.1 (42)

⁹¹³ *Ibidem*, Punto 3.2.3.1 (44)

⁹¹⁴ *Ibidem*, Punto 3.2.3.2 (45)

affrontare, e per dimostrare l'adeguatezza della misura, lo Stato membro può anche basarsi su risultati di precedenti valutazioni.

D L'effetto d'incentivazione

La misura di aiuto deve essere caratterizzata da un effetto d'incentivazione, che consiste nell'idoneità dell'aiuto ad indurre l'impresa a migliorare il livello di tutela dell'ambiente, o a perseguire un obiettivo di tutela ambientale che altrimenti non sarebbe stato realizzato. Gli aiuti non devono essere utilizzati per sovvenzionare i costi che rientrano normalmente nel rischio d'impresa.

La Commissione ritiene che gli aiuti siano privi di effetto d'incentivazione per il beneficiario e quindi incompatibili con il mercato se, nel momento in cui questi inoltra domanda di aiuto alle autorità nazionali, le attività legate al progetto abbiano già avuto inizio⁹¹⁵.

Bisogna dunque verificare se grazie agli aiuti l'impresa si sia decisa a modificare il proprio comportamento, inducendolo a garantire un livello maggiore di tutela dell'ambiente o a migliorare il funzionamento di un mercato dell'energia ben funzionante, sicuro, accessibile e sostenibile, ossia a favorire un cambiamento di comportamento che non si verificherebbe senza l'aiuto.

Per poter effettuare tale disamina si chiede ai richiedenti di descrivere nella domanda la situazione in assenza di aiuti, ossia una situazione considerata come scenario controfattuale, oppure lo scenario o il progetto alternativo.

Come messo in evidenza da alcuni studiosi, questo rappresenta l'unico momento in cui l'esame della Commissione si sofferma sugli effetti ambientali della misura⁹¹⁶. In sede di valutazione dell'effetto d'incentivazione, la Commissione dovrebbe verificare e quantificare il contributo atteso dalla misura in termini di miglioramento della tutela ambientale rispetto agli obblighi stabiliti dalle norme dell'Unione vigenti, sia in termini di vantaggi che l'investimento comporta sulla

⁹¹⁵ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.4.1 (50).

⁹¹⁶ F. ROLANDO, *La tutela dell'ambiente nell'Unione Europea attraverso la disciplina degli aiuti di Stato*, XXV ciclo, Università di Napoli Federico II, p. 135.

produzione (risparmio di materie prime, o di energia che determinano un aumento della produttività a parità di costi), che relativamente all'effetto comportamentale che la condotta ecosostenibile può eventualmente determinare influenzando le aziende a rispettare gli *standard* ecologici dei loro concorrenti.

La Commissione ritiene che gli aiuti concessi per l'adeguamento a future norme dell'Unione in linea di principio abbiano un effetto d'incentivazione, anche nei casi in cui la norma è già stata adottata ma non è ancora entrata in vigore, se incoraggia la realizzazione di investimenti in ampio anticipo rispetto all'entrata in vigore della norma⁹¹⁷. A prescindere dalla presenza di norme nazionali vincolanti più rigorose rispetto a quelle dell'Unione, la Commissione ritiene che gli aiuti a favore degli investimenti che consentono al beneficiario di adottare misure che oltrepassano gli standard ambientali richiesti dall'Unione forniscano un contributo positivo alla realizzazione degli obiettivi dello sviluppo sostenibile.

L'effetto incentivante della misura varierà inoltre secondo il livello di rischio connesso alla produttività dell'investimento e quello di redditività dell'innovazione nel breve e nel lungo periodo, considerando anche il deprezzamento dell'investimento.

E La proporzionalità

La compatibilità della misura è poi subordinata al rispetto della proporzionalità, la quale richiede che l'aiuto non sia superiore nell'importo a quanto strettamente necessario per raggiungere il livello di tutela dell'ambiente desiderato⁹¹⁸.

In via di principio gli aiuti sono considerati limitati al minimo necessario se l'aiuto corrisponde ai costi supplementari netti necessari per raggiungere l'obiettivo, rispetto allo scenario controfattuale in assenza di aiuto.

⁹¹⁷ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.4.1 (53).

⁹¹⁸ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.5.1 (69).

I costi supplementari netti corrispondono alla differenza tra i vantaggi economici e i costi (compresi l'investimento e il funzionamento) del progetto sovvenzionato e quelli del progetto d'investimento alternativo che l'impresa realizzerebbe in assenza di aiuti, ossia lo scenario controfattuale.

Può tuttavia risultare difficile tenere conto di tutti i benefici economici che un'impresa può trarre da un investimento supplementare. Pertanto, per le misure che non sono sottoposte a una valutazione individuale, è possibile applicare un metodo semplificato incentrato sul calcolo dei costi dell'investimento supplementare, vale a dire senza tenere in considerazione i vantaggi e i costi operativi.

F La prevenzione degli effetti negativi sulla concorrenza

La Commissione dovrà infine eseguire un bilanciamento tra gli effetti positivi in termini di raggiungimento dell'obiettivo comune e quelli negativi valutati sulla base di un'eventuale distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi ⁹¹⁹; essa potrà dichiarare compatibile la misura solo nel caso in cui gli effetti negativi siano limitati e quindi, nel complesso, vi siano effetti favorevoli prevalenti⁹²⁰.

La Commissione individua due forme principali di distorsioni potenziali provocate dagli aiuti, ossia le distorsioni del mercato dei prodotti e gli effetti sulla scelta dell'ubicazione.

Gli aiuti per fini ambientali tendono, per loro natura, a favorire prodotti e tecnologie ecocompatibili a discapito di alternative più inquinanti e questo effetto dell'aiuto, in linea di principio, non è considerato alla stregua di una distorsione indebita della concorrenza, poiché è intrinsecamente connesso all'obiettivo stesso degli aiuti, ossia l'inverdimento dell'economia. Al fine di valutare le possibili ripercussioni negative dell'aiuto sull'ambiente, la Commissione analizzerà il suo

⁹¹⁹ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.6.1 (88).

⁹²⁰ Tribunale dell'Unione Europea, sentenza 25 giugno 1998, cause riunite T-371/94 e T-394/94, *British Airways c. Commissione*, in Racc. p. II-2405, punto 283; sentenza 15 giugno 2000, cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a T607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, *Alzetta e a. c. Commissione*, in Racc. p. II-2325 punto 129.

effetto globale sull'ambiente in relazione ai risvolti negativi della misura sulla posizione di mercato, e quindi sui profitti, delle imprese non sovvenzionate. A tal fine la Commissione considererà in particolare gli effetti distorsivi nei confronti dei concorrenti che operano, anch'essi, nel rispetto dell'ambiente, anche in assenza di aiuto.

In linea di principio, occorre analizzare l'aiuto e il contesto in cui è applicato al fine di determinare in quale misura esso possa essere ritenuto distorsivo.

Nel valutare gli effetti negativi della misura di aiuto, la Commissione si concentra sulle distorsioni che risultano dal possibile impatto dell'aiuto per l'ambiente e l'energia sulla concorrenza tra imprese sui mercati del prodotto e sull'ubicazione dell'attività economica⁹²¹.

Possono sorgere distorsioni possono sia tra gli Stati membri, sia quando le imprese operano in condizioni di concorrenza transfrontaliera o prendono in considerazione diverse ubicazioni per i loro investimenti. Anche se non inducono direttamente distorsioni sul mercato dei prodotti, gli aiuti miranti a preservare un'attività economica in una regione del mercato interno o a sottrarla ad altre regioni nel mercato interno possono comunque avere come effetto quello di trasferire attività o investimenti da una regione ad un'altra senza esercitare un impatto ambientale netto.

Se le misure di aiuto di Stato sono ben mirate al fallimento del mercato cui si riferiscono, il rischio che gli aiuti determinino una distorsione indebita della concorrenza è più limitato⁹²². Se gli aiuti sono proporzionati e limitati ai costi dell'investimento supplementare, in linea di principio l'impatto negativo dell'aiuto è attenuato. Tuttavia anche quando risultano necessari e proporzionati,

⁹²¹ Un effetto potenzialmente nocivo degli aiuti di Stato sugli obiettivi per l'ambiente e l'energia è il fatto che impediscono ai meccanismi di mercato di funzionare efficacemente ovvero di premiare i produttori più efficienti e innovativi spingendo quelli meno efficienti a migliorare, ristrutturarsi o a uscire dal mercato. Ciò potrebbe condurre a una situazione in cui, grazie all'aiuto concesso ad alcune imprese, altre imprese concorrenti più efficienti e innovative, ad esempio i concorrenti che dispongono di tecnologie diverse - possibilmente anche più ecologiche - che sarebbero altrimenti in grado di accedere al mercato e di crescere, non sono in condizione di farlo. Nel lungo periodo, gli ostacoli al processo di ingresso e uscita di concorrenti possono soffocare l'innovazione e rallentare i miglioramenti in termini di produttività a livello dell'interno settore. Si è già esaminato questo fenomeno nella parte seconda riguardo agli effetti negative connessi all'istituzione di un'agevolazione fiscale ambientale.

⁹²² COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.6.2 (97)

gli aiuti possono produrre nel beneficiario un cambiamento di comportamento tale da indurre distorsioni della concorrenza.

Un'impresa interessata a realizzare un profitto ha interesse, in linea di principio, ad aumentare il livello di tutela ambientale al di là dei requisiti di legge solo se ritiene di poterne ricavare, seppur marginalmente, un qualche tipo di vantaggio⁹²³. La Commissione valuterà gli effetti negati dell'aiuti tenendo conto: a) della riduzione o compensazione dei costi unitari di produzione: se le nuove attrezzature consentiranno di ridurre i costi unitari di produzione rispetto alla situazione in assenza di aiuti o se gli aiuti compensano una parte dei costi operativi, è probabile che le vendite dei beneficiari aumentino (la potenziale distorsione della concorrenza causata dall'aiuto è tanto maggiore quanto più è elevata l'elasticità del prodotto al prezzo); b) *nuovi prodotti*: se i beneficiari ottengono un prodotto nuovo o di maggiore qualità è probabile che le vendite aumentino e che traggano eventuali vantaggi dalla posizione di «primo arrivato»⁹²⁴.

Dalla disamina effettuata emerge che lo spazio che la Commissione Europea attribuisce all'efficacia ambientale in sede di valutazione della compatibilità dei progetti di aiuto di Stato ambientali è ancora molto limitato e generico, al punto tale che talvolta si autorizzano misure che si rivelano sussidi ambientalmente dannosi⁹²⁵.

I criteri stabili nella Comunicazione della Commissione non riescono infatti a verificare se una misura fiscale contribuisca effettivamente al miglioramento delle condizioni ambientali.

⁹²³ *Ibidem*, punto 3.2.6.2 (98).

⁹²⁴ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.6.2 (100).

⁹²⁵ Per una disamina sui casi di incentivi ambientalmente dannosi si rinvia al C. VALSECCHI, P. TEN BRINK, S. BASSI, S. WITHANA, M. LEWIS, A. BEST, F. OOSTERHUIS, C. DIAS SOARES, H. ROGERS-GANTER, T. KAPHENGST, *Environmentally Harmful Subsidies: Identification and Assessment*, Final report for the European Commission's DG Environment, novembre 2009. Per quanto riguarda l'ordinamento italiano si veda il recente studio pubblicato dal Ministero dell'Ambiente, *Catalogo dei sussidi ambientalmente favorevoli e dei sussidi ambientalmente dannosi*, Dicembre 2016, che contiene interessanti dati sullo stato dell'arte dei sussidi ambientalmente dannosi vigenti in Italia, mentre quanto all'esperienza francese si rinvia a COUR DE COMPTES, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, settembre 2016.

Si dovrebbe invece concretamente misurare l'apporto ambientale della misura, in termini di riduzione dell'inquinamento, determinato dal miglioramento del processo di produzione e consumo (utilizzo di materie prime meno inquinanti, riduzione della quantità di energia utilizzata, minori emissioni, minori rifiuti) o dalla modifica delle abitudini dei consumatori in favore di prodotti più ecosostenibili.

Inoltre occorre ricordare che l'esame della compatibilità degli aiuti di Stato è svolto dalla direzione generale concorrenza, il cui obiettivo principale è la tutela di un mercato concorrenziale all'interno dell'Unione.

Come suggerito da alcuni studiosi, per ovviare alla mancanza di competenze ambientali, si potrebbe pensare al coinvolgimento della direzione generale ambiente nell'ambito della valutazione di un aiuto di Stato ambientale⁹²⁶.

Nel caso di progetti di aiuto a finalità ambientale, la Commissione potrebbe avviare un procedimento d'indagine formale nel corso del quale possa intervenire la direzione generale ambiente⁹²⁷, la quale potrebbe poi inviare i risultati della propria valutazione, sotto forma di parere non vincolante, rivolto alla direzione concorrenza.

La Commissione pur non essendo vincolata a tale parere dovrà dare conto dell'analisi svolta dalla direzione ambiente nella decisione finale, per assicurare tutela giurisdizionale ai destinatari della decisione d'incompatibilità dell'aiuto, che costituisce atto dotato di efficacia vincolante⁹²⁸.

⁹²⁶ F. ROLANDO, *La tutela dell'ambiente nell'Unione Europea attraverso la disciplina degli aiuti di Stato*, XXV ciclo, Università di Napoli Federico II, p.140.

⁹²⁷ Sempre rispettando i termini di cui all'articolo 4 del Regolamento n. 659/99. Il paragrafo 5 dell'articolo 4 del Regolamento 659/99, afferma che « Le decisioni di cui ai paragrafi 2, 3 e 4 devono essere adottate entro due mesi. Tale termine inizia a decorrere dal giorno successivo a quello di ricezione di una notifica completa. La notifica è ritenuta completa se entro 2 mesi dalla sua ricezione, o dalla ricezione di ogni informazione supplementare richiesta, la Commissione non richiede ulteriori informazioni. Il termine può essere prorogato con il consenso della Commissione e dello Stato membro interessato. Se opportuno, la Commissione può fissare scadenze più ravvicinate.», mentre il paragrafo 6 sostiene che « Se la Commissione non provvede ad adottare una decisione ai sensi dei paragrafi 2, 3 o 4 entro il termine stabilito al paragrafo 5, si ritiene che l'aiuto sia stato autorizzato dalla Commissione. Lo Stato membro interessato, dopo averne informato la Commissione, può quindi attuare le misure in questione, a meno che la Commissione non adotti una decisione a norma del presente articolo entro 15 giorni lavorativi dalla ricezione della notifica».

⁹²⁸ Dal paragrafo 4 dell'articolo 288 TFUE, si deduce l'obbligatorietà della decisione quale atto giuridico dell'Unione, in tutti i suoi elementi, nei confronti dei destinatari dalla stessa designati. Sull'efficacia delle decisioni negative della Commissione in materia di aiuti di Stato si è più volte pronunciata la Corte di Giustizia, la quale, richiamando quanto disposto dal paragrafo 3

A sostegno di una maggiore attenzione per l'efficacia ambientale nel processo di controllo svolto dalla Commissione Europea, si ricorda che nella Disciplina del 2008 si prevedeva la possibilità che l'organo esecutivo europeo emettesse una decisione favorevole subordinandola al rispetto di determinate condizioni, tra cui si annoverava anche il potenziamento dell'effetto ecologico della misura⁹²⁹. Tuttavia tale previsione non è stata confermata nella Disciplina del 2014.

V La giustificazione ambientale nella giurisprudenza europea.

Questa sezione è dedicata all'analisi della giurisprudenza europea in tema di fiscalità ambientale.

Preliminarmente si illustreranno gli organi incaricati della funzione giurisdizionale nell'Unione Europea esaminando le loro competenze.

Poi si lascerà spazio all'esegesi delle sentenze europee che si sono occupate di fiscalità ambientale, per comprendere in primo luogo quanto sia difficile l'individuazione della nozione di aiuto in materia ambientale⁹³⁰, e secondariamente quale rilevanza possa assumere la finalità ambientale ai fini della compatibilità di una misura con la disciplina europea.

dell'articolo 14 del Regolamento 659/1999, afferma che, in presenza di una decisione di recupero della Commissione, lo Stato membro interessato ha l'obbligo di eseguire senza indugio tale decisione, adottando ogni misura idonea ad assicurare la sua esecuzione, si rinvia a Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1984, causa C-130/83, *Commissione/Italia*, in Racc. I-2849 punto 2; sentenza 12 dicembre 2002, *Commissione c. Germania*, causa C-209/00, in Racc. pag. I-11695 punto 31; sentenza 26 giugno 2003 *Commissione c. Spagna*, causa C-404/00, in Racc. pag. I-6695 punto 21. In dottrina si veda G. PIZZONIA, *Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 3, 2005 p. 385 e ss; P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sovranazionale sugli aiuti fiscali*, in Rassegna Tributaria, n. 3, 2003, pp. 1074 e ss.; B. IANNIELLO, *Le decisioni "negative" della Commissione CE sono vincolanti nel diritto interno*, in Corriere Tributario, n. 18, 2003, pp.1462 e ss. Sull'impugnabilità degli atti emessi dalla Commissione in riferimento al settore degli aiuti di Stato si veda M. CONDINANZI, R. MASTROIANNI, *Il contenzioso dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 105.

⁹²⁹ COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di stato per la tutela ambientale*, in GUUE C 82/01 del 1 aprile 2008, punto 188 lettera c).

⁹³⁰ O. PEIFFERT, *L'application du droit des aides d'Etat aux mesures de protection de l'environnement*, Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 208-209.

A La funzione giurisdizionale nell'Unione Europea

L'Unione Europea si è posta sin dall'inizio come una comunità di diritto fondata sul principio di legalità.

Questo ha comportato per i redattori dei Trattati istitutivi il dovere di predisporre un sistema che prevedesse diversi rimedi giurisdizionali⁹³¹.

Uno degli elementi di specialità dell'ordinamento europeo rispetto al diritto internazionale è dato proprio dallo stabile esercizio della funzione giurisdizionale. Detta funzione è stata attribuita a un organo inserito nella struttura istituzionale dell'Unione chiamato Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sede a Lussemburgo.

Questa comprende al suo interno due sezioni che prendono il nome di Corte di Giustizia e Tribunale. E' costituita da un giudice per ciascuno Stato membro e si avvale di 8 avvocati generali che hanno il compito di presentare pareri motivati sulle cause sottoposte al giudizio della Corte.

I giudici e gli avvocati generali rimangono in carica per un periodo rinnovabile di sei anni e sono designati di comune accordo dai governi degli Stati membri.

La Corte riveste da un lato il ruolo di censore di quelle norme tributarie interne, adottate dagli Stati membri, che rischiano di compromettere la libera circolazione all'interno dell'Unione e dall'altro esercita la funzione nomofilattica, di garanzia dell'interpretazione uniforme e dell'applicazione del diritto dei trattati.

Costituisce il motore del processo d'integrazione europea: grazie alla sua giurisprudenza ha contribuito all'evoluzione del diritto dell'Unione promuovendo un'interpretazione dinamica delle norme del Trattato, ai sensi dell'art 19 TUE.

In seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Corte ha ampliato la sua competenza in materia di libertà, grazie ad un apparato normativo considerevolmente più vasto, che può contare anche sulla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, e sulla Carta dei Diritti Fondamentali firmata a Nizza il 7 dicembre 2000.

⁹³¹ C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova, 2000.

Rimane esclusa tuttavia la sua competenza sulle disposizioni concernenti la politica estera e di sicurezza comune, salvo in due ipotesi:

- nei ricorsi riguardanti il controllo del rispetto delle attribuzioni spettanti alle istituzioni per l'esercizio delle competenze dell'unione;
- nei ricorsi riguardanti il controllo della legittimità delle decisioni adottate in materia di PESC che prevedono misure restrittive nei confronti di persone fisiche o giuridiche.

La Corte può essere chiamata a pronunciarsi sulle seguenti procedure:

1. Il **rinvio pregiudiziale**: quando i tribunali nazionali in caso di dubbi sull'interpretazione di una normativa dell'UE o sulla validità e interpretazione di atti delle istituzioni europee, applicabili al caso sottoposto al loro esame, rinviino la questione alla Corte in via pregiudiziale. In questi casi, la Corte, garantisce un'applicazione omogenea del diritto europeo e nel frattempo riesce implicitamente a produrre notevoli innovazioni modificando le discipline nazionali. In materia di aiuti di Stato il rinvio pregiudiziale costituisce uno strumento indispensabile a ottenere un'interpretazione uniforme circa la nozione di aiuto. Il valore delle sentenze emesse a seguito di rinvio pregiudiziale costituisce un vincolo sul giudice *a quo* e su tutte le giurisdizioni degli Stati membri investiti delle medesime questioni. I giudici europei hanno chiarito tale aspetto nella sentenza *Cilfit*⁹³² in cui affermano di ritenersi vincolati ai propri precedenti, evitando “che si producano divergenze giurisprudenziali all'interno della Comunità”.

Tali decisioni hanno “natura dichiarativa e non creativa, sicché esse si applicano in via retroattiva, salva la possibilità della Corte di limitarne in via esplicita gli effetti nel tempo”⁹³³. Si tratta di un modo di decidere che ricorda un tratto caratteristico del precedente giudiziale nell'esperienza inglese, costituito appunto dalla natura dichiarativa delle decisioni.

⁹³² Corte di Giustizia, sentenza 6 ottobre 1982, in causa C-283/81, *Cilfit srl e Lanificio di Gavardo spa c. Ministero della Sanità*, in Raccolta 1982 pagina 03415,

⁹³³ E. CALZOLAIO *Il valore di precedente delle sentenze della Corte di Giustizia*, Rivista critica del diritto privato, n. 1, 2009, p. 41-72.

La dichiarazione d'invalidità ha effetto nei confronti di qualsiasi altro giudice, come si desume dalla sentenza *International Chemical Corporation*⁹³⁴, nella quale si afferma che “la sentenza della Corte che accerti l'invalidità di un atto sebbene abbia come diretto destinatario solo il giudice che si è rivolto alla Corte, costituisce per qualsiasi altro giudice un motivo sufficiente per considerare tale atto non valido ai fini di una decisione che esso debba emettere”.

2. Il **ricorso per inadempimento**: quando la Commissione ha motivo di credere che uno Stato membro non abbia ottemperato agli obblighi cui è tenuto in forza del diritto dell'UE.

Tale procedimento può essere avviato anche da un altro Stato membro. In entrambi i casi, la Corte fa i debiti accertamenti, quindi si pronuncia. Se la Corte accerta l'inadempimento, lo Stato è tenuto a porvi fine immediatamente. Se la Corte ritiene che lo Stato membro non abbia rispettato la sua sentenza, può imporgli una sanzione economica.

In materia di aiuti di Stato si ricorre a questo strumento qualora il Paese destinatario di una decisione condizionale o negativa non si conformi a essa. Avverso tale violazione si potrà scegliere tra due mezzi: il ricorso per inadempimento “ordinario” di cui all'articolo 258 TFUE o quello “agevolato” previsto dall'articolo 108 paragrafo 2 TFUE caratterizzato da maggiore celerità saltando la fase pre-contenziosa.

3. Il **ricorso di annullamento**: quando uno degli Stati membri, il Consiglio, la Commissione o il Parlamento a certe condizioni, reputi illegittima una norma europea, può chiedere l'annullamento alla Corte. Anche i privati possono proporre ricorsi di annullamento per annullare un atto giuridico che li riguardi direttamente e individualmente e che arrechi loro pregiudizio. Se il ricorso è fondato, ossia l'atto è stato effettivamente adottato in violazione delle forme sostanziali o dei trattati, la Corte lo dichiara nullo.

⁹³⁴ Corte di Giustizia, sentenza 13 maggio 1981, causa 66/80, *International Chemical Corporation*, in Raccolta 1981 pagina 01191.

4. Il **ricorso in carenza**: costituisce una tipologia di ricorso proponibile in caso di inerzia di un'istituzione europea. In tale circostanza, gli Stati membri e le altre istituzioni dell'UE e, a talune condizioni, anche i privati cittadini o le imprese possono adire la Corte per far costatare ufficialmente detta carenza.
5. **Ricorsi diretti**: possono essere proposti da qualsiasi individuo o impresa che abbia subito un danno in conseguenza dell'azione o dell'inazione dell'Unione Europea o del suo personale, dinanzi al Tribunale per chiedere un risarcimento.

Ne discende un sistema giurisdizionale non solo avanzato ma anche completo giacché, i vari tipi di rimedi giurisdizionali, interagiscono fra loro consentendo un controllo penetrante e continuo da parte dei singoli sia nei confronti delle istituzioni dell'Unione sia nei confronti degli Stati .

E, infatti, una prerogativa dell'ordinamento europeo è proprio quella di avere per destinatari diretti oltre agli Stati membri, anche i singoli, che possono essere destinatari di situazioni giuridiche di vantaggio derivanti dal diritto europeo.

Ne consegue che il sistema giurisdizionale europeo si aggiunge ai sistemi giurisdizionali vigenti nei vari ordinamenti nazionali rafforzandoli, fornendo ai singoli oltre a specifici strumenti di tutela nei confronti delle istituzioni europee, anche strumenti di tutela nei confronti degli stessi Stati membri.

B L'apporto della giurisprudenza europea

Numerose misure fiscali ambientali sono state deferite alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per valutare se dietro le motivazioni ambientali si celino finalità protezionistiche tese ad alterare la concorrenza.

Attraverso l'esame della giurisprudenza si potrà comprendere che la motivazione ambientale, non sottrae *ipso facto* questi interventi statali da una valutazione di conformità. La tutela ambientale, per quanto costituisca uno degli obiettivi essenziali dell'Unione, deve essere analizzata dal punto di vista degli effetti prodotti sul mercato. Tuttavia, nel valutare la compatibilità delle misure fiscali

ambientali con l'articolo 107 TFUE, la giurisprudenza europea inaugura un nuovo approccio interpretativo relativo alla selettività che tiene conto della finalità della misura e non solo dell'obiettivo del sistema.

L'internalizzazione dei costi ambientali pone a carico delle imprese dei costi, che a loro volta possono tradursi in un vantaggio per talune imprese rispetto a quelle concorrenti stabilite in altri Stati membri che non sono soggette a quei prelievi.

Di qui, nasce l'esigenza di verificare anche riguardo all'istituzione di tributi ambientali, l'eventuale violazione dell'articolo 107 TFUE.

La Corte di giustizia, coerentemente all'approccio pragmatico che la contraddistingue, ha genericamente definito imposte ambientali, le misure la cui base imponibile abbia manifestamente effetti negativi sull'ambiente⁹³⁵: «un'ecotassa è dunque una misura fiscale autonoma caratterizzata dalla sua finalità ambientale e dalla sua base imponibile specifica. Essa prevede l'imposizione di taluni beni o servizi al fine di includere i costi ambientali nel loro prezzo e/o di rendere i prodotti riciclati più competitivi o di orientare i produttori e i consumatori verso attività più rispettose dell'ambiente»⁹³⁶.

L'aspetto maggiormente analizzato dalla giurisprudenza europea ha riguardato principalmente il carattere della selettività e dell'incidenza sugli scambi.

⁹³⁵ Riprendendo quanto esposto dalla Commissione nella sua Comunicazione *Imposte, tasse e canoni ambientali nel mercato unico*, COM (97) 9 def., del 26 marzo 1997, punto 11: «Per essere considerato "ambientale" un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. Potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili. Fornisce un esempio, la tassazione differenziale dei carburanti, in funzione di criteri ambientali, a seconda cioè del piombo contenuto. In linea di principio, è compito specifico del singolo Stato membro fornire la prova dell'effetto ambientale stimato del tributo in sede di valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario».

⁹³⁶ Tribunale dell'Unione Europea, sentenza 13 settembre 2006, causa T-210/02, *British Aggregates*, in Racc. p. II-2798, par. 114, con nota di A. ALEXIS, in *Concurrences*, 4, 2006, p. 106-107.

a L'analisi della selettività

Una misura fiscale per integrare la figura dell'aiuti di Stato ed essere dichiarata incompatibile, deve essere ritenuta selettiva.

Molto spesso gli Stati nazionali hanno introdotto aiuti fiscali selettivi motivandoli con esigenze ambientali. La Corte di Giustizia si è pertanto trovata più volte ad indagare la possibilità di ritenere la motivazione ambientale, una ragione che giustificasse la selettività materiale di un'imposta⁹³⁷.

Nella sentenza *Adria Pipeline*⁹³⁸ la Corte di Giustizia ha espressamente statuito che «le esigenze di tutela dell'ambiente possono costituire un obiettivo in forza del quale determinati aiuti di Stato possono essere dichiarati compatibili con il mercato comune»⁹³⁹. Il caso *de quo* concerneva un sistema di rimborsi parziali dell'imposta sull'energia applicata al gas naturale e all'energia elettrica, che venivano corrisposti esclusivamente alle imprese impegnate nella produzione di beni materiali e non di servizi.

Nella fattispecie i giudici europei non hanno ritenuto che le considerazioni riguardanti il carattere ecologico alla base della normativa nazionale potessero giustificare un trattamento fiscale differenziato per le imprese fornitrici di servizi, rispetto a quelle produttrici di beni materiali, poiché il consumo di energia era da considerarsi egualmente dannoso per l'ambiente per ognuno di tali settori⁹⁴⁰.

Essi hanno, infatti, valutato che dovesse considerarsi selettiva una misura che riconosceva solo alle imprese di produzione di beni materiali un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas.

Risultava pertanto priva di ogni fondamento la corresponsione dell'esenzione fiscale alle sole imprese fornitrici di beni materiali. Difatti condividendo il

⁹³⁷ E. FERREIRO SERRET, *El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado*, in *Revista catalana de dret públic*, n. 52, giugno 2016, p. 107.

⁹³⁸ Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, Caso C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in Racc. I-08365

⁹³⁹ Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, Caso C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in Racc. I-08365, punto 31.

⁹⁴⁰ Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, Caso C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in Racc. I-08365, par. 52 «le considerazioni di carattere ecologico alla base della normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non giustificano che l'utilizzo di gas naturale o di energia elettrica da parte del settore delle imprese fornitrici di servizi sia trattato in modo diverso dall'utilizzo di tali energie da parte del settore delle imprese produttrici di beni materiali. Il consumo di energia per ognuno di tali settori è pure dannoso per l'ambiente».

ragionamento effettuato della Commissione, i giudici di Lussemburgo hanno considerato che nel caso in questione, nonostante l'obiettivo, il criterio di distinzione utilizzato dalla normativa nazionale non era giustificato né dalla natura né dalla struttura ambientale della normativa⁹⁴¹.

Dall'analisi di questa sentenza emergono due aspetti interessanti ai fini della nostra indagine. In primo luogo, la motivazione ambientale non esclude di per sé un'analisi sulla sussistenza di un aiuto ed in particolare non giustifica *ex se* l'elargizione di misure selettive. E secondariamente, si approfondisce il requisito della selettività, ritenendo che affinché la motivazione ambientale possa costituire una giustificazione della selettività della misura, essa deve essere effettivamente parte della natura o struttura della misura.

Appare perciò necessario un esame sull'impatto ambientale della misura, per valutare la coerenza del sistema impositivo e quindi per verificare in concreto se il differente trattamento fiscale sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema.

Nel caso *Adria Pipeline* la Corte sembra introdurre un criterio nuovo per valutare la selettività della misura. Normalmente il *benchmark* di riferimento è costituito dal sistema generale nel suo complesso, mentre nel caso *de quo* il parametro di riferimento diventa l'obiettivo assegnato alla misura stessa.

La Corte ha, infatti, considerato in questo caso la misura come selettiva, per due ragioni. In primo luogo, perché in virtù dell'obiettivo perseguito (ambientale) il rimborso veniva riconosciuto solo ad alcune delle imprese e non anche alle altre che si trovavano nella medesima situazione; ed in secondo luogo, perché non esisteva una giustificazione rinvenibile nella logica complessiva del sistema tale da giustificare la differenziazione di trattamento.

Secondo questa interpretazione esisterebbero quindi due giustificazioni possibili, una derivante dall'obiettivo perseguito dalla misura e l'altra più ampia derivante dalla lettura della misura *prima facie* selettiva alla luce del sistema.

⁹⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in Racc. p. I-08365 punto 54.

Questo approccio interpretativo, che attribuisce rilevanza all'obiettivo perseguito dal regime fiscale in questione, ai fini della valutazione della selettività, viene ripreso anche nel caso *British Aggregates*⁹⁴².

Questo concerneva l'esenzione che il Regno Unito aveva introdotto circa l'*Aggregates Levy* (tassa sugli aggregati) istituita dal Finance Act 2001.

Il Finance Act 2002 aveva inserito un'esenzione sugli scarti che derivano dall'estrazione di taluni minerali.

Riguardo queste misure la Commissione Europea non aveva considerato integrata la figura dell'aiuto di Stato per mancanza del requisito della selettività. Essa aveva ritenuto le agevolazioni fiscali giustificate dalla natura o dall'economia generale del sistema di riferimento, facendo riferimento agli scopi ambientali stabiliti nell'*Economic and Fiscal Strategy Report* e nel *Financial Statement and Budget Report* del 2001⁹⁴³.

Contro questa decisione fu proposto un ricorso dinanzi al Tribunale dell'Unione Europea, che si concluse con la conferma della decisione della Commissione.

Il Tribunale confermò gli esiti della decisione della Commissione seguendo però un differente percorso argomentativo, che si discosta dall'approccio *effect base* generalmente seguito dalla Corte di Giustizia.

Secondo il Tribunale ogni Stato è competente in tema di politica ambientale, ed è libero di definire le proprie priorità nell'ambito di una ponderazione dei diversi interessi in gioco⁹⁴⁴. Di conseguenza, riconoscendo agli Stati membri un ampio margine di discrezionalità nella definizione della sfera d'applicazione di misure fiscali volte al perseguimento di obiettivi di tutela dell'ambiente, il Tribunale esclude che tali misure abbiano carattere selettivo, anche quando operano una distinzione tra imprese che si trovano in situazioni comparabili non giustificate da obiettivi ambientali⁹⁴⁵.

⁹⁴² Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2008, causa C-487/06 P, *British Aggregates*, in Racc. p. I-10515. E. CROUY-CHANEL, *Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe*, in *Droit fiscal*, n. 9, 2009, p. 207.

⁹⁴³ E. FERREIRO SERRET, *El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado*, in *Revista catalana de dret públic*, n. 52, giugno 2016, p. 111.

⁹⁴⁴ Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi del 17 luglio 2008, causa C-487/06 P, *British Aggregates*, in Racc. p. I-10515, par. 86.

⁹⁴⁵ Tribunale dell'Unione Europea, sentenza 13 settembre 2006, causa T-210/02, *British Aggregates*, in Racc. p. II-2798, punto 115 «la sola circostanza che un'ecotassa costituisca una

La Corte di Giustizia ha invece annullato la sentenza resa in primo grado dal Tribunale, contestando il suo ragionamento.

Secondo la Corte, il Tribunale ha errato nell'utilizzare l'obiettivo perseguito dalle agevolazioni come elemento decisivo ai fini della valutazione della fattispecie, perché seguendo tale approccio nessuna misura finirebbe per rientrare nell'ambito del divieto di cui all'articolo 107 TFUE. L'obiettivo perseguito dalla misura rileva solo come *benchmark* per verificare l'esistenza di una deroga, cioè per delineare l'insieme di imprese che si trovano in situazione legale e di fatto comparabile.

Seguendo questa visione, è quindi possibile predisporre un'ecotassa che colpisce solo, le imprese la cui attività abbia un impatto ambientale, ma non risulta possibile discriminare tra esse, tassandone solamente alcune.

I giudici europei, accogliendo le conclusioni dell'Avvocato generale⁹⁴⁶, hanno al contrario stabilito che deve essere considerata selettiva un'ecotassa che non sia applicabile all'insieme delle attività analoghe che esercitano un impatto comparabile sull'ambiente, giacché tali attività analoghe, non assoggettate a tale ecotassa, beneficiano di un vantaggio selettivo⁹⁴⁷.

Un ragionamento simile è stato sostenuto anche nell'ambito del noto caso italiano dell'imposta sullo scalo turistico degli aerei e delle imbarcazioni da diporto, introdotta da una legge tributaria della Regione Sardegna nel 2006 e, successivamente, cancellata dalla Finanziaria 2009, che gravava sulle persone fisiche e giuridiche che avevano il proprio domicilio fiscale al di fuori del territorio dell'isola⁹⁴⁸.

misura circoscritta, che ha ad oggetto alcuni beni o servizi specifici e non è riconducibile ad un sistema generale di tassazione applicabile all'insieme delle attività analoghe che esercitano un impatto comparabile sull'ambiente, non permette di ritenere che le attività analoghe, non assoggettate a tale ecotassa, beneficino di un vantaggio selettivo».

⁹⁴⁶ Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi del 17 luglio 2008, causa C-487/06 P, *British Aggregates*, in Racc. p. I-10515. Al paragrafo 95 l'Avvocato generale ha ritenuto che «l'approccio seguito dal Tribunale, quale emerge dall'esame dei punti della sentenza impugnata sintetizzati sopra, si rivela profondamente innovativo rispetto alla giurisprudenza comunitaria sull'applicazione del requisito di selettività e, più in generale, della nozione di aiuto».

⁹⁴⁷ Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2008, causa C-487/06 P, *British Aggregates*, in Racc. p. I-10515, punto 86.

⁹⁴⁸ Corte di Giustizia 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in Racc. 2009 I-10821. Questa sentenza è stata oggetto di numerosi commenti ed articoli di dottrina si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *La finanza locale*, n. 1, 2007, p. 12; F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10, 2007, p. 921; G.

In tale caso i giudici europei hanno ritenuto sussistente un aiuto di Stato.

La Corte ha conferma che per valutare la selettività di una misura adottata da un ente infrastatale avente uno statuto autonomo rispetto al governo centrale, come quello di cui gode la Regione Sardegna, occorre esaminare se, tenuto conto dell'obiettivo, perseguito da detta misura, questa costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovassero, all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale l'ente esercitava le sue competenze, in una situazione fattuale e giuridica analoga⁹⁴⁹. La misura non fu considerata generale, perché l'imposta si applicava alle sole persone fisiche e giuridiche non residenti, le quali invece si trovavano in una situazione oggettivamente paragonabile ai residenti quanto alla finalità ambientale che la misura perseguiva. Secondo questa lettura, anche gli aerei e le imbarcazioni locali contribuivano a incrementare il tasso d'inquinamento, dal momento che le imposte regionali pagate dai residenti non erano destinate a questo unico scopo, ma servivano a «finanziare l'insieme delle azioni regionali»⁹⁵⁰.

Analizzando l'apporto della giurisprudenza sembra consolidarsi l'idea che se il gettito della tassa è devoluto a un obiettivo specifico ambientale e la struttura del prelievo è coerente con tale obiettivo, non s'integrerà la figura dell'aiuto di Stato.

La motivazione ambientale può giustificare la selettività della misura solo quando è definita in modo preciso ed è in linea con lo scopo della normativa, e se può essere successivamente dimostrato che l'obiettivo della tassa è soddisfatto con l'introduzione della stessa.

MARONGIU, *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte costituzionale*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 7, 2008, p. 568; L. DEL FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *La finanza locale*, n. 9, 2008, pp. 21-30; V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, Milano, 2009; R. SUCCIO, *La fiscalità "sarda" si misura con l'ordinamento costituzionale e comunitario: l'esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2009, p. 304; A. CARINCI, *L'imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2010, p. 278; E. DELLA VALLE, *Tassa sul lusso: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio*, in *Corr. trib.*, n. 3/2010, pag. 201; D. STEVANATO, *Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale*, in *Dialoghi tributari*, n. 2, 2010, p. 213.

⁹⁴⁹ Corte di Giustizia 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in *Racc.* 2009 I-10821 par. 61.

⁹⁵⁰ E. DE MITA, *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna da aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi e natura di aiuto di Stato*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2, 2010, p. 117.

La Corte ritenne non selettività la tassa sull'uso del combustibile nucleare per produrre elettricità a fini commerciali introdotta nel 2010 in Germania⁹⁵¹.

Questo prelievo gravava solo il combustibile nucleare e per questo motivo fu portato dinanzi alla Corte di Giustizia.

La *ratio* istitutiva di questa misura consisteva nel generare entrate fiscali per il risanamento di aree in cui sono conservati rifiuti radioattivi derivanti dall'uso di combustibile nucleare, alleviando il budget pubblico.

Nel caso in questione le produzioni di elettricità diverse da quelle che utilizzano combustibile nucleare non erano interessate dal regime in questione, perché non si trovavano, in rapporto all'obiettivo perseguito da tale regime, in una situazione di fatto e di diritto paragonabile a quella delle produzioni di elettricità che utilizzavano combustibile nucleare, stante che soltanto queste ultime generavano rifiuti radioattivi derivanti da un'utilizzazione siffatta⁹⁵².

La Corte non ha ritenuto tale tassa selettiva perché il suo gettito era devoluto alla riparazione dei danni causati all'ambiente dalle imprese che li generavano.

Un'altra interessante sentenza riguarda il caso *Transportes Jordi Besora*⁹⁵³, relativa all'imposta spagnola sulle vendite al minuto d'idrocarburi (IVMD), che seppure non riguardi gli aiuti di Stato appare rilevante ai fini del ragionamento che si sta svolgendo.

La direttiva sulle accise riconosce il diritto degli Stati membri di introdurre o mantenere imposizioni indirette non armonizzate su prodotti già soggetti alla disciplina sulle accise, ma a due condizioni: 1) che l'imposta abbia una finalità specifica, non di bilancio; 2) che rispetti le regole di imposizione applicabili ai fini dell'accise o dell'Iva sulla determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

La mera destinazione del gettito fiscale proveniente dall'IVMD a misure in materia di salute e di ambiente in generale, non è sufficiente a provare che l'imposta persegua una finalità extrafiscale.

⁹⁵¹ Corte di Giustizia, sentenza 4 giugno 2015, causa C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück*, in Racc. digitale ECLI:EU:C:2015:354

⁹⁵² Corte di Giustizia, sentenza 4 giugno 2015, causa C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück*, in Racc. digitale ECLI:EU:C:2015:354 punto 79.

⁹⁵³ Corte di Giustizia, sentenza 27 febbraio 2014, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL c. Generalitat de Catalunya*, in Racc. digitale

Nella fattispecie non era stato stabilito alcun legame diretto fra le misure finanziate dagli introiti ottenuti e l'obiettivo ambientale di prevenire e rettificare l'impatto negativo associato con il consumo d'idrocarburi.

Secondo la Corte sussiste una finalità extrafiscale quando un'imposta è stabilita a un livello che incoraggia o disincentiva un certo comportamento.

Ma nel caso spagnolo non vi è alcuna informazione da cui risulta che la struttura dell'imposta sia specificamente destinata a disincentivare il consumo di idrocarburi o a incoraggiare l'uso di altri prodotti meno dannosi.

Dal momento che l'imposta in questione non soddisfa i requisiti previsti dalla direttiva sulle accise la Corte ha dichiarato l'incompatibilità di questa misura fiscale con il diritto europeo.

b La riduzione del carico fiscale e possibili aiuti di Stato

La disciplina in tema di aiuti di Stato precisa che non dovrebbero essere introdotte da parte degli Stati membri delle misure con le quali talune imprese vengano sollevate dagli oneri loro attribuiti in ragione dei costi ambientali derivanti dallo svolgimento della propria attività⁹⁵⁴.

Vista l'impossibilità d'internalizzare tutti i costi esterni causati dall'inquinamento, molti restano carico della collettività, per questo motivo alcune volte i Governi nazionali procedono ad erogare aiuti per l'introduzione di tecnologie ecoinnovative ed ecocompatibili.

Si pensi al celebre caso *PreussenElektra*⁹⁵⁵ relativo ad una legge tedesca emanata nel 1990, modificata poi nel 1994 e nel 1998, che obbligava le imprese di fornitura di energia elettrica ad acquistare l'energia elettrica prodotta nella loro zona di fornitura da fonti di energia rinnovabili (tra le quali l'energia eolica) a prezzi minimi che sono superiori al valore economico reale di tale tipo di energia.

⁹⁵⁴ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014, punto 3.2.4.1 (49).

⁹⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 13 marzo 2001, causa C-379/98, *PreussenElektra AG e Schleswig AG*, in Racc. I-2099.

La Commissione aveva autorizzato il progetto iniziale sottoposto dal governo tedesco nel 1990, giudicandolo conforme agli obiettivi di politica energetica dell'allora Comunità Europea.

Tale regime è stato modificato nel 1998 tramite l'istituzione di un meccanismo di ripartizione dei costi aggiuntivi derivanti da tale obbligo di acquisto tra le imprese di fornitura di energia elettrica e i gestori delle reti di energia elettrica situati a monte. La società *PreussenElektra* adì il *Landgericht* di Kiel chiedendo il rimborso di una somma pagata in compensazione dei costi aggiuntivi derivante dall'acquisto di energia elettrica di origine eolica. Essa riteneva infatti il pagamento non fosse conforme al diritto europeo, in quanto derivante dall'applicazione di un regime di aiuti statali che era stato modificato, senza essere stato notificato alla Commissione.

La Corte ha considerato che né l'obbligo legale istituito dalla normativa tedesca, né la ripartizione dell'onere finanziario tra le imprese private di fornitura e i gestori privati di reti di energia elettrica situati a monte determinavano un trasferimento diretto o indiretto di risorse statali.

Secondo questa interpretazione il fatto che l'obbligo di acquisto fosse imposto dalla legge e conferisse un incontestabile vantaggio ad alcune imprese non era idoneo ad attribuirgli il carattere di aiuto statale ai sensi del Trattato.

Un'altra pronuncia interessante risulta essere quella relativa al caso *Gemo*⁹⁵⁶.

Tale questione è stata sollevata nell'ambito di un'azione avviata dal *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* diretta all'annullamento della sentenza del *Tribunal administratif de Dijon* con cui era stata riconosciuta alla *Gemo SA* (in prosieguo la *GEMO*) la restituzione della tassa sugli acquisti di carni dalla medesima versata nel periodo compreso tra il 1 gennaio 1997 e il 31 agosto 1998⁹⁵⁷. La *Cour administrative d'appel de Lyon* decideva di rinviare una

⁹⁵⁶ Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 20 novembre 2003, causa C-126/01, *Gemo*, in Racc. I – 13806.

⁹⁵⁷ A decorrere dal 1 gennaio 1997 è stata istituita una tassa dovuta da chiunque realizzi vendite al dettaglio “ di carni, frattaglie, fresche o cotte, refrigerate o congelate, di volatili, di coniglio, di cacciagione o di animali della specie ovina, bovina, caprina, suina, equina, asinina e dei loro eventuali incroci; di carni conservate sotto sale, prodotti di salumeria, strutti, conserve di carne e frattaglie trasformate; di alimenti per animali a base di carni e di frattaglie (l'articolo 302 bis ZD del *Code general des impôts*).

questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, per verificare la sussistenza di un aiuto di Stato.

L'Avvocato generale Jacobs ha affermato che costituiva aiuto di Stato qualsiasi misura nazionale che avesse lo scopo o comunque l'effetto di sollevare talune imprese dall'onere di sopportare i costi loro attribuiti in base al principio del "chi inquina paga"⁹⁵⁸ e in particolare la prestazione di un servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti pericolosi di origine animale fornito gratuitamente agli allevatori ed ai macelli in base ad una disposizione francese.

La Corte ha seguito le conclusioni dell'Avvocato generale, giudicando che l'onere economico derivante dall'eliminazione delle carcasse di animali e degli scarti di macellazione costituiva un costo inerente all'attività economica degli allevatori e dei macelli, e a questi direttamente attribuito poiché imprese responsabili della loro produzione. Conseguentemente, l'intervento delle pubbliche autorità diretto a liberare gli allevatori e i macelli da tale onere economico si profila come vantaggio economico idoneo a falsare la concorrenza.

Mentre diversamente si è espresso il Tribunale europeo nel 2007 relativamente a incentivi fiscali che il governo tedesco aveva erogato nel 2002 per stimolare l'acquisto di materiali isolanti prodotti a partire da materiali riciclabili⁹⁵⁹.

La Commissione aveva sostenuto che nonostante il sistema di aiuti in questione integrasse la figura dell'aiuti di Stato di cui all'articolo 107 TFUE, lo si dovesse ritenere compatibile con il mercato perché giustificato dal perseguimento di un interesse ambientale. Le imprese concorrenti proposero ricorso dinanzi al Tribunale dell'Unione Europea contro la decisione della Commissione.

I giudici europei, verificarono inizialmente la sussistenza di un interesse effettivamente ambientale. Nel caso *de quo* ritennero che gli isolanti, poiché prodotti con materiale riciclabile, presentavano un interesse ambientale.

Occorre precisare che sussistono parametri di valutazione differenti a seconda che le misure costituiscano aiuti all'investimento o al funzionamento.

In relazione ai primi, questi sono ritenuti compatibili solo se consentono di ottenere una protezione maggiore rispetto a quella fornita dalle norme europee in

⁹⁵⁸ *Ibidem*, par. 69.

⁹⁵⁹ Tribunale dell'Unione, sentenza 20 settembre 2007, causa T-254/04, *Fachvereinigung Minerlfaserindustrie c. Commissione*, in Racc. II-00121

vigore. Mentre con riguardo ai secondi questi devono limitarsi a compensare i costi aggiuntivi connessi ad una produzione più rispettosa dell'ambiente.

Il caso sottoposto alla valutazione del Tribunale rappresentava proprio un'ipotesi di aiuto al funzionamento, perché fomentando gli acquisti, indirettamente, si sovvenzionavano i produttori. I ricorrenti rimproveravano alla Commissione Europea di aver erroneamente adattato i parametri predisposti per la produzione di energie rinnovabili alla fattispecie, la quale rappresentava un caso differente.

Il Tribunale ha ritenuto che la valutazione effettuata dall'Esecutivo europeo dovesse considerarsi legittima in quanto espressione dell'ampio margine di apprezzamento di cui gode la Commissione.

Esso ha concluso affermando che la motivazione addotta dalla Commissione rispondeva ad un interesse ambientale, e ha escluso la sussistenza di distorsioni della concorrenza che andavano al di là di quelle necessarie per raggiungere l'obiettivo di protezione dell'ambiente, inscritto nel Trattato.

Nella sentenza *IBV*⁹⁶⁰ la Corte ha recuperato la discrezionalità degli Stati membri nel selezionare attività e risorse da promuovere o, viceversa, disincentivare affermando che misure selettive e, quindi, discriminatorie possono sottrarsi all'incompatibilità *ex art. 107 TFUE* se fondate sull'effettiva comparazione dell'impatto ambientale. Così il regime di favore che escludeva la cogenerazione di legno o scarti di legno, ha trovato la propria valida scriminante ambientale nella circostanza per cui diverso è il suo impatto rispetto alle risorse agevolate (biomassa), laddove il legno richiede lunghi periodi di rigenerazione e il suo impiego implica un aumento della deforestazione e della presenza di diossido di carbonio nell'atmosfera.

Nel 2014 il Tribunale ha confermato che la legge tedesca sulle energie rinnovabili del 2012 (EEG 2012) comportava aiuti di Stato.

La disciplina prevedeva un meccanismo di sostegno destinato alle imprese che producevano elettricità con fonti rinnovabili e gas da estrazioni minerarie, garantendo a tali imprese un prezzo di vendita dell'energia elettrica superiore a quello di mercato. Per finanziare questa misura, la legge prevedeva anche

⁹⁶⁰ Corte di Giustizia, sentenza 26 settembre 2013, causa C-195/12, *IBV*, in raccolta digitale ECLI:EU:C:2013:598.

una sovrattassa EEG a carico dei fornitori, che a loro volta dovevano versarla ai gestori delle reti di trasmissione interregionale ad alta e altissima tensione.

La sovrattassa, però, andava poi a gravare sui clienti finali nella misura del 20-25% dell'importo totale fatturato. Erano esentate almeno parzialmente alcune imprese del settore produttivo a forte consumo di energia elettrica, grazie a degli sconti concessi dalla legge che è stata in vigore in Germania fino al 31 luglio 2014. Secondo il Tribunale, la Commissione ha giustamente ritenuto che la riduzione della sovrattassa EEG per le imprese a forte consumo di energia elettrica conferisse a queste ultime un vantaggio rilevante ai sensi del divieto di aiuti di Stato.

Tale riduzione, infatti, liberava dette imprese da un onere che di regola avrebbero dovuto sostenere. Le motivazioni sottese alla misura di aiuto non erano sufficienti a sottrarre *ipso facto* una simile misura alla qualificazione di aiuto di Stato incompatibile.

Sezione 2 La fiscalità ambientale e la tutela del mercato interno

La fiscalità ambientale si scontra non solo con la disciplina europea in tema di aiuti di Stato ma anche con altri principi posti a tutela del mercato interno.

Se per un verso, la problematica relazione tra aiuti di Stato ed ambiente, sembra costituire un argomento sul quale si sono maggiormente soffermati la dottrina e il legislatore europeo, il quale è intervenuto con numerosi atti sia pure di *soft law*, resta più problematica e meno approfondita l'analisi del legame tra fiscalità ambientale e mercato interno.

Al centro della tutela del mercato vi sono le libertà di circolazione, tra cui si privilegerà la libera circolazione delle merci.

La tutela dell'ambiente può rappresentare un ostacolo al funzionamento del mercato, che non può però essere svuotato della propria essenza.

La Corte di Giustizia, già prima della stipula del Trattato di Amsterdam che ha inserito la tutela dell'ambiente nel diritto primario dell'Unione, stabilì dei limiti alla libertà di commercio, che non poteva essere intesa come un valore assoluto⁹⁶¹. Come evidenziato dalla Commissione la tutela dell'ambiente rappresenta un fondamentale obiettivo ed insieme una esigenza imperativa per la quale può derogarsi ai divieti posti a tutela della libera circolazione delle merci, e costituisce nel contempo un'opportunità di innovazione, che può consentire di creare nuovi mercati e di accrescere la competitività grazie all'impiego efficiente delle risorse⁹⁶².

Questa sezione affronterà lo studio della disciplina riguardante la libera circolazione delle merci, che trova la sua base giuridica nel titolo II del TFUE, composto dagli articoli che vanno da 28 a 37.

Per consentire la realizzazione della libera circolazione delle merci occorre attuare un'unione doganale⁹⁶³, vietare le restrizioni quantitative agli scambi intracomunitari e le imposizioni discriminatorie.

All'esame della disciplina positiva si accompagnerà la disamina della giurisprudenza europea, che ha fornito un apporto fondamentale all'interpretazione dei divieti sanciti a tutela della libera circolazione delle merci, con riferimento alle normative nazionali.

I La libera circolazione delle merci e la fiscalità ambientale

La protezione dell'ambientale s'intreccia con l'obiettivo economico di costruzione del mercato interno. L'Unione Europea persegue infatti l'obiettivo d'istituire un

⁹⁶¹ Corte di Giustizia, sentenza del 7 febbraio 1985, causa C-240/83, *Procuratore della Repubblica c. ADBHU - Association de défense des brûleurs d'huiles usagées*, in Racc. I-538, punto 12 « Occorre osservare in primo luogo che il principio della libertà del commercio non ha valore assoluto, ma è soggetto a taluni limiti giustificati dagli scopi d'interesse generale perseguiti dalla Comunità, purché non si comprometta la sostanza di questi diritti».

⁹⁶² Piano di azione nel settore degli aiuti di stato - *Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*, COM(2005) 107 def., punto 45.

⁹⁶³ Seconda una parte della dottrina la «centralità assiologica [dell'unione doganale] emerge anche sotto un profilo testuale, stante la classificazione del divieto di utilizzazione dei dazi doganali come la prima delle sezioni fondamentali dell'Unione, enunciata in linea generale nell'articolo 3 del Trattato, che devono essere preferenzialmente perseguite per il raggiungimento del mercato comune», così P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, p. 56.

mercato interno in libera concorrenza, nel rispetto però dello sviluppo sostenibile, basato su una crescita economica equilibrata.

Per realizzare un mercato in libera concorrenza occorre eliminare gli ostacoli alla libera circolazione delle merci, persone, servizi e capitali, nonché vietare dazi doganali o altre restrizioni quantitative all'entrata o all'uscita e di altre misure di effetto equivalente.

Il termine “merce” è stato interpretato dalla Corte di giustizia, che l'ha definito come «prodotto pecuniariamente valutabile e come tale atto a costituire oggetto di negozi commerciali»⁹⁶⁴. Integra la nozione di merce, dunque, qualsiasi oggetto suscettibile di transazione ivi compresi, per quanto rilevante nell'ambito ambientale, i rifiuti e l'energia elettrica⁹⁶⁵.

Nell'ambito di applicazione della normativa sulla libera circolazione delle merci vanno quindi compresi beni di varia natura, tra cui anche gli oggetti d'interesse storico⁹⁶⁶, i rifiuti⁹⁶⁷ e l'energia elettrica⁹⁶⁸.

Per annoverare i rifiuti tra le merci, la Corte rileva *in primis* come quelli riciclabili e riutilizzabili abbiano un valore commerciale intrinseco, rilevante ai fini del Trattato, ed estende il medesimo ragionamento ai rifiuti non riciclabili, ritenendo che questi possono comunque costruire oggetto di negozi commerciali⁹⁶⁹.

⁹⁶⁴ Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 1968, causa 7/68, *Commissione c. Italia*, in Racc. p. 562.

⁹⁶⁵ L'energia elettrica è stata considerata una merce già nella celebre sentenza della Corte di Giustizia, 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa c. Enel*, in Racc. p. 1127. La qualifica di merce è stata poi confermata nella sentenza 27 aprile 1994, causa C-393/92, *Commune de Almelo*, in Racc. p. I – 1508, in cui la Corte ha inoltre sottolineato che l'energia elettrica è considerata merce anche nell'ambito della nomenclatura doganale comunitaria (codice NC 27.16). Da ultimo si rinvia anche alla sentenza 17 luglio 2008, causa C-206/06, *Essent Netwerk Noord*, in Racc. p. I-5497, punto 43.

⁹⁶⁶ Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 1968, causa C-7/68, *Commissione c. Italia*, in Racc. p. I- 00562. Sul punto si rinvia a A. ADELINA e altri, *Diritto dell'Unione Europea*, Parte Speciale, Giappichelli, Torino, 2017, p. 48.

⁹⁶⁷ Corte di Giustizia, sentenza 9 luglio 1992, causa C-2/90, *Commissione c. Belgio*, in Racc. p. I-4471, punto 23 « È pacifico che i rifiuti riciclabili e riutilizzabili, eventualmente dopo trasformazione, hanno un valore commerciale intrinseco e costituiscono merci ai fini dell'applicazione del Trattato e che essi rientrano pertanto nell'ambito d'applicazione degli artt. 30 e seguenti di questo».

⁹⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza 27 aprile 1994, causa C-393/92, *Comune di Almelo*, in Racc. p. I-1477, spec. punto 28.

⁹⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza 9 luglio 1992, causa C-2/90, *Commissione c. Belgio*, in Racc. p. I-4471, punti 27-28 « Si deve d'altra parte rilevare, com'è stato sostenuto dinanzi alla Corte, che la distinzione tra rifiuti riciclabili e non riciclabili solleva, dal punto di vista pratico, una seria difficoltà d'applicazione, in particolare per quanto riguarda i controlli alla frontiera. Infatti, una distinzione del genere è basata su elementi incerti, atti a mutare nel corso del tempo, in base al progresso tecnico. Inoltre, il carattere riciclabile o no di un rifiuto dipende pure dal costo che

Nell'analisi della libera circolazione delle merci vengono in rilievo le norme concernenti l'unione doganale, che stabiliscono il divieto di dazi doganali e di misure di effetto equivalente (art. 28 TFUE), esteso anche ai dazi doganali a carattere fiscale (art. 30 TFUE), nonché il divieto di restrizioni quantitative tra Stati membri alle importazioni e alle esportazioni e di misure di effetto equivalente (articoli da 34 a 37 TFUE).

Alla tutela del mercato interno si riconduce anche l'articolo 110 TFUE, che integra l'art. 30 TFUE, vietando agli Stati membri di imporre tributi interni a carattere discriminatorio nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri, ovvero protezionistico a vantaggio della produzione nazionale.

Questi tributi discriminatori, potrebbero in effetti dissimulare restrizioni agli scambi tra gli Stati membri alla stregua delle tasse di effetto equivalente a dazi doganali, con le quali tendono, spesso strumentalmente, a confondersi.

Occorre ricordare che la giurisprudenza europea ha assunto parametri di riferimento diversi ai fini della valutazione delle misure fiscali adottate dagli Stati membri, a seconda del fatto che sia intervenuta o meno una disciplina armonizzata⁹⁷⁰. Infatti, in caso di assenza di disposizioni di diritto derivato o in caso di armonizzazione parziale, la compatibilità delle norme nazionali dovrà essere valutata alla luce delle disposizioni del Trattato⁹⁷¹.

Nel caso, invece, di armonizzazione totale, la normativa dell'Unione Europea dettata dal diritto derivato costituirà il parametro di riferimento per la valutazione dell'ammissibilità delle norme nazionali introdotte⁹⁷².

implica il riciclo e, pertanto, dalla redditività del riutilizzo prospettato, di guisa che la relativa valutazione è necessariamente soggettiva e dipende da fattori instabili. Occorre perciò concludere che i rifiuti, riciclabili o no, devono considerarsi prodotti la cui circolazione, in conformità all' art. 30 del Trattato, non dovrebbe, in linea di principio, essere impedita ».

⁹⁷⁰ P. THIEFFRY, *Droit européen de l'environnement*, Dalloz, Parigi, 1998, p. 198; M. CLÉMENT, *Droit européen de l'environnement*, 3 ed, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 222.

⁹⁷¹ Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2004, causa C-309/02, *Radleberger*, in Racc. p. I-11763, punto 53; sentenza 12 ottobre 1993, causa C-37/92, *Vanacker e Lesage*, Racc. p. I-4947, punto 9; sentenza 13 dicembre 2001, causa C324/99, *DaimlerChrysler*, in Racc. p. I-9897, punto 32; sentenza 11 dicembre 2003, causa C-322/01, *Deutscher Apothekerverband*, in Racc. p. I-14887, punto 64.

⁹⁷² M. CLÉMENT, *Droit européen de l'environnement*, 3 ed, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 222.

A Il divieto di dazi doganali e tasse di effetto equivalente

L'abolizione delle frontiere è condizione strumentale alla piena libertà di circolazione di merci e servizi nel territorio dell'Unione ed è prodromica alla realizzazione dell'unione doganale⁹⁷³.

L'articolo 28 TFUE, afferma l'esistenza di un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.

L'articolo 30 TFUE sancisce poi il divieto d'imposizione di dazi doganali all'importazione o all'esportazione tra gli Stati membri, nonché di tasse di effetto equivalente, ed estende il medesimo divieto anche ai dazi doganali di carattere fiscale. Secondo la giurisprudenza europea⁹⁷⁴, esso è caratterizzato da un'efficacia diretta, che comporta la prevalenza con eventuali norme nazionali confliggenti⁹⁷⁵.

Il Trattato non fornisce una nozione di “dazio doganale” e di “tassa ad effetto equivalente”, ma grazie alla giurisprudenza europea è possibile ricostruire queste definizioni.

Per “dazio doganale” deve intendersi un *quantum* che il soggetto passivo o debitore doganale è tenuto a corrispondere in relazione all'importazione o all'esportazione delle merci⁹⁷⁶.

⁹⁷³ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 169

⁹⁷⁴ I criteri fondamentali per riconoscere efficacia diretta ad una norma del Trattato sono stati inizialmente enunciati dalla giurisprudenza della Corte proprio con riferimento alle disposizioni sulla libera circolazione delle merci. Nella sentenza pronunciata sul caso *Van Gend en Loos* la Corte ha attribuito questi effetti giuridici all'art. 12 CEE (ora divenuto art. 30 TFUE).

⁹⁷⁵ Nella sentenza della Corte 9 marzo 1978, causa 107/77, *Amministrazione delle finanze/Simmenthal*, Racc. p. I-629, la Corte ha affermato che: “il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legge nazionale”.

⁹⁷⁶ F. VISMARA, *Lineamenti di Diritto doganale dell'Unione Europea*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 51. Per quanto concerne la materia doganale si rinvia a S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milano, 2017; *Id.*, *Diritto doganale*, Egea, Milano, 2015; *Id.*, *I dazi doganali* in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, III ed., Cedam, Padova, 2005; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Cedam, Padova, 2005, p. 379; G. FRANSONI, *I dazi doganali*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 1077 e ss.; S. ARMELLA, *Note sulla nozione di dazio doganale nella disciplina interna e internazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 2001, p. 27-34. Non si ricomprendono nella nozione di dazi doganali i diritti doganali che vengono corrisposti per servizi resi dalla pubblica amministrazione,

Con l'espressione "tassa ad effetto equivalente" s'intende qualsiasi onere pecuniario che a prescindere dalla denominazione e struttura, sia direttamente o indirettamente collegato all'importazione o all'esportazione di una merce con conseguente aumento del suo costo⁹⁷⁷. Si ricomprende ogni prelievo imposto unilateralmente da uno Stato, che colpisca le merci destinate oltre la frontiera, aumentandone il prezzo, sia qualora tale onere venga applicato all'atto del materiale attraversamento della frontiera, sia qualora tale aumento avvenga in un momento successivo⁹⁷⁸.

Quanto agli effetti, i dazi dogani sono equiparati alle tasse ad effetto equivalente. La giurisprudenza europea ha infatti valutato che i divieti di dazi doganali e di tasse ad effetto equivalente, abbiano lo scopo di abolire tutti gli ostacoli alla libera circolazione delle merci tra gli Stati membri⁹⁷⁹.

La seconda parte dell'articolo 30 TFUE estende l'applicazione del divieto di cui al primo comma anche ai dazi di carattere fiscale. In tal modo si è voluta garantire l'effettività dell'interdizione stabilita dalle norme del Trattato, ed evitare che questa potesse essere elusa attraverso il ricorso a misure fiscali.

Dalla lettura della norma emerge la natura assoluta del divieto di cui all'articolo 30 del TFUE, il quale non contempla deroghe, a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale i dazi o le misure equivalenti sono stati istituiti, o della destinazione dei proventi che ne derivano⁹⁸⁰.

trattasi di diritti di magazzinaggio, statistica e visita sanitaria, in tal senso F. VISMARA, *Lineamenti di Diritto doganale dell'Unione Europea*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 52.

⁹⁷⁷ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili nazionali ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 171. La Corte di Giustizia ha ritenuto tassa ad effetto equivalente ogni tassa riscossa all'atto o a causa dell'importazione e che, colpendo specificamente una merce importata a differenza della merce comunitaria analoga, ha sulla libera circolazione delle merci la stessa incidenza restrittiva di un dazio doganale», Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 1975, causa C-21/75, *Schroeder*, in Racc. I-00905, punto 3.

⁹⁷⁸ Sulla nozione di tassa di effetto equivalente si rinvia a M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Cedam, Padova, 1983; L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, vol. III, Torino, 1988.

⁹⁷⁹ Corte di Giustizia, sentenza 10 dicembre 1968, causa 7/68, *Commissione c. Italia*, in Racc. p. 562, punto 3.

⁹⁸⁰ Corte di Giustizia, sentenza 1 luglio 1969, causa 24/68 *Commissione c. Italia*, in Racc. p. I-00193 punto 7 «al complesso di questo sistema e dal carattere generale e assoluto del divieto di applicare qualsiasi dazio doganale alle merci che circolano fra gli stati membri, risulta che i dazi doganali sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano. la giustificazione di detto divieto va ricercata nell'ostacolo che gli oneri pecuniari - sia pure minimi - applicati in ragione del passaggio delle frontiere costituiscono per la circolazione delle merci». Si veda anche

Ciononostante sussistono delle ipotesi che sfuggono all'applicazione del divieto in questione. Ci riferiamo ad alcuni tributi locali il cui gettito rappresenta la remunerazione di un servizio reso all'operatore economico che ha sostenuto l'onere stesso, i quali non vengono assimilati alla categoria delle tasse ad effetto equivalente⁹⁸¹ e i costi relativi ai controlli che sono imposti dalle norme dell'Unione europea, purché il servizio sia effettivamente reso ed i costi siano proporzionati⁹⁸².

Bisogna infine distinguere l'applicazione dell'articolo 30 TFUE dal divieto di imposizioni discriminatorie. Il divieto di dazi o tasse ad effetto equivalente si applica in virtù dell'attraversamento di una frontiera, a differenza del divieto di cui all'articolo 110 TFUE che rileva con riguardo a regimi generali di tributi applicabili sia alle merci nazionali che a quelle importate⁹⁸³.

B Il divieto di restrizioni quantitative all'entrata o all'uscita

Ai fini dell'analisi dei vincoli che incontra la fiscalità ambientale, di estrema rilevanza appare lo studio delle restrizioni quantitative alle importazioni ed alle esportazioni, e dunque l'applicazione degli articoli 34⁹⁸⁴, 35⁹⁸⁵ e 36⁹⁸⁶ del TFUE.

Corte di Giustizia, sentenza 26 febbraio 1975, causa C-63/74, *Cadsky*, in Racc. p. I-281; sentenza 17 maggio 1983, *Commissione c. Belgio*, causa C-132/82, in Racc. p. I-1669.

⁹⁸¹ A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2004, pp. 1225 e ss.

⁹⁸² Corte di Giustizia, sentenza del 27 settembre 1988, causa C-18/87, *Commissione c. Repubblica federale di Germania*, in Racc. pag. I-05427 punto 8.

⁹⁸³ Corte di Giustizia, sentenza del 25 gennaio 1977, causa 46/76, *Bauhuis*, in Racc. pag. I-00005, punto 25.

⁹⁸⁴ Articolo 34 TFUE: «Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente».

⁹⁸⁵ Articolo 35 TFUE: «Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'esportazione e qualsiasi misura di effetto equivalente».

⁹⁸⁶ Articolo 36 TFUE: «Le disposizioni degli articoli 34 e 35 lasciano impregiudicati i divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli

Per l'individuazione delle misure di effetto equivalente non è determinata una forma specifica, mentre appare rilevante l'effetto restrittivo alle esportazioni o alle importazioni.

La qualificazione di misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa non richiede né di verificare che sia stata effettivamente realizzata una restrizione né di dimostrare l'incidenza sensibile sugli scambi all'interno dell'Unione, risultando sufficiente che essa sia idonea ad ostacolare il commercio intracomunitario⁹⁸⁷

Per integrare la figura della misura di effetto equivalente, essa non deve però produrre effetti troppo aleatori⁹⁸⁸

Come affermato dalla dottrina⁹⁸⁹, la Corte di Giustizia ha introdotto un'interpretazione molto ampia della nozione di misure d'effetto equivalente, stabilendo nella sentenza *Dassonville* che debbano intendersi tali «ogni normativa commerciale degli Stati membri che possa ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari»⁹⁹⁰.

Da questa celebre formula risultava che il criterio fondamentale in base al quale bisognava valutare l'incompatibilità di una normativa nazionale, consisteva nel verificarne la capacità di arrecare pregiudizio, anche solo potenziale, al flusso di importazioni provenienti dagli altri Stati membri dell'Unione, indipendentemente dalla presenza o meno di discriminazioni dannose per i produttori stranieri.

Per evitare un'applicazione rigida di questo principio che avrebbe comportato l'illiceità di buona parte delle norme di carattere commerciale in vigore, fu necessario procedere introducendo un contemperamento.

animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale. Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri».

⁹⁸⁷ F. FERRARO, *Restrizioni quantitative e territoriali nel diritto dell'Unione: dalla libera circolazione delle merci al diritto di stabilimento*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, fasc. 3, 2011, p. 693 e ss.

⁹⁸⁸ Corte di Giustizia, sentenza 14 luglio 1994, causa C-379/92, *Peralta*, in *Racc. p. I-03453* punto 24, nel caso sottoposto al suo sindacato gli effetti restrittivi erano ««troppo aleatori ed indiretti perché l'obbligo da essa sancito potesse essere considerato atto ad ostacolare il commercio tra gli Stati membri»».

⁹⁸⁹ P. THIEFFRY, *Droit européen de l'environnement*, Dalloz, Parigi, 1998, p. 200.

⁹⁹⁰ Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1974, causa 8/74, *Dassonville*, in *Racc. p. 837*, punto 5, «tassa ad effetto equivalente» intesa come qualsiasi «ogni normativa commerciale degli Stati membri che possa ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari va considerata come una misura d'effetto equivalente a restrizioni quantitative».

Nella sentenza *Cassis de Dijon* la Corte ha affermato che in assenza di una normativa comune, gli ostacoli agli scambi derivanti da norme nazionali indistintamente applicabili sia a prodotti nazionali che a prodotti importati, avrebbero dovuto essere considerati legittimi se rappresentavano la conseguenza inevitabile della necessità, da parte dello Stato, di tutelare un'esigenza primaria, la cui importanza fosse valutata, alla luce del Trattato, come superiore a quella della libera circolazione delle merci⁹⁹¹.

Queste esigenze imperative elaborate dalla Corte sono indistintamente applicabili ai prodotti nazionali e a quelli importati. Accanto alle esigenze imperative di interesse generale riconosciute dalla Corte di Giustizia, il Trattato ha previsto delle deroghe all'articolo 36 TFUE, che si applicano a tutte le misure che stabiliscono una distinzione di trattamento tra i prodotti nazionali e quelli importati.

L'articolo 36 TFUE afferma che possono essere adottati divieti e restrizioni giustificate «da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale», qualora non costituiscano un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri.

Trattandosi di una norma derogatoria, essa deve essere interpretata restrittivamente. L'articolo 36 TFUE non prevede esplicitamente la tutela dell'ambiente tra le ragioni per le quali possano essere introdotte delle restrizioni quantitative, ma annovera la tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o la preservazione dei vegetali, interessi che risultano in parte coincidenti o comunque connessi alle esigenze dettate dalla protezione dell'ambiente⁹⁹².

⁹⁹¹ Corte di Giustizia, sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, *Cassis de Dijon*, in Racc. I-649, punto 8, la Corte qualificava quali esigenze imperative l'efficacia dei controlli fiscali, la protezione della salute pubblica, la lealtà dei negozi commerciali e la difesa dei consumatori. Nella sentenza del 9 luglio 1992, causa C-2/90, *Commissione c. Belgio*, in Racc. I-4431, al punto 34 chiariva poi che le esigenze imperative devono essere prese in considerazione solo quando si tratta di misure indistintamente applicabili ai prodotti nazionali ed a quelli importati, riprendendo quanto già stabilito nella sentenza 25 luglio 1991, causa C-1/90, *Aragonesa de publicidad*, in Racc. p. I-4151.

⁹⁹² Quanto alle deroghe stabilite dall'articolo 36, nel corso delle negoziazioni intergovernamentali relative alla progettazione del Trattato di Amsterdam, la delegazione austriaca e tedesca proposero l'espressa inclusione della tutela ambientale tra esse. La proposta non fu tuttavia accolta e il testo

Talvolta, com'è accaduto nell'ambito degli ordinamenti nazionali⁹⁹³, anche la Corte di Giustizia ha ricondotto la protezione dell'ambiente alla tutela della salute umana. Così è accaduto nella sentenza *Prussen Elektra*⁹⁹⁴, per consentire alla lotta contro il cambiamento climatico tutela dell'ambiente di trovare cittadinanza nell'articolo 36 TFUE.

Talaltre i giudici europei hanno riconosciuto la protezione dell'ambiente nel suo complesso come esigenza imperativa dell'Unione ed in quanto tale giustificata, purché sia proporzionata al fine perseguito⁹⁹⁵.

C Il divieto di tributi interni discriminatori

La libera circolazione delle merci si realizza anche attraverso il divieto di discriminazione fiscale stabilito dall'articolo 110 TFUE.

Questo sancisce che «nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.»

Riprendendo le parole dell'Avvocato Generale Jacobs si può ritenere che il principio di non discriminazione⁹⁹⁶ traduca sul piano normativo il rifiuto di ogni

dell'articolo rimase invariato. In tal senso si rinvia a N. DE SADELEER, *Environnement et marché intérieur*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2010, p. 383.

⁹⁹³ Lo abbiamo esaminato anche con riguardo all'esperienza italiana e francese, le cui Costituzioni non annoveravano specificamente l'ambiente tra gli interessi meritevoli di tutela.

⁹⁹⁴ Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *Prussen Elektra*, in Racc. I-2099, in cui giustifica la misura oggetto di esame alla luce dell'articolo 36 TFUE in quanto diretta anche alla tutela della salute e della vita delle persone e degli animali nonché alla conservazione delle specie vegetali.

⁹⁹⁵ Il valore della tutela ambientale è da tempo affermato, fin dalla sentenza sugli "oli usati del 1985, che ne ha dichiarato il carattere assolutamente prioritario, giustificando tale approccio nella prospettiva del raggiungimento dello sviluppo sostenibile. Sul punto Corte di Giustizia, sentenza 7 febbraio 1985, causa C-240/1983, *ABDHU*, in Racc. I-00531.

⁹⁹⁶ Per approfondire il tema del principio di non discriminazione si rinvia *ex multis* a C. COSCIANI, *Problemi fiscali del Mercato Comune*, Milano, 1958; C. SACCHETTO, *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1984, p. 499-514; M. MARESCA, *Riflessioni su alcuni principi e strumenti fiscali in tema di libera circolazione delle merci nella Comunità economica europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1986, p. 1527-1539; L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto*

politica protezionistica, che rappresenta il primo ostacolo, non solo alla costituzione di un mercato comune (oggi interno), ma più in generale alla realizzazione di qualunque forma di libero scambio⁹⁹⁷.

Ogni Stato conserva la propria autonomia nella scelta del sistema fiscale che vuole porre in essere, vista la riserva di competenza tributaria di cui gode⁹⁹⁸, ma nello stabilire quali strumenti fiscali introdurre ed in quale misura, deve rispettare l'articolo 110 TFUE.

Le misure impositive o agevolative non possono legittimare discriminazioni tra prodotti interni e di altri Stati membri. Ad esempio non si può stabilire che un tributo gravante su un prodotto importato e quello gravante sul similare prodotto nazionale siano calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato possa essere assoggettato ad un onere più gravoso⁹⁹⁹.

Ex adverso un'imposizione interna può considerarsi compatibile con l'articolo 110 TFUE quando colpisce un'intera categoria di prodotti a prescindere dall'origine e dalla destinazione dei medesimi, purché non manifesti intenti discriminatori.

Bisogna ricordare che il divieto d'imposizioni fiscali discriminatorie, di cui all'articolo 110 TFUE costituisce una norma dotata di effetto diretto, che rileva con riguardo a strumenti fiscali di tutti i livelli di governo, sia centrale che periferici. Esso può operare sia attraverso discriminazioni dirette, riservando prelievi o agevolazioni alla sola produzione nazionale, che attraverso discriminazioni indirette, collegando vantaggi a determinate caratteristiche possedute in via di fatto soltanto dai prodotti nazionali.

Naturalmente il divieto di discriminazioni opera tra prodotti aventi le stesse caratteristiche sostanziali (criterio della similarità), ben potendo essere trattati

delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, vol. III, Torino, 1988, p. 67-69; P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1993, p. 73 e ss.; P. PISTONE, *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia*, in Diritto e Pratica Tributaria, 1995, pp. 1489 e ss.; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 2003, p. 208-214.

⁹⁹⁷ Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs, cause riunite C-92 e C-326/92, *Phil Collins*, in Racc., 1993, I, p. 5163

⁹⁹⁸ L. SALVINI, *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in Giurisprudenza commerciale, n. 2, 2016, pp. 130 e ss.

⁹⁹⁹ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, p. 175.

diversamenti prodotti dissimili¹⁰⁰⁰. Risulta a tal proposito particolarmente complessa l'identificazione delle situazioni simili o uguali¹⁰⁰¹.

Il divieto d'imposizioni fiscali discriminatorie trova applicazione anche relativamente alle misure fiscali ambientali¹⁰⁰².

Olivier Fouquet ha sostenuto che è molto più facile discriminare in materia di fiscalità ambientale¹⁰⁰³, in virtù del tecnicismo che caratterizza questa materia.

La disciplina europea prevede che le valutazioni di carattere ecologico non possono giustificare un trattamento fiscale differente laddove si producano i medesimi effetti dannosi per l'ambiente.

¹⁰⁰⁰ A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, p. 185.

¹⁰⁰¹ Affiché sussista una relazione di similarità, ai sensi dell'art. 110, comma 1, TFUE, è necessario che i prodotti in considerazione presentino delle caratteristiche obiettive uguali o quantomeno analoghe e che le merci importate e quelle nazionali siano considerate tali dal punto di vista del consumatore. Nell'ambito della sentenza 8 novembre 2007, causa C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*, in Racc.p. I-09643, punto 60, la Corte affermò che «occorre rispondere negativamente alla questione circa la possibilità che la diversa provenienza dei rifiuti nazionali e di quelli importati da altri Stati membri possa bastare per escludere che gli stessi siano simili ai sensi dell'art. 90, primo comma, CE». Il caso riguardava l'esenzione dal tributo in discarica prevista da una norma austriaca con riguardo ai rifiuti derivanti dalla bonifica di territori inseriti nel registro dei siti contaminati situati in Austria. Questa norma non trovava applicazione con riguardo a rifiuti che provenivano da un terreno sito nel Comune di Rovigo individuato come da bonificare nel piano italiano di bonifica dei siti contaminati di cui all'art 22 del D. Lgs. 5 febbraio 1997 n. 22, e al decreto del Ministro italiano dell'Ambiente 16 maggio 1989. La società che gestiva la discarica impugnò la decisione ministeriale dinanzi al *Verwaltungsgerichtshof*, sostenendo la violazione dell'allora articolo 90 CE (oggi 110 TFUE). La Corte rinvia la questione alla Corte di Giustizia per verificare la compatibilità con il diritto europeo della normativa austriaca. I giudici europei richiamando i punti 25 e 26 della sentenza *Commissione c. Belgio*, hanno ricordato che i rifiuti destinati all'eliminazione, anche se privi di valore commerciale intrinseco, possono tuttavia ingenerare transazioni commerciali relative alla loro eliminazione o al loro deposito in discarica. Di conseguenza un'imposta interna che colpiva tali rifiuti poteva rendere più difficili o più gravose tali transazioni commerciali per l'operatore che intendeva liberarsi dei rifiuti, ed era pertanto idonea a costituire una restrizione dissimulata alla libera circolazione dei rifiuti. Tale disciplina riservando il beneficio dell'esenzione da un'imposizione interna a taluni prodotti nazionali, con esclusione di quelli importati, poteva produrre, in taluni casi, un'imposizione a carico del prodotto importato superiore a quella che colpisce il prodotto nazionale. Per questo motivo una simile disposizione fu considerata, in principio, contraria all'articolo 110 TFUE.

¹⁰⁰² L'Unione Europea è intervenuta per cercare di disciplinare uniformemente alcuni tributi tra cui i prelievi sul settore energetico, si veda sul punto quanto detto nella parte seconda e si rinvia alla Direttiva 2003/96/Ce del Consiglio del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, pubblicata in GU L 283 del 31 ottobre 2003. Sulle problematiche derivanti dalla difficile definizione del quadro giuridico in campo energetico si rinvia a M. VILLAR, P. PISTONE (eds.), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016; M. VILLAR (eds.), *State aid taxation and energy sector*, Pamplona, 2017.

¹⁰⁰³ O. FOUQUET, *Comment gérer efficacement la fiscalité environnementale?*, Droit de l'environnement, n°175 (numéro spécial), gennaio 2010, p.63.

Ciò non significa però che lo Stato membro non possa prevedere un sistema di tassazione differenziata per taluni prodotti, purché si basi su criteri oggettivi e sia fondato sul perseguimento di altre politiche dell'Unione.

L'ambito di applicazione del divieto di cui all'110 TFUE concerne non solo i prodotti di origine intracomunitaria, ma anche quelli provenienti da Paesi terzi¹⁰⁰⁴. Il secondo comma dell'articolo 110 TFUE vieta qualunque forma discriminatoria che investa prodotti, che pur senza essere simili tra loro, si trovino in rapporto di concorrenza. In tal caso occorre dimostrare oltre alla disparità di trattamento, anche l'effetto protezionistico.

Il secondo comma del divieto di imposizioni discriminatorie ha per certi versi una portata più ampia rispetto al primo comma, dal momento che si applica sia alle ipotesi di prodotti simili che dissimili; per altri invece ha una portata più ristretta perché non vieta ogni disparità ma richiede un effetto protezionistico¹⁰⁰⁵.

Infine, occorre ricordare, come l'articolo 110 TFUE sia caratterizzato da un'applicazione residuale rispetto ad altre norme in tema di libera circolazione delle merci. Come posto in evidenza dalla giurisprudenza della Corte, bisogna prima esaminare, se la tassa di cui trattasi nella causa principale debba essere qualificata come tassa di effetto equivalente a un dazio doganale sull'esportazione, e solo in caso di esito negativo di questo primo esame, si passa ad verificare, se tale tassa costituisca un tributo interno discriminatorio vietato ai sensi dell'art. 110 del Trattato¹⁰⁰⁶.

Secondo la Corte le tasse di effetto equivalente ricorrerebbero allorché i benefici derivanti dalla destinazione del gettito di una tassa, facente parte di un regime generale d'imposizioni interne gravanti sistematicamente sui prodotti nazionali lavorati o commercializzati sul mercato nazionale e su quelli esportati

¹⁰⁰⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 7 maggio 1987, causa C193/85, *Cooperativa Co-Frutta s.r.l. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, par. 25 e ss

¹⁰⁰⁵ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 213.

¹⁰⁰⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 23 aprile 2002, causa C-234/99, *Sentenza Nygård*, Racc. I-3657, punto 18. In senso conforme a questa interpretazione dell'articolo 110 TFUE si pongono anche la sentenza 17 settembre 1997, causa C-347/95, *UCAL*, Racc. p. I-4911, punto 17; sentenza 2 aprile 1998, causa C-213/96, *Outokumpu Oy*, in Racc. pag. I-01777, punto 19; sentenza 17 luglio 1997, causa C-90/94, *Haahr Petroleum*, in Racc. p. I-4085, punto 19; sentenza 29 aprile 2004, causa C-387/01, *Weigel*, in Racc. p. I- 4981, punto 63; sentenza 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, in Racc. p. I-529, punto 50; sentenza 8 novembre 2007, causa C-221/06, *Stadtgemeinde*, in Racc. p. I – 9664, punto 26.

come tali, compensano integralmente l'onere sopportato dal prodotto nazionale lavorato o commercializzato sul mercato nazionale all'atto della sua immissione in commercio, tale imposizione costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale¹⁰⁰⁷. Per contro, una tassa di tal genere costituirebbe una violazione del divieto di discriminazione sancito dall'art. 110 TFUE se i benefici derivanti dalla destinazione del gettito dell'imposizione per i prodotti nazionali gravati da imposta che vengono lavorati o commercializzati sul mercato nazionale compensassero solo parzialmente l'onere da questi sopportato¹⁰⁰⁸

È possibile che una misura fiscale rilevi sia dal punto di vista del divieto d'imposizioni discriminatorie che del divieto di aiuti di Stato.

La sentenza *Essent* ha evidenziato la possibile interazione tra gli articoli 107 e 110 TFUE, considerando che «una tassa, applicata alle medesime condizioni di riscossione ai prodotti nazionali ed ai prodotti importati, il cui gettito è destinato a vantaggio dei soli prodotti nazionali, talché i vantaggi che ne derivano compensano l'onere gravante su questi ultimi, può costituire alla luce della destinazione del suo prodotto un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, se sono soddisfatte le condizioni di cui all'art. 87 CE [oggi 107 TFUE]»¹⁰⁰⁹.

II L'apporto della giurisprudenza europea

Un'imposta ambientale può rilevare dal punto di vista della libera circolazione delle merci, in particolare delle restrizioni al mercato e delle imposizioni discriminatorie.

¹⁰⁰⁷ Corte di Giustizia, sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, *Niels Nygård*, punto 23. Si vedano anche sentenza 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest e a.*, in Racc. pag. I-1847; sentenza 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e a.*, Racc. pag. I-6523, punto 21; sentenza 27 ottobre 1993, causa C-72/92, *Scharbatke*, Racc. pag. I-5509, punto 10.

¹⁰⁰⁸ Corte di Giustizia, sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, *Niels Nygård*, punto 23. Si rinvia anche a Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1997, causa C-347/95, *UCAL*, punto 22.

¹⁰⁰⁹ Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 2008, causa C-206/06, *Essent*, in Racc. p. I-05497, punto 60. In senso conforme a questa interpretazione si vedano anche Corte di Giustizia, sentenza *Nygård*, cit., punto 18; sentenze 21 maggio 1980, causa 73/79, *Commissione c. Italia*, Racc. p. I-1533, punto 15; 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest e a.*, in Racc. p. I-1847, punto 26.

Si esamineranno di seguito alcuni casi emblematici che mostrano un differente approccio dalla Corte di Giustizia nella valutazione della fiscalità ambientale.

In particolare si analizzerà come la Corte ha valutato la giustificazione ambientale adottata dagli Stati nazionali, per legittimare sistemi fiscali che violavano la disciplina europea.

A Dazi doganali, restrizioni quantitative e misure d'effetto equivalente

In considerazione dell'articolo 30 TFUE la Corte di Giustizia ha più volte affermato che nessun dazio o misura equivalente può essere introdotto per esigenze ambientali.

La questione delle misure d'effetto equivalente è stata affrontata con riguardo a due noti casi italiani: la tassa sul marmo¹⁰¹⁰ e la tassa sul tubo¹⁰¹¹.

Il primo concerneva l'istituzione da parte del Comune di Carrara¹⁰¹² di un prelievo applicato alle esportazioni di marmo estratto nelle cave site sul suo territorio, il quale si basava sul pregio della roccia.

La Corte ritenne che questo prelievo integrasse la figura di una tassa d'effetto equivalente, superando quella lettura che limitava l'applicazione dell'articolo 30 TFUE alla circolazione fuori dal confine nazionale.

Secondo questo approccio, i dazi e le misure ad effetto equivalente devono trovare pieno riconoscimento sia con riguardo alla circolazione infracomunitaria che infranazionale¹⁰¹³.

¹⁰¹⁰ Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl*, in Racc. I-p. 8052.

¹⁰¹¹ Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione c. Italia*, in Racc. I-4917, con nota di R. ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 11, 2007, pp. 320 e ss. Si rinvia anche a A. E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in Rassegna Tributaria, 4, 2007, p. 1317 e ss.; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in Rassegna Tributaria, n. 4, 2004, pp. 1225 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in La finanza locale, n. 4, 2003, p. 552 e ss.; V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto special (e della Sardegna in particolare)*, in Rassegna Tributaria, 5, 2001, p. 1308 e ss.

¹⁰¹² Il Comune di Carrara basò l'istituzione del tributo sulla legge 15 luglio 1911 n. 749 e successive modifiche.

Il Comune di Carrara ricondusse l'istituzione di tale prelievo a ragioni ambientali, sostenendo la destinazione vincolata del suo gettito alla copertura di servizi di risanamento ambientale dei danni causati dall'industria del marmo, e di riqualificazione del territorio comunale. I giudici sostenendo l'inesistenza di un nesso di causalità tra il tributo e i servizi o le opere di riqualificazione ambientale realizzate, dichiararono la sua incompatibilità con il diritto europeo¹⁰¹⁴.

Il secondo caso riguardava un prelievo regionale istituito dalla Regione Sicilia¹⁰¹⁵, che gravava sul proprietario del gasdotto che effettuava attività di trasporto, distribuzione e vendita di gas; la sua base imponibile era costituita dal volume di metri cubi trasportati attraverso le condotte, ed il *quantum* era determinato da una grandezza pecuniaria fissa, commisurata al tragitto percorso dal gas.

Esso aveva la forma di un tributo di scopo, con vincolo di destinazione del gettito, volto a finanziare iniziative tese alla salvaguardia e al miglioramento della qualità dell'ambiente, con particolare riguardo alle aree interessate dalla presenza di tali condotte, mediante investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate.

Questo prelievo fu considerato integrante la figura di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale. L'Italia cercò di difenderlo invocando lo scopo ambientale, sostenendo che il gettito ricavato sarebbe stato diretto unicamente al finanziamento di operazioni di bonifica e risanamento ambientale.

Tali motivazioni furono ritenute irrilevanti dalla Corte, la quale rammentò che il sistema dell'unione doganale vieta i dazi nonché le tasse ad effetto equivalente applicabili alle merci che circolano fra gli Stati membri, a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale siano stati istituiti¹⁰¹⁶.

La finalità ambientale non fu ritenuta *ex se* idonea a giustificare l'introduzione di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, che venne pertanto dichiarata incompatibile con l'ordinamento europeo.

¹⁰¹³ R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 202.

¹⁰¹⁴ *Ibidem*, p. 203.

¹⁰¹⁵ La Regione Sicilia introdusse tale prelievo con l'articolo 6 della L. R. 1 marzo 2002 n. 2.

¹⁰¹⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione c. Italia*, in Racc. I-4917, punto 16.

Diverso è stato l'approccio della Corte di Giustizia nel caso *Ålands Vindkraft*¹⁰¹⁷ che assume rilevanza per due ragioni.

Innanzitutto, per una maggiore apertura verso le esigenze ambientali, e secondariamente, per alcune interessanti riflessioni riguardo al canone della proporzionalità.

Nel 2009, nell'ambito della lotta al cambiamento climatico, la Svezia emanò una disciplina che promuoveva le energia rinnovabile e fissava degli standard ambientali ed energetici da raggiungere entro il 2008. In particolare, l'uso di energia da fonte rinnovabile doveva passare dal 39% al 49%.

Per raggiungere questo obiettivo fu istituito un sistema composto dai cd. certificati verdi, che imponeva ai fornitori di energia elettrica di approvvigionarsi almeno in parte da fonti rinnovabili. Tale sistema non consentiva l'acquisto di certificati verdi da parte di produttori non svedesi o norvegesi¹⁰¹⁸.

Un produttore di energia eolica finlandese propose ricorso contro la decisione negativa emessa dalle autorità svedesi di rilasciargli un'autorizzazione per emettere certificati verdi, invocando la violazione della libertà di circolazione.

I giudici nazionali rinviarono la questione alla Corte di Giustizia al fine di comprendere se il sistema dei certificati verdi fosse conforme alla direttiva 2009/28/CE, e in caso affermativo se rappresentasse una restrizione quantitativa alle importazioni.

La Corte osservò che la disciplina svedese era certamente idonea ad ostacolare l'importazione di elettricità verde proveniente da altri Stati membri e pertanto, costituiva una misura d'effetto equivalente a restrizioni quantitative alle importazioni¹⁰¹⁹. Tuttavia, tale misura risultava giustificata, perché promuoveva l'uso di energia da fonti rinnovabili, conformemente al diritto europeo che consente agli Stati nazionali di prevedere sistemi agevolativi che incentivino comportamenti più ecocompatibili, avallando eventuali limitazioni territoriali¹⁰²⁰.

¹⁰¹⁷ Corte di Giustizia, 1 luglio 2014, causa C-573/12, *Ålands Vindkraft AB*, in Racc. digitale ECLI:EU:C:2014:2037.

¹⁰¹⁸ Si ammetteva la Norvegia, perché aveva stipulato un accordo specifico con la Svezia.

¹⁰¹⁹ Corte di Giustizia, 1 luglio 2014, causa C-573/12, *Ålands Vindkraft AB*, in Racc. digitale ECLI:EU:C:2014:2037, punti 67-75.

¹⁰²⁰ *Ibidem*, punto 82.

Dal momento che il diritto dell'Unione non aveva proceduto ad un'armonizzazione dei regimi di sostegno nazionali all'elettricità verde, secondo i giudici europei, doveva considerarsi, in linea di principio consentito agli Stati membri, limitare il beneficio di tali regimi alla produzione dell'elettricità verde collocata sul proprio territorio.

Quanto alla proporzionalità poi, il regime dei certificati verdi svedese mirava a far sopportare il maggior costo collegato alla produzione di elettricità verde direttamente al mercato, cioè, ai fornitori e agli utenti di elettricità che erano vincolati all'obbligo delle quote e, infine, ai consumatori.

Tali rilievi hanno condotto la Corte a ritenere che la Svezia non avesse ecceduto il margine discrezionale riservato agli Stati membri nel perseguimento dell'obiettivo di aumentare la produzione di elettricità verde .

Secondo l'impostazione della Corte questo sistema creava un pregiudizio ai produttori non svedesi, giustificato dal perseguimento di un interesse generale, quale la promozione delle energie rinnovabili, il quale doveva ritenersi proporzionato, poiché non eccedente quanto necessario al fine di raggiungere l'obiettivo dell'aumento della produzione e, indirettamente, del consumo, di elettricità verde nell'Unione, fissato tanto da detto regime nazionale quanto dalla direttiva 2009/28.

Dall'esame della giurisprudenza emerge la tendenza della Corte di Giustizia ad ammorbidire i divieti posti dalla disciplina europea a tutela del mercato¹⁰²¹.

Il moltiplicarsi di azioni che tendono a rafforzare la protezione dell'ambiente e il diffondersi di una coscienza ambiente, sembra che stiano determinando un aumento dell'ambito di operatività della giustificazione ambientale. Quest'ultima seppure non contemplata tra le deroghe specificamente previste dal Trattato sembra ormai affermarsi, non più come manifestazione della tutela della salute,

¹⁰²¹ In favore di questo orientamento si veda J. H. JANS, *European Environmental Law*, Europa Law , Groningen, 2000, p. 251; P. OLIVER, *Some further reflections on the scope of Articles 28-30 (30-36) EC*, in *Common Market Law Review*, n. 36, 1999, p. 783-806; N. NOTARO, *The New Generation Case Law on Trade and Environment*, in *European Law Review*, n. 5, 2000, p. 467-491.

come nel caso *PreussenElektra*¹⁰²², quanto come esigenza fondamentale della politica dell'Unione, soprattutto con riguardo alle energie rinnovabili.

Questa vocazione ambientale emerge con prevalenza nelle questioni relative all'energia elettrica proveniente da fonte riciclabile, quindi è bene precisare che non sussistono ancora elementi sufficienti per poter generalizzare questa considerazione con riguardo a tutti i casi concernenti l'ambiente.

B La fiscalità ambientale e la non discriminazione fiscale nelle giurisprudenza europea

Come abbiamo esaminato in precedenza, l'istituzione di misure fiscali ambientali può incorrere nella violazione del divieto d'imposizioni discriminatorie di cui all'art. 110 TFUE. Per ovviare a questa eventualità, spesso gli Stati nazionali adducono considerazioni di natura ambientale.

La Corte ha espressamente affermato nella sentenza *Outokumpu Oy* che l'articolo 110 TFUE non osta a un sistema di prelievi differenziati in base a considerazioni di politica ambientale, purché la distinzione si fondi su criteri oggettivi, che non generino discriminazioni.

Il perseguimento di un obiettivo di tutela dell'ambiente non esonera uno Stato membro dall'obbligo di evitare discriminazioni¹⁰²³.

Il caso *Outokumpu Oy*¹⁰²⁴ riguardava un sistema di prelievi differenziati, introdotti dal Governo finlandese per esigenze di tutela dell'ambiente, relativamente all'elettricità, in funzione delle fonti energetiche utilizzate per la sua produzione.

¹⁰²² Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *Prussen Electra*, in Racc. I-2099, in cui giustifica la misura oggetto di esame alla luce dell'articolo 36 TFUE in quanto diretta anche alla tutela della salute e della vita delle persone e degli animali nonché alla conservazione delle specie vegetali. Si ricorda brevemente il caso *PreussenElectra*, esaminato in precedenza con riguardo alla giurisprudenza in tema di aiuti di Stato. Esso riguardava una normativa tedesca finalizzata ad incentivare la produzione ed il consumo di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili. Nella fattispecie la Corte non ha ritenuto che la normativa nazionale originasse un'ipotesi di aiuto di Stato, dal momento che l'onere finanziario dell'obbligo di acquisto non era sopportato dallo Stato, ma era ripartito tra le imprese acquirenti e i gestori delle reti di energia elettrica situati a monte. Dopo aver scartato la configurabilità di un aiuto di Stato, i giudici passarono a giustificare la misura nazionale ritenendola non contraria alla libera circolazione delle merci.

¹⁰²³ Corte di Giustizia, 5 ottobre 2006, causa C-333/05, *Ilona Németh contro Vám-és Pénzügyórség*, in Racc. pag. I-10115.

Esso prevedeva aliquote più basse per l'elettricità idroelettrica rispetto a quella prodotta a partire da derivati del petrolio. Si poneva però un problema relativamente all'elettricità importata, per la quale non poteva distinguersi l'origine della fonte. In tali casi si applicava un'aliquota media.

La società *Outokumpu* essendo stata assoggettata a tale tassa sull'importazione di energia elettrica proveniente dalla Svezia ricorreva al *Lääninoikeus di Uusimaa*, con un ricorso per chiedere l'annullamento del provvedimento dell'ufficio doganale regionale di Helsinki, ritenendo l'imposta di fabbricazione applicabile all'energia elettrica una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale.

Come già evidenziato in precedenza, la giurisprudenza europea, ha ricordato che, gli articoli 30, 34 e 110 TFUE non possono applicarsi congiuntamente.

L'articolo 30 TFUE impedendo l'introduzione di dazi doganali e di misure ad effetto equivalente, trova la sua applicazione solo relativamente ai casi in cui il prelievo colpisce esclusivamente i prodotti importati. Giacché nel caso in questione sussisteva esclusivamente una differenza di aliquota, non poteva invocarsi l'applicazione dell'articolo 30 TFUE.

L'articolo 34 TFUE proibisce invece misure restrittive che rendono più gravose le importazioni a prescindere dalla loro provenienza. Dato che nella fattispecie risultava determinante la provenienza della merce ai fini impositivi, la Corte l'ha ricondotta all'articolo 110 TFUE.

Passando all'esame della compatibilità del tributo *de quo* con il divieto d'imposizioni discriminatorie, i giudici, richiamando una giurisprudenza ormai costante, hanno sostenuto che «il diritto europeo non limita la libertà di ciascuno Stato membro d'istituire un sistema impositivo differenziato per taluni prodotti, anche simili, purché in relazione a criteri oggettivi, come la natura delle materie prime utilizzate o i processi di produzione seguiti. Tuttavia queste differenziazioni sono compatibili col diritto comunitario [oggi europeo] solo se perseguono scopi compatibili anch'essi con quanto prescritto dal Trattato e dal diritto derivato, se le loro modalità sono tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o

¹⁰²⁴ Corte di Giustizia, 2 aprile 1998, causa C-213/96, *Outokumpu Oy*, in Racc. pag. I-01777.

indiretta, nei confronti delle importazioni dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti»¹⁰²⁵.

Lo Stato finlandese giustificava il sistema di tassazione differenziato sulla base di considerazioni ambientali, e più in particolare motivava l'aliquota unica vigente sull'energia acquistata dall'estero, sulla base dell'impossibilità di determinare l'origine e quindi le modalità di produzione dell'elettricità, una volta arrivata nella rete di distribuzione.

La Corte, ricordando che la tutela dell'ambiente costituisce uno degli scopi essenziali dell'Unione, ha ammesso la possibilità riconosciuta agli Stati nazionali di utilizzare le esigenze ambientali per giustificare livelli di tassazione diversi, ma non ha ritenuto integrata la giustificazione ambientale nel caso sottoposto al suo giudizio.

Benché, in ragione delle caratteristiche dell'energia elettrica¹⁰²⁶, possa risultare estremamente difficile determinare con esattezza il modo di produzione dell'energia elettrica importata e, quindi, le fonti di energia primaria utilizzate per la sua produzione, si deve rilevare che la normativa finlandese in discussione non prevedeva neppure la possibilità, per l'importatore, di dimostrare che l'energia elettrica da esso importata fosse stata prodotta con determinate modalità, al fine di fruire dell'aliquota in vigore per l'energia elettrica di origine nazionale prodotta con le medesime modalità.

Se in base al sistema di tassazione differenziata l'energia elettrica importata viene colpita a prescindere dalle modalità di produzione, con un tributo unico che è superiore al tributo minimo che colpisce l'energia elettrica di origine nazionale, si crea una discriminazione incompatibile con il Trattato contraria all'articolo 110 TFUE. E infatti in tal caso il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sul prodotto nazionale analogo sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso¹⁰²⁷.

¹⁰²⁵ Corte di Giustizia, 2 aprile 1998, causa C-213/96, *Outokumpu Oy*, in Racc. pag. I-01777, punto 30.

¹⁰²⁶ Sul punto si rinvia a A. GRATANI, *Vietato favorire l'energia elettrica nazionale rispetto a quella importata*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 6, 1998, p. 923.

¹⁰²⁷ Corte di Giustizia, sentenza *Outokumpu*, cit, punto 36; sentenza 26 giugno 1991, causa C152/89, *Commissione c. Lussemburgo*, Racc. p. I-3141, punto 20.

La finalità ambientale è stata invocata anche con riguardo alla tassa ambientale applicata alla prima immatricolazione di autoveicoli usati.

Più volte la disciplina relativa alla tassazione della messa in circolazione di veicoli è stata oggetto di ricorso alla Corte di Giustizia, per presunta violazione dell'articolo 110 TFUE¹⁰²⁸.

A partire dal 2008 la Romania, introdusse una tassa sull'inquinamento degli autoveicoli in occasione della loro prima immatricolazione¹⁰²⁹, la quale fu dichiarata incompatibile con il diritto europeo¹⁰³⁰. La Corte di Giustizia sancì la violazione dell'articolo 110 TFUE della tassa *de quo*, perché strutturata in modo da disincentivare l'immissione in circolazione in detto Stato membro, di veicoli d'occasione acquistati in altri Stati membri, senza per questo disincentivare l'acquisto di veicoli d'occasione aventi la stessa vetustità ed usura sul mercato nazionale.

A nulla rilevarono le motivazioni ambientali addotte dal governo rumeno, in virtù della destinazione del gettito della tassa in questione al Fondo per l'ambiente. Secondo i giudici europei l'obiettivo ecologico doveva essere realizzato in maniera più coerente gravando con la tassa sull'inquinamento qualsiasi veicolo dalle analoghe caratteristiche in circolazione in Romania. Nella fattispecie si ritenne sussistente una strumentalizzazione delle considerazioni ambientali per scoraggiare le importazioni di autoveicoli a vantaggio dei prodotti nazionali.

A seguito della sentenza d'incompatibilità con l'art. 110 TFUE l'ordinanza OUG n. 50/2008 istitutiva della tassa sull'inquinamento fu abrogata, e sostituita prima con una nuova tassa sulle emissioni inquinanti degli autoveicoli¹⁰³¹, e poi con il

¹⁰²⁸ Corte di Giustizia, sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88 *Commissione c. Danimarca*, in Racc. p. I-4509; sentenza 9 marzo 1995, causa C-345/93, *Nunes Tadeu*, in Racc. p. I-479; sentenza 23 ottobre 1997, causa C-375/95, *Commissione c. Grecia*, in Racc. p. I-5981; sentenza 22 febbraio 2001, causa C-393/98, *Gomes Valente*, in Racc. p. I-1327; sentenza 19 settembre 2002, causa C-101/00, *Tulliasiamies e Siilin*, in Racc. p. I-7487; sentenza 9 giugno 2016, causa C-586/14, *Vasile Budişan*, in Racc. digitale.

¹⁰²⁹ Introdotta con ordinanza d'urgenza del Governo (OUG n. 50/2008).

¹⁰³⁰ Corte di Giustizia, 7 aprile 2011, causa C-402/09, *Ioan Tatu*, in Racc. p. I- 02711.

¹⁰³¹ Corte di Giustizia, sentenza 14 aprile 2015, causa C-76/14, *Manea*, in Raccolta digitale. Nella fattispecie il governo rumeno esentava dalla tassa sulle emissioni inquinanti i veicoli già immatricolati e per i quali sia già stata pagata una tassa in precedenza vigente, giudicata incompatibile con il diritto dell'Unione. Questa agevolazione fu considerata incompatibile con l'articolo 110 TFUE.

cd. bollo ambientale¹⁰³², sua volta dichiarati incompatibile con il diritto dell'Unione.

La tutela dell'ambiente costituisce certamente uno degli obiettivi principali dell'Unione ma non esonera lo Stato membro dal rispetto del divieto d'introdurre imposizioni discriminatorie. Quest'ultimo sembra applicarsi con maggiore rigidità rispetto all'articolo 34 TFUE.

Basti pensare che nella sentenza *PreussenElektra*¹⁰³³, la Corte, basandosi sulle medesime ragioni, ha legittimato il sistema tedesco d'incentivi.

Con riguardo all'articolo 110 TFUE, la protezione dell'ambiente, astrattamente considerata meritevole di tutela, è ritenuta cedevole di fronte alla difesa del mercato, sulla base di un esame più penetrante dell'ambito di applicazione della giustificazione ambientale, che guarda alle modalità applicative del sistema per valutare la proporzionalità.

Rispetto ai giudizi in tema di aiuti di Stato, l'analisi della giurisprudenza europea in tema di libertà di circolazione, rileva un più ampio margine di apprezzamento della Corte di Giustizia, quanto alle considerazioni ambientali, dovuto probabilmente all'assenza della procedura di controllo della Commissione.

La libera circolazione delle merci costituisce infatti una materia in cui si manifestano con maggiore evidenza la forza e le potenzialità dell'integrazione negativa della Corte di Giustizia.

Conclusioni parte terza

¹⁰³² Corte di Giustizia, sentenza 9 giugno 2016, causa C-586/14, *Vasile Budişan*, in Racc. digitale. Il bollo ambientale fu introdotto con l' art. 4 dell'ordinanza d'urgenza del Governo OUG n. 9/2013.

¹⁰³³ Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *Prussen Electra*, in Racc. p. I-2099. Si ricorda brevemente il caso *PrussenElektra*, esaminato in precedenza con riguardo alla giurisprudenza in tema di aiuti di Stato. Esso riguardava una normativa tedesca finalizzata ad incentivare la produzione ed il consumo di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili. Nella fattispecie la Corte non ha ritenuto che la normativa nazionale originasse un'ipotesi di aiuto di Stato, dal momento che l'onere finanziario dell'obbligo di acquisto non era sopportato dallo Stato, ma era ripartito tra le imprese acquirenti e i gestori delle reti di energia elettrica situati a monte. I giudici ritennero che il sistema tedesco integrasse la figura di una tassa d'effetto equivalente giustificata, in virtù degli impegni assunti dalla Comunità internazionale per la lotta al cambiamento climatico, e perché diretta anche alla tutela della salute e della vita delle persone e degli animali nonché alla conservazione delle specie vegetali.

L'analisi dell'ordinamento italiano mette in evidenza le difficoltà riscontrate dalla dottrina per rendere compatibile la definizione europea di *environmental taxation* al principio di capacità contributiva.

La dottrina italiana, aderendo alle sollecitazioni europee, ha creato la distinzione tra tributi a finalità ambientale e tributi ambientali in senso stretto.

Quest'ultima categoria sembrava *prima facie* costituzionalmente illegittima per violazione dell'articolo 53 della Costituzione, vista la difficoltà di ritenere l'inquinamento un indice di capacità contributiva economicamente valutabile.

Solo attraverso una rilettura della capacità contributiva in termini solidaristici, è stato possibile ammettere questa figura, in cui l'inquinamento diventa il parametro di calcolo dell'imposta, e l'attività economica che genera l'inquinamento costituisce la sua base imponibile.

Una ricognizione della situazione attuale dimostra però che, malgrado gli sforzi compiuti per ricondurre il tributo in senso stretto sotto l'egida dell'articolo 53 della Costituzione, esso ha trovato una scarsa applicazione. I Governi nazionali continuano a operare tramite prelievi extrafiscali, o attraverso tasse e tariffe connesse al costo del servizio, caratterizzate da minori problematiche applicative.

Alla luce dell'esame effettuato, si può affermare che la fiscalità ambientale risulta compatibile con i principi costituzionali in vigore nel sistema fiscale italiano.

L'uso o la produzione di inquinanti giustifica un livello più elevato d'imposizione in relazione alla produzione o al consumo in termini di mercato, a condizione che la scelta del legislatore sia sempre coerente e razionale. Ogni volta che viene fissato l'importo della maggiore imposizione, sulla base di risultati tecnici e scientifici oggettivi, queste misure fiscali saranno considerate razionali e coerenti.

Le misure agevolative, essendo per definizione espressione di esigenze extrafiscali che ne giustificano la creazione, sono state da alcuni ritenute estranee all'area tributaria. Il moltiplicarsi dei compiti assegnati allo Stato ha però condotto un riavvicinamento dei profili della fiscalità e della extrafiscalità fino a ritenerli inseparabili.

Inoltre, se si aderisce all'impostazione pragmatica di matrice europea, che guarda agli effetti della deroga piuttosto che alla natura della stessa, si superano le perplessità sollevate da alcuni autori e si riconduce anche l'agevolazione fiscale

all'interno del sistema, intendendola come misura che comporta un minore carico tributario. Costituendo l'ambiente un valore trasversale di rilevanza costituzionale, certamente l'agevolazione fiscale ambientale rappresenta una misura costituzionalmente legittima purché coerente e proporzionata.

Successivamente è stata poi analizzata la legittimità costituzionale della fiscalità ambientale nell'esperienza francese. Il limite più importante è stato individuato nel principio d'*égalité devant l'impôt*,

Nonostante la presenza in entrambi i sistemi degli stessi principi, questa disamina comparata conduce a una serie d'interessanti riflessioni sui diversi sviluppi dottrinali e giurisprudenziali riguardanti la fiscalità ambientale in Italia e in Francia.

Prima di tutto, a differenza dell'esperienza italiana, ancora fortemente legata alla dimensione impositiva, gli autori francesi si concentrano sulla fiscalità ambientale, intesa come pluralità di strumenti fiscali, impositivi e agevolativi¹⁰³⁴.

Inoltre nell'ordinamento giuridico francese, la dottrina non si è interrogata sul rispetto del principio di capacità contributiva da parte dell'imposta ambientale, ma ha focalizzato la sua ricerca sul principio di uguaglianza.

Nell'individuazione di una giustificazione costituzionale della fiscalità ambientale francese, è stato fondamentale l'apporto della giurisprudenza costituzionale.

Il *Conseil Constitutionnel* ha difatti affermato che spetta al legislatore la determinazione delle regole in base alle quali valutare la capacità contributiva dei contribuenti, purché vengano rispettati i principi costituzionali e si tenga conto delle caratteristiche di ciascuna imposta. Il legislatore rappresenta il custode della coerenza generale del sistema fiscale, mentre il Consiglio Costituzionale si limita alla valutazione della coerenza interna della misura fiscale ambientale.

Il principio d'*égalité devant l'impôt* non impedisce la creazione di strumenti tributari che incidano sui comportamenti dei contribuenti, incentivandoli o

¹⁰³⁴ MINISTÈRE DE L'ENVIRONNEMENT, *La fiscalité environnementale en France: un état des lieux*, Service de l'économie, de l'évaluation et de l'intégration du développement durable, gennaio 2017, p. 6.

disincentivandoli, a condizione che perseguano un interesse generale e che le modalità operative siano coerenti con il suo raggiungimento¹⁰³⁵.

Dal momento che la protezione dell'ambiente costituisce un interesse generale riconosciuto dai giudici costituzionali come meritevole di tutela¹⁰³⁶, il ricorso alla fiscalità ambientale è stato ritenuto compatibile con l'articolo 13 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino¹⁰³⁷, nonostante si basi su criteri di ripartizione differenti dalla capacità contributiva.

È delegato ai giudici costituzionali un controllo di razionalità delle scelte del legislatore riguardo alla logica di differenziazione utilizzata, per verificare la coerenza della misura rispetto all'obiettivo perseguito.

Si può quindi sostenere che i principi derivanti dagli ordinamenti nazionali non impediscano la creazione di misure fiscali ambientali, essi costituiscono dei limiti da rispettare, che affievoliscono nel bilanciamento di valori, purché gli strumenti tributari siano costruiti rispettando razionalità e coerenza.

Ex adverso, abbiamo constatato che l'introduzione d'imposte o agevolazioni ambientali può falsare la concorrenza e impedire la libera circolazione delle merci nel mercato interno.

L'obiettivo ambientale non è sufficiente a far considerare una misura fiscale compatibile con il mercato interno, ma l'esame della giurisprudenza europea

¹⁰³⁵ Conseil Constitutionnel, 28 dicembre 2000, n. 441, par. 34 « *Considérant qu'il ressort tant de l'exposé des motifs de la loi déferée que des débats parlementaires à l'issue desquels a été adopté l'article 37 que l'objectif de la mesure est, dans le cadre des engagements internationaux de la France, de renforcer la lutte contre l'effet serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt* ».

¹⁰³⁶ Conseil Constitutionnel, sentenza 28 dicembre 2000 n. 2000-441. In questa pronuncia relativa alla TGAP, la Corte ammette che la volontà del legislatore di lottare contro l'effetto serra costituisce un obiettivo d'interesse generale.

¹⁰³⁷ S. COTTIN, D. RIBES, *Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt: l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel*, Observations sur la décision n. 2000-441 DC du 28 décembre 2000, Loi de finances rectificative pour 2000, in *Revue de la Recherche Juridique - Droit prospectif*, n. 88, 2001, p. 659; G. SAINTENY, *La dimension fiscale des politiques environnementales en France*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, pp. 87-88; R. HERTZOG, *Le droit fiscal de l'environnement: en croissance sur des fondements incertains*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, p. 168; F. BIN, *Les bases constitutionnelles incertaines du droit fiscal de l'environnement*, in V. FUMAROLI et S. SCHMITT (a cura di), *La fiscalité environnementale entre attentes, doutes et pragmatisme*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2018, p. 115. In giurisprudenza si veda anche la sentenza del Conseil Constitutionnel n. 464 del 27 dicembre 2002, par. 57.

rivela, nonostante alcuni *revirement*, la ricerca di un equilibrio tra la protezione dell'ambiente e la tutela della concorrenza.

In tema di aiuti di Stato, nonostante le linee guida e il regolamento di esenzione, permangono incertezze interpretative quanto all'individuazione di un aiuto fiscale ambientale e alla sua compatibilità.

La giurisprudenza europea ha cercato di delineare meglio il concetto di aiuto fiscale ambientale, e di spiegare i criteri seguiti dalla Commissione nella fase di controllo, ma l'approccio *case by case* rende difficile l'individuazione di un disegno lineare.

Dall'analisi del quadro giuridico, sembra inoltre che ciò che avrebbe dovuto modernizzare il quadro degli aiuti ambientali, finisca per legittimare aiuti che minacciano la stessa funzione di protezione dell'ambiente. Il regolamento di esenzione ha il merito di introdurre una presunzione di compatibilità per molte categorie di aiuti ambientali, ma al tempo stesso è controbilanciato da un evidente paradosso, nel senso che non sempre l'aiuto esentato dall'obbligo di notifica risulta efficace da un punto di vista ambientale. E questo si pone in contrasto con la *ratio* degli aiuti ambientali, che hanno l'obiettivo di aumentare il livello di protezione dell'ambiente rispetto a quello che si otterrebbe in assenza di aiuti, assicurando che gli effetti positivi superino gli effetti negativi in termini di distorsioni della concorrenza, nel rispetto del principio "chi inquina paga"¹⁰³⁸.

Seppure con metodologie e strumenti diversi, la libera circolazione delle merci e la disciplina degli aiuti di Stato condividono lo stesso scopo: la creazione di un mercato interno competitivo.

Dall'esame della giurisprudenza europea in tema di libertà di circolazione delle merci, sembra emergere un'evoluzione del sindacato della Corte di Giustizia.

Basti pensare che nella sentenza *PreussenElectra* i giudici europei per dare rilevanza alle considerazioni ambientali, hanno fatto appello agli impegni internazionali e alla tutela della salute, mentre in altre sentenza più recenti si riconosce nella tutela ambientale un interesse generale dell'Unione.

¹⁰³⁸ Comunicazione della Commissione, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/1, pubblicata in GUUE 28 giugno 2014, punto 30.

Come abbiamo visto, però, la tutela dell'ambiente non può legittimare violazioni del diritto europeo che non siano necessarie e proporzionali al raggiungimento d'interessi generali.

È importante perciò che la Corte affini il suo giudizio sulla proporzionalità, valutando anche l'efficacia ambientale delle misure, perché in alternativa si rischia di aprire all'elusione del mercato interno, legittimando pratiche che alterano la concorrenza senza inoltre beneficiare l'ambiente.

Appare quanto mai necessario trovare un bilanciamento tra la tutela del mercato e quella dell'ambiente, affinché diventino veramente motori di crescita economica e di sviluppo generale.

Perché questo accada bisogna garantire maggiore certezza del diritto riguardo agli esatti confini della giustificazione ambientale, e non svuotare di contenuto i principi europei posti a baluardo della concorrenza nel mercato interno.

Ed entrambe queste esigenze potrebbero trarre beneficio da una maggiore armonizzazione fiscale, che potrebbe essere trainata proprio dalla protezione dell'ambiente, vista la trasversalità di questa esigenza che travalica i confini nazionali.

In conclusione della disamina effettuata si può sostenere che nonostante i numerosi tentativi di affermare la transizione dell'Europa dalle libertà economiche a quella delle politiche sociali, la protezione dell'ambiente è ancora alla ricerca di un suo equilibrio.

Conclusioni finali e prospettive *de iure condendo*

La ricerca sviluppata ha condotto a una serie d'interessanti riflessioni che, pur non costituendo un punto di arrivo, mettono in evidenza rilevanti profili suscettibili di ulteriori approfondimenti.

Il primis, rilevano due interessanti considerazioni riguardo all'espressione "fiscalità ambientale".

La prima riguarda il significato che si vuole attribuire a questo aggettivo.

Come abbiamo potuto constatare, non sussistono dubbi circa l'esistenza di un legame di strumentalità tra ambiente e fisco, mentre numerose perplessità sono state sollevate circa l'obiettivo di questa strumentalizzazione.

Se vogliamo ritenere che questo rapporto sia improntato a migliorare la situazione ambientale, non solo riparando i danni, ma soprattutto prevenendoli in adesione a una concezione dinamica di tutela ambientale, allora non possiamo che porre al centro di questo concetto il carattere incentivante che devono possedere tutte le misure tributarie ambientali.

Le numerose fattispecie concrete sviluppatesi in Italia e in Francia, prediligendo le esigenze di cassa, dimostrano che solo rispettando la logica dell'incentivazione è possibile realizzare una fiscalità a vantaggio dell'ambiente.

Più si anticipa la tutela dell'ambiente a livello temporale, secondo le indicazioni internazionali ed europee, e più si deve dare prevalenza al parametro dell'efficacia ambientale.

La seconda considerazione riguarda il significato da assegnare al termine fiscalità.

Se vogliamo affrontare efficacemente la questione ambientale, che appare oggi così complessa e variegata, non possiamo più fermarci ai tributi ambientali, ma bisogna attingere a un concetto di fiscalità più ampio che comprenda anche i meccanismi premiali che assumono la forma di agevolazioni fiscali.

La protezione dell'ambiente può essere perseguita attingendo allo strumento della fiscalità nella sua totalità, all'interno del quale, oltre ai prelievi commisurati all'efficacia inquinante, si rinvencono anche agevolazioni fiscali ambientali che legittimano un minore carico tributario commisurato alla diminuzione delle emissioni generate o alle esternalità positive generate.

La ricerca a questo punto si è concentrata sull'analisi giuridica delle figure del tributo e dell'agevolazione ambientale al fine di comprendere se sia possibile concepire misure tributarie favorevoli all'ambiente.

Per quanto concerne i prelievi ambientali, questi assumono la forma di tributi ambientali nell'ordinamento italiano e di *écotaxe* in quello francese.

In adesione alle sollecitazioni europee, queste figure si ritengono integrate da prelievi la cui base imponibile è specificamente connessa all'ambiente.

Mentre, con riferimento alle misure incentivanti, queste assumono la veste giuridico-tributaria delle agevolazioni fiscali nell'ordinamento italiano, definite *dépenses* o *niches fiscale environnementales* nel sistema francese.

Seguendo l'approccio maturato in seno alla Corte di Giustizia, esse sono costituite da ogni misura che allevi il carico tributario per una finalità ambientale.

Tuttavia, come abbiamo potuto rilevare nel corso del presente lavoro, gli elementi strutturali o funzionali non sono da soli sufficienti a garantire l'efficacia ambientale delle misure.

E così, la definizione europea di tributo che voleva garantire maggiore certezza del diritto, finisce per accogliere al suo interno misure che producono effetti negati sull'ambiente. E lo stesso si determina anche sul versante delle misure agevolative, rispetto alle quali la nozione funzionalista di matrice giurisprudenziale ricomprende al suo interno agevolazioni fiscali dannose per l'ambiente.

Le misure fiscali risultano efficaci dal punto di vista della protezione dell'ambiente quando realizzano un effetto positivo su di esso esercitando la loro azione incentivante, cioè quando riescono a modificare il comportamento di cittadini e imprese, nella direzione di un uso più razionale delle risorse, perché aumentano il costo del loro utilizzo, o rendono meno oneroso l'utilizzo di materiali meno dannosi, stimolando l'innovazione e la ricerca.

Di conseguenza, all'interno del concetto di fiscalità ambientale, si ricomprendono tutte le misure fiscali dotate di un elemento strutturale o funzionale connesso all'ambiente (che nel caso di prelievi può consistere in basi imponibili ambientali, prelievi con finalità ambientale o il cui gettito è devoluto all'ambiente, oppure, nel

caso di agevolazioni, in trattamenti fiscali di favore nei confronti di condotte eco-compatibili), purché tali misure abbiano un effetto positivo sull'ambiente.

Gli strumenti fiscali hanno grandi potenzialità nella realizzazione degli obiettivi europei e internazionali di crescita eco-sostenibile; questi possono infatti agire come potenti catalizzatori dello sviluppo sostenibile qualora ben ideati e attuati in modo favorevole all'ecosistema.

Ma al tempo stesso l'ambiente, da vincolo imposto alle imprese, può essere considerato uno dei principali mercati emergenti.

La transizione energetica può assumere i tratti di una politica per lo sviluppo dell'industria e dei servizi, per l'affermazione di settori nuovi, di grandi potenzialità, nonché per la riqualificazione di quelli tradizionali.

Ma perché questo si realizzi non bastano incentivi a pioggia, che come abbiamo visto non fanno che favorire quell'innovazione che comunque ci sarebbe stata.

C'è invece bisogno di uno Stato visionario, che ponga la lotta ai cambiamenti climatici e la sfida per l'efficienza energetica tra le sue missioni.

Molti vedono lo Stato imprenditore come una contraddizione in termini. In realtà, come attentamente messo in evidenza dalla Mazzucato¹⁰³⁹, dietro la rivoluzione verde o il miracolo della Silicon Valley ci sono aiuti pubblici.

Questo perché gli investimenti che producono crescita nel lungo periodo non sono stimolati da una convenienza spicciola, ma dalla percezione di opportunità future, tecnologiche e di mercato. È per questo motivo che lo Stato deve intervenire con coraggio in aree ad alto rischio e ad alto potenziale di sviluppo, in cui il settore privato è restio ad avventurarsi.

L'obiettivo, allora, è che lo Stato e il settore privato assumano insieme i rischi della ricerca e godano insieme dei benefici, perché non si realizzi solo la socializzazione delle perdite ma anche quella dei guadagni.

Questa visione alimenta la concezione di una fiscalità circolare, dove i contribuenti versano le imposte che forniscono le risorse necessarie a fomentare le innovazioni necessarie a rendere più competitive le scelte verdi.

¹⁰³⁹ M. MAZZUCATO, *Lo stato innovatore*, Laterza, Roma, 2014, pp. 159 e ss.

Quando gli investimenti riusciti frutteranno profitti, questi dovrebbero in parte ritornare anche allo Stato per coprire le perdite derivanti dagli investimenti non riusciti e per alimentare altre spese pubbliche.

Spetta alla comunità internazionale e ai Governi nazionali dare i giusti segnali per contrastare in modo efficace le modalità di utilizzo dell'ambiente che risultino dannose¹⁰⁴⁰.

¹⁰⁴⁰ PAPA BENEDETTO XVI, *Se vuoi coltivare la pace, custodisci il creato*, in *L'Osservatorio Romano*, 16 dicembre 2009, p. 4.

Riassunto

Résumé

Plan du résumé

- I. Introduction de la thèse**
- II. Première partie. Les bases historiques, économiques et juridiques de la fiscalité environnementale**
- III. Deuxième partie. La fiscalité environnementale à l'épreuve des catégories fiscales**
- IV. Troisième partie. La fiscalité environnementale à l'épreuve des principes du droit fiscal national et européen**
- V. Conclusions finales et perspectives *de iure condendo***

Introduction

En raison de la nature du sujet de la présente recherche qui se situe au carrefour de plusieurs disciplines¹⁰⁴¹, il était nécessaire d'exposer quelques précisions préliminaires, en particulier sur l'objet, l'esprit et la méthodologie qui ont animé la rédaction de ce travail.

1 La fiscalité environnementale en tant qu'instrument de lutte contre des problèmes environnementaux

La multiplication des phénomènes de dégradation de l'environnement aux niveaux national et international et la prise de conscience de l'insuffisance des ressources naturelles de la planète, impliquant leur utilisation parcimonieuse et responsable, ont mis en évidence l'émergence d'une problématique environnementale dans la société. Ces tensions ont également contribué à dépasser la conception utilitariste de l'environnement pour y substituer le développement durable, attestant d'un renversement de tendance¹⁰⁴² confirmé par l'impact grandissant du modèle de l'économie circulaire.

Cette dernière théorie économique propose la transition vers de nouveaux modèles de production et de consommation, capables de concilier durablement les besoins économiques, sociaux et environnementaux. L'environnement et l'économie représentent pourtant des concepts historiquement opposés qui, pour la plupart,

¹⁰⁴¹ Gaudemet affirmait que « *La diversité des disciplines qui concourent à la connaissance des finances publiques, tout en bénéficiant des enseignements de la science financière, donne aux finances publiques le caractère d'une "science de carrefour" »*, en ce sens voir P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques*, 7ème éd., Montchrestien, Paris, 1996.

¹⁰⁴² La nécessité de créer un cadre juridique pour la protection de l'environnement a renversé la hiérarchie des intérêts dignes de protection. Alors que dans la révolution industrielle le développement de la technologie était clairement prédominant afin d'améliorer la qualité de la vie, par la suite, en raison des effets néfastes de l'action humaine, cette tendance s'est renversée en faveur de la protection des ressources naturelles qui constituent un patrimoine fondamental pour les générations présentes et futures.

semblent antagonistes alors qu'ils partagent en réalité tous les deux la même racine grecque «*oikos*»¹⁰⁴³.

Avec la diffusion de plus en plus large du concept de développement durable, devenu le *leitmotiv* des vingt dernières années, la protection de l'environnement ne peut plus être considérée comme une utopie en contradiction avec le mythe de la croissance. La fiscalité peut alors s'appliquer comme un instrument qui cherche à réconcilier ces deux exigences.

En effet, le droit fiscal peut être un puissant catalyseur du développement durable et de l'économie circulaire, du fait de sa forte composante comportementale capable d'influencer la conduite des agents économiques, en les dissuadant ou, au contraire, les persuadant d'adopter certains comportements sans recourir à la contrainte. Depuis les années '90, en raison de l'inefficacité des réglementations prohibitives ou limitatives, la communauté internationale et l'Union européenne ont privilégié l'approche fiscale pour tenter d'endiguer les problèmes environnementaux. A cet égard, la fiscalité environnementale vient s'opposer à la logique fiscale dominante liée exclusivement aux exigences budgétaires et essaye d'adapter les catégories conceptuelles traditionnelles du droit fiscal.

Au fil du temps, la relation entre l'environnement et les autorités fiscales ont pris différentes formes. Au départ, les États ont adopté des mesures fiscales environnementales *extrafiscales*. La finalité environnementale ne se retrouvait que dans les objectifs qui avaient donné lieu à l'adoption de la mesure ou dans la destination des recettes. L'histoire montre que les premières mesures fiscales environnementales avaient pour but prédominant la collecte des ressources pour redistribuer le coût des services de dépollution. Ce n'est que plus tard, à la suite des sollicitations internationales et européennes, que les systèmes juridiques

¹⁰⁴³ En regardant l'étymologie grecque des termes "écologie" et "économie", il existe une relation étroite entre les deux. Ils sont unis par la même racine «οίκος - λόγος» et «οίκος - νόμος». Le terme écologie a été introduit par Ernst Haeckel en 1866 dans l'ouvrage *Morphologie générale des organismes*. Avant cette parution, seule l'expression « Économie de la nature » était utilisée.

nationaux ont tenté de faire pénétrer l'environnement dans la structure ontologique de la fiscalité.

L'introduction de véritables outils environnementaux a rencontré de fortes restrictions et a soulevé le problème de leur compatibilité avec les principes fiscaux nationaux et européens. Le danger réside dans l'utilisation de la protection de l'environnement comme une chimère pour rendre plus facilement acceptables les prélèvements fiscaux en exploitant la théorie de l'illusion fiscale¹⁰⁴⁴ ou pour justifier l'existence d'avantages fiscaux contraires au droit européen.

Cette recherche explore les moyens par lesquels les instruments fiscaux peuvent aider les États à atteindre leurs engagements environnementaux, au travers des prélèvements mais également des incitations fiscales environnementales. En d'autres termes, l'analyse se penche sur la possibilité de concevoir et les formes que peuvent adopter une conception de la fiscalité environnementale réellement favorable à l'environnement. Pour atteindre cet objectif, il s'agit d'individualiser les composants de la fiscalité environnementale pour analyser leur essence et les caractéristiques de leur mode opératoire, afin de les repenser à la lumière d'une volonté d'instrumentalisation de la mesure fiscale au profit de la protection de l'environnement.

2 Délimitation de l'objet de la recherche

Cette recherche analyse le concept de fiscalité environnementale, sujet récurrent dans la littérature scientifique et très controversé. Le terme « fiscalité » se présente comme une notion difficile à définir, aux contours imprécis et nuancés.

¹⁰⁴⁴ En ce sens, voir J. M. BUCHANAN, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, University of North Carolina Press, Berkley, 1967, qui soutenait "if a particular attitude is pervasive in the community, an opportunity is provided to levy a tax that will capitalise on such sentiment, making the burden appear less than might otherwise be the case". Par souci d'exhaustivité, on remarque que la théorie de l'illusion financière fait référence à l'ouvrage de l'économiste italien Amilcare Puviani intitulé *Teoria dell'illusione finanziaria* publié en 1903.

Le « *Fiscus* » dans la Rome antique désignait le trésor public, mais il était souvent utilisé dans le langage commun pour définir le petit panier destiné à la collecte de l'argent. Aujourd'hui, le mot « fiscalité » est souvent usé à tort comme synonyme d'imposition, mais il est utile de préciser que celui-ci représente un horizon plus large, dont les prélèvements fiscaux ne constituent qu'une composante, la seconde étant les dépenses fiscales.

Dans les États modernes, le Trésor public est l'entité autorisée à gérer à la fois les recettes et les dépenses. Les recettes publiques incluent les sommes perçues à titre d'impôts, prélevées par l'État. Dans le système juridique italien la principale catégorie de recettes publiques s'appelle « *tributi* », tandis qu'en France ce sont les impôts qui constituent la principale catégorie. Par contre les dépenses publiques comprennent les « dépenses fiscales », qui incluent toutes les mesures fiscales qui représentent un coût pour le budget de l'État, en raison du manque à gagner qu'elles génèrent. Dans la tradition juridique italienne, les dépenses fiscales s'identifient au moyen de l'expression « *agevolazioni fiscali* », mais le système juridique français fait appel à différentes dénominations telles que les « dépenses fiscales », « niches fiscales » ou plus généralement les « avantages fiscaux ».

L'adjectif « environnemental » associé au terme « fiscalité » indique l'orientation fonctionnelle qui devrait caractériser les mesures fiscales visant à protéger et à promouvoir l'environnement. Par conséquent, avec l'expression « fiscalité environnementale », sont visées toutes les mesures fiscales non seulement liées à l'environnement, mais également qui renforcent son maintien ou sa protection, par une dissuasion des comportements néfastes ou par l'incitation d'initiatives positives.

De l'examen de la réalité phénoménologique, il apparaît que de nombreuses mesures fiscales établies en vue de répondre à des préoccupations environnementales ou dont l'assiette fiscale est spécifiquement liée à

l'environnement en réalité ne contribuent que très marginalement à l'amélioration de sa protection.

L'instrument fiscal, même environnemental, est parfois dénaturé et mis en œuvre non pas seulement pour protéger efficacement l'environnement mais plus fréquemment pour satisfaire des besoins budgétaires. Pour remédier à cette dérive, cette recherche révèle-t-elle la nécessité d'un changement de paradigme qui place l'efficacité environnementale au centre de la notion de fiscalité environnementale.

La fiscalité environnementale se distingue de la fiscalité traditionnelle car elle n'a pas pour objectif principal d'augmenter les revenus de l'État, en garantissant la neutralité, mais plutôt à orienter les comportements des acteurs économiques vers les choix les plus verts. Ce n'est que comme objectif secondaire que la fiscalité environnementale permet à l'Etat de collecter des ressources.

Le fait générateur des impôts environnementaux sera très souvent la pollution dans son acception la plus large et leur objectif sera d'augmenter le coût des biens ou des activités qui produisent ou alimentent cette pollution, afin d'inciter les agents à réduire leur consommation en remplaçant les biens et/ou services en question par d'autres moins polluants et donc moins coûteux. À la base des dépenses fiscales environnementales, il y a à l'inverse des comportements éco-compatibles qui doivent être encouragés en proportions des effets positifs sur l'environnement qu'ils produisent.

3 L'intérêt du sujet de recherche

L'importance de l'atteinte à l'environnement en général, et de la fiscalité environnementale en particulier, sont désormais connus de tous. À cet égard, il suffit de penser à la récente vague de manifestations qui s'est développée en France, causée par l'augmentation des accises sur les carburants, et qui n'a été que le déclencheur d'un mécontentement généralisé à l'égard de la gestion politique de

la fiscalité environnementale, presque toujours soumise aux besoins des caisses de l'Etat. Mais l'intérêt qui m'a amené à placer la fiscalité environnementale au centre de cette recherche est essentiellement systémique. En effet la fiscalité environnementale intéresse certes, mais désoriente dans un même temps. Sa nature évasive et évolutive la rend rebelle à la classification juridique.

Si l'on se réfère à la doctrine faisant autorité¹⁰⁴⁵, la fiscalité environnementale constitue un fascinant «laboratoire d'expériences interprétatives» qui permet de vérifier les concepts juridiques généraux en obligeant souvent à remettre en question certains éléments significatifs de ces théories. Travailler sur la fiscalité environnementale implique de remettre en question le respect des principes fondamentaux sur lesquels repose le droit fiscal. Après avoir surmonté les réticences initiales de la doctrine, la fiscalité environnementale est maintenant un sujet qui a trouvé sa place dans les manuels de droit fiscal¹⁰⁴⁶, même si elle fait toujours l'objet d'un débat animé avec des interprétations divergentes¹⁰⁴⁷.

Cette recherche doctorale cherchera donc, à travers un effort systématique¹⁰⁴⁸, à revisiter le concept de fiscalité environnementale, en proposant une notion alternative d'impôt environnemental et de dépense fiscale environnementale, qui doivent tenir en compte le caractère incitatif et l'efficacité environnementale.

¹⁰⁴⁵ Basilavecchia affirme que le droit fiscal est, le meilleur "laboratoire d'expériences interprétatives", voir M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, p.7.

¹⁰⁴⁶ *Ex multiis* voir sans prétention d'exhaustivité les manuels les plus récentes F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, 4ème éd., Giappichelli, Torino, 2018; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2017 ; G. FALSITTA, *Manuale diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2017; S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Esi, Napoli, 2017; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 13ème éd., Utet, Milano, 2017.

¹⁰⁴⁷ R. HERTZOG, «Le droit fiscal de l'environnement: en croissance sur des fondements incertains», *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, 2011, p.151: «l'absence d'une définition généralement admise de la fiscalité de l'environnement dénote l'incertitude qui affecte ses fonctions et ses fondements ».

¹⁰⁴⁸ L'importance de l'analyse systématique est évidente dans l'étude d'un système juridique. Selon Scarpelli, « le juriste positiviste est-il celui qui a choisi de se placer à l'intérieur d'un système de droit positif unitaire ; la tâche qu'il s'est ainsi volontairement et consciemment imposée — comme une conséquence de son adhésion aux valeurs fondamentales du système — est de travailler sur le droit, afin d'en faire un ordre, c'est-à-dire un système complet et cohérent, de manière à pouvoir l'étudier et l'appliquer fidèlement», voir U. SCARPELLI, *Qu'est-ce que le positivisme juridique ?*, Bruxelles, Bruylant, 1996, p. 1.

Malgré les nombreux ouvrages sur ce sujet, des nouvelles relations entre le pouvoir fiscal et l'environnement peuvent encore être envisagées, modélisées et étudiées¹⁰⁴⁹. Si les relations entre le droit, la science et l'économie sont bien connues, le lien entre fiscalité et développement durable fait toujours l'objet de débats, d'où l'intérêt d'une réflexion sur le rôle de la fiscalité environnementale, par l'analyse de manière critique des bases juridiques, de la nature et des caractères des prélèvements et dépenses qui y sont liés, à la lumière d'une comparaison entre l'Italie et la France.

4 Méthodologie

Après avoir circonscrit avec précision l'objet de cette recherche, il est nécessaire d'expliquer la méthodologie utilisée pour mener à bien cette analyse. Certains pourraient préférer une approche purement économique, qui se préoccupe uniquement de la valeur économique du bien environnemental, ou une approche juridique, qui décrit le monde des obligations en ignorant la réalité économique et sociale. On peut adhérer à une approche plus théorique ou plus empirique. Toutefois, en réalité, chacune d'elles n'offre qu'une vision partielle, qui nécessite d'une intégration matérielle. La complexité de la fiscalité environnementale nous impose de prendre en compte des éléments extra-juridiques, pour en dresser l'image complète, sans pour autant tomber dans la tentation inverse de renoncer à l'objectif principal de ce travail, qui consiste à mener une analyse juridique.

La méthodologie de cette recherche n'est pas confinée à la dogmatique classique¹⁰⁵⁰, l'histoire des doctrines serait vaine si elle ne était accompagnée de

¹⁰⁴⁹ R. HERTZOG, «*Le droit fiscal de l'environnement: en croissance sur des fondements incertains*», op. cit., p. 149, l'auteur affirme que «*il reste de la place pour de nouveaux travaux car les relations entre l'environnement, notion extensive, et la fiscalité, omniprésente dans l'économie, sont multifformes et il subsiste de sérieuses lacunes dans leur connaissance*».

¹⁰⁵⁰ H. KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, traduit par Mario G. Losano, Einaudi, Torino, 1966. La méthode exposée par Hans Kelsen ne peut plus rendre compte à elle seule de la complexité du droit à l'heure de la « postmodernité » dictée par les multiples transformations de la régulation juridique. En ce sens, voir S. P. KOUAM, *La définition du juriste et la redéfinition de la dogmatique juridique*, Les Cahiers de droit, vol. 55, n. 4, 2014, pp. 877–922.

l'étude des profils structurels et fonctionnels de la fiscalité environnementale. Il a dès lors été décidé de procéder, au travers d'une approche déconstructiviste de la fiscalité environnementale à l'examen de l'origine, des caractéristiques et problèmes inhérents à l'écotaxe et à la dépense fiscale environnementale.

Cette recherche étudie la relation entre l'adoption de mesures fiscales et l'environnement, dans une perspective peu commune dans les études de la doctrine fiscale italienne¹⁰⁵¹, en focalisant l'attention sur le phénomène de la fiscalité en général et en analysant les prélèvements et les avantages fiscaux.

Constatant la complexité de la problématique environnementale qui nécessite plusieurs outils pour y faire face, se manifeste clairement l'inadéquation d'une recherche basée uniquement sur l'examen des seules taxes environnementales.

¹⁰⁵¹ La doctrine italienne s'est concentrée sur l'analyse des taxes environnementales, dans une perspective nationale et européenne, *ex multis* R. ALFANO, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012; L. ANTONINI (dir.), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010; R. PERRONE CAPANO, «*L'Imposizione e l'ambiente*», in A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994, 123 ss; F. GALLO, F. MARCHETTI, «*I presupposti della tassazione ambientale*», in *Rassegna Tributaria*, 1 1999, p. 115 ss.; F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996. Peu d'ouvrages ont été consacrés à la fiscalité environnementale en tant qu'ensemble de taxes et dépenses environnementales. Ce n'est que récemment que l'on a commencé à utiliser le terme «fiscalité environnementale», voir A. BUCCISANO, «*Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, 2016, p. 590; P. PURI, «*La produzione dell'energia elettrica tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, 2014, p. 10309; M. PROCOPIO, «*La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 2013, p. 1167 ss., il définit «*la fiscalità ambientale come il complesso di tributi, tariffe, canoni, contributi, e qualunque altra prestazione imposta dovuta dal produttore inquinatore ovvero dall'utilizzatore al fine di contribuire a prevenire, eliminare, o ridurre una determinata attività inquinante*»; Dorigo et Mastellone, bien que reconnaissant la nécessité de travailler avec une variété d'instruments, ils concentrent leur analyse sur les prélèvements fiscaux, montrant une certaine préférence pour une reconstruction de la écotaxe en termes de taxe plutôt que d'impôt, voir S. DORIGO, P. MASTELLONE, *Fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013, p. 228. Une approche différente s'est manifestée dans l'expérience française, qui a depuis longtemps fait recours à l'expression «fiscalité environnementale» pour indiquer tous les outils fiscaux liés à l'environnement. En ce sens, voir R. HERTZOG, *La fiscalité de l'environnement: bilan critique du droit positif*, Année de l'environnement, n. spécial, Actes du colloque «Fiscalité-Environnement», PUF, 1984, p.57; *ID.*, *Le droit fiscal de l'environnement*, op. cit., p. 158; D. BUREAU, O. GODARD, J.-C. HOURCADE, C. HENRY, A. LIPIETZ, *Fiscalité de l'environnement*, Conseil d'analyse économique, La Documentation française, Paris, 1998; N. BRICQ, *Pour un développement durable: une fiscalité au service de l'environnement*, Rapport d'information par la Commission des Finances, de l'économie générale et du plan, Assemblée Nationale, Les documents d'information, n. 100, 1998; CONSEIL DES IMPÔTS, *Fiscalité et environnement*, 23ème Rapport au Président de la République, 2005; G. SAINTENY, *Pladoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, 2012, p. 11.

Une approche plus large de la fiscalité environnementale, qui ne se limite pas aux taxes mais inclue également les avantages fiscaux en matière d'environnement, a été retenue donc nécessaire¹⁰⁵². Par ailleurs, il est possible de faire progresser le niveau de protection de l'environnement grâce à des démarches complémentaires, représentées figurativement par la célèbre allégorie du « bâton et la carotte ». D'un côté, il est possible de recourir à un mécanisme dissuasif créé au moyen de taxes qui augmentent le coût des produits ou activités polluants ; de l'autre un incitant fiscal proportionnel à la réduction des émissions ou aux externalités positives générées peut être considéré.

Tout en divergeant sur la méthode d'intervention, ces deux mécanismes trouvent leur base légale à l'article 191 du TFUE, et en particulier dans l'interprétation large du principe du pollueur-payeur lu conjointement avec les principes de précaution et action préventive. Cette interprétation ne légitime plus exclusivement une logique réparatrice d'internalisation des externalités négatives selon le paradigme de la taxe pigouvienne¹⁰⁵³. Elle fait place à une dimension promotionnelle de protection de l'environnement au profit d'une approche récompensant ceux qui ne polluent pas ou polluent moins. Cette décision d'approfondir la fiscalité environnementale au sens large, en raison des interférences inévitables qui peuvent exister entre les recettes et les dépenses pour l'environnement, se reflète également dans la réalité empirique, car elles sont deux faces du phénomène fiscal qui coexistent souvent au sein de la même mesure fiscale. Il suffit de penser au système du bonus-malus écologique pour les voitures, où une taxe et une incitation sont appliquées simultanément.

Dans le concept de fiscalité environnementale, il est possible de saisir des aspects juridiques et des aspects économiques qui, pour être étudiés, nécessitent des grilles d'analyse différentes malgré leurs intenses interconnexions. L'approche des économistes explique la pollution comme une défaillance du marché due à la

¹⁰⁵² En ce sens, voir L. PHILIP, «*Finances publiques et protection de l'environnement*», Présentation, in *Revue Française Finances Publiques*, 90, 2005, p.13.

¹⁰⁵³ Voir R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, 3, 2016, pp.281-293.

présence d'externalités négatives qui entraîne une allocation inefficace des ressources, alors que l'approche légale se concentre sur les principes qui sous-tendent la protection de l'environnement et sur leur équilibre avec les intérêts économiques. On peut partager l'idée que «*economics shapes environmental pricing theory, but the law translates theory into reality*»¹⁰⁵⁴. Pour cette raison, une analyse juridique sera privilégiée dans ce travail. Par conséquent, aux fins d'une analyse correcte et exhaustive, il est nécessaire de comprendre les justifications économiques sous-jacentes à la fiscalité environnementale, comme conditions préalables indispensables à la compréhension des aspects juridiques.

Nous analyserons brièvement les théories économiques qui sont à la base de la fiscalité environnementale pour comprendre leur raison d'être. Nous prendrons comme axiome le résultat partagé par la plupart des doctrines économiques qui considèrent la fiscalité environnementale comme un outil efficace pour la protection de l'environnement¹⁰⁵⁵. Ensuite, on réalisera une analyse juridique rigoureuse des principes juridiques sous-tendant le fondement de la fiscalité environnementale afin de reconstruire ce concept au sens large.

La recherche portera sur deux niveaux de pouvoir : le premier national, car la fiscalité demeure une prérogative de l'État, et le second européen, dans la mesure où le système juridique européen représente le niveau où une coordination doit s'opérer. Au niveau national, les systèmes fiscaux italien et français, selon la méthode comparative, seront étudiés en détails. La comparaison juridique sera réalisée à travers la comparaison des systèmes juridiques, sur un ensemble de figures et de concepts faisant partie de ces systèmes, afin d'en saisir les similitudes et les différences¹⁰⁵⁶. Grâce à cette étude, il sera possible de vérifier si

¹⁰⁵⁴ J. E. MILNE, *Environmental taxation and the law*, Elgar publishing, Cheltenham, 2017, p. 3.

¹⁰⁵⁵ Des auteurs démontrent l'efficacité économique et environnementale de la fiscalité environnementale en faisant référence à la taxe suédoise sur le soufre, aux taxes carbone norvégiennes voir sur ce point G. SAINTENY, «*Quelle fiscalité de l'environnement?*», in *Annales des Mines*, Juillet 1998, p.5.

¹⁰⁵⁶ Sur le sujet de la comparaison juridique voir R. SACCO, *La comparaison juridique au service de la connaissance du droit*, Economica, Paris, 1991 ; P. LEGRAND, *Le droit comparé*, PUF, Paris, 1999. Sur l'utilisation de la méthode comparé en droit fiscal voir P. SELICATO, «*La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo*», in A. AMATUCCI (a cura di) *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in Onore di Andrea Amatucci*, Temis, Bogotá,

la fiscalité environnementale française a les mêmes caractéristiques que celle en vigueur en Italie.

5 Spécifications terminologiques

Pour les raisons exposées ci-dessus, ce travail étudie la fiscalité environnementale dans le cadre de ses deux composantes fondamentales, à savoir les « impôts environnementaux » et les « avantages fiscaux favorables à l'environnement ».

Étant donné que l'analyse de la fiscalité environnementale sera effectuée à la lumière d'une étude de droit comparée, il est nécessaire d'apporter des clarifications terminologiques.

Comme exposé brièvement *supra*, dans le système fiscal italien, la principale catégorie de prélèvements environnementaux est nommée « *tributo* ». Dans cette catégorie il y a les impôts, les taxes, et des autres prélèvements appelés « *contributi* »¹⁰⁵⁷. Ce *genus* « *tributo* » n'appartient pas à la tradition juridique du

2011, p. 37-86. On partage la vision de Jhering qui affirme que « Les objets de leurs connaissances, les institutions et les droits des pays diffèrent, mais la manière de les considérer et de les concevoir est identique ; les vrais juristes de tous les pays et de toutes les époques parlent la même langue », voir R. JHERING, *L'esprit du droit romain*, Marescq, Paris, 1886, p. 42.

¹⁰⁵⁷ La définition traditionnelle du « *tributo* » remonte à Giannini, il affirme que « *[i] tribut[us] si suddistinguono nelle note tre categorie delle imposte, dei tributi speciali e delle tasse: le prime sono le prestazioni le quali non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici; i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obligato* » en ce sens A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino 1956, pp. 1 ss.; *ID.*, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ème éd., Giuffrè, Milano 1965, p. 61 ss. Micheli délimite la catégorie des « *tributi* » en soutenant que « *il tributo si distingue nelle sue linee istituzionali, da un lato dalle prestazioni pecuniarie che il singolo è tenuto ad eseguire a favore dell'ente pubblico, in dipendenza di specifici rapporti con l'ente pubblico di contenuto obbligatorio, contrattuale o derivanti da atto di autorità, dall'altro dalle prestazioni pecuniarie che la legge commina come sanzioni per la violazione di date norme* », voir G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984, p. 13

système fiscal français qui présente trois principales catégories de prélèvements fiscaux : les impôts, les taxes et les redevances¹⁰⁵⁸.

L'impôt comprend les prélèvements pécuniaires obligatoires qui ne constituent pas le prix d'un service rendu¹⁰⁵⁹. La taxe est plutôt un prélèvement obligatoire qui est payé sur la base d'un service rendu non seulement par l'utilisateur réel mais aussi par celui potentiel¹⁰⁶⁰. Les redevances ne représentent pas des prélèvements obligatoires et n'ont pas de nature fiscale, mais correspondent au prix d'un service public¹⁰⁶¹.

6 Plan de travail

Dans ce dernier paragraphe, le plan de travail suivi dans cette recherche sera exposé ; il se compose de trois parties. La première partie analyse les bases historiques (chapitre 1), économiques (chapitre 2) et juridiques (chapitre 3) qui constituent le cadre de référence de la fiscalité environnementale. A travers ces trois premiers chapitres sont examinées l'existence, la justification et la consécration en droit positif du lien entre la fiscalité et l'environnement. Ensuite, à travers une approche systématique, la seconde partie de ce travail tente de tracer les frontières du concept de fiscalité environnementale. En particulier, ses deux composantes fondamentales sont examinées, c'est-à-dire les écotaxes (chapitre 1)

¹⁰⁵⁸ Ces trois catégories sont reprises dans les manuels de droit fiscal, *ex multiis* sans prétention d'exhaustivité les manuels les plus récentes M. COLLET, *Droit Fiscal*, PUF, Paris, 2019; J. GROSCLAUDE, *Droit fiscal général*, Dalloz, Paris, 2017 ; J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, collection manuel, Litec, Paris, 2016; M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 13^{ème} éd., LGDJ, Paris, 2016; C. DE LA MARDIÈRE, *Droit fiscal général*, 2^{ème} éd., Flammarion, Paris, 2015.

¹⁰⁵⁹ La définition d'impôt élaborée par Gaston Jèze, représente la plus connue et suivie par la doctrine française. Jèze affirme que «l'impôt est une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général et uniquement en raison du fait que les individus qui doivent le payer sont membres d'une communauté politique organisée», voir G. JEZE, *Cours de finances publiques*, LGDJ, Paris, 1936, p.38.

¹⁰⁶⁰ La taxe peut être définie comme la somme exigée en contrepartie des prestations offertes par un service public ou de la possibilité d'utiliser un ouvrage public, en ce sens voir J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, collection manuel, Litec, Paris, 2016, p. 77.

¹⁰⁶¹ Dans sa décision n. 76-92 L le Conseil Constitutionnel a affirmé que «la redevance peut être définie comme la somme versée par l'usager d'un service public ou d'un ouvrage public fourni par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage» Ce prix doit être proportionnel au service rendu selon la jurisprudence du Conseil d'État du 21 octobre 1988, *Syndicat national des transports aériens*.

et les dépenses fiscales environnementales (chapitre 2), en proposant une notion alternative de ces notions.

La difficulté liée à l'identification de ces notions très diffusées, qui ont fait l'objet de nombreuses définitions internationales et européennes et ont été transposées différemment dans les législations nationales, a déterminé la nécessité de procéder à travers une analyse ontologique pour identifier la structure de ces concepts, ainsi que leurs effets positifs et négatifs à prendre en compte lors de leur mise en œuvre. Le fonctionnement de la fiscalité est fortement limité par la souveraineté étatique en vigueur en matière fiscale. Le droit fiscal étant une prérogative régaliennne, les États ne sont pas facilement enclins à renoncer à leur souveraineté dans un domaine aussi délicat¹⁰⁶².

C'est pour cette raison qu'il est apparu approprié de consacrer la troisième et dernière partie de cette recherche à l'étude des limites que la fiscalité environnementale rencontre dans les systèmes juridiques nationaux français et italien (chapitre 1) et en droit fiscal européen (chapitre 2). En effet toute mesure fiscale adoptée par un État membre, que ce soit sous la forme d'une taxe ou d'une incitation fiscale environnementale, doit nécessairement prendre en compte les contraintes imposées par le respect des principes européens.

D'où la nécessité d'analyser la compatibilité de la fiscalité environnementale avec l'interdiction des aides d'État et de la libre circulation, en examinant notamment l'importante contribution de la Cour de justice dans la définition des contours de la pertinence de la justification environnementale.

¹⁰⁶² Pistone pour expliquer les rapports entre l'Union Européen et les États membres parle de «pluralismo sui generis», parce que *«due ordinamenti giuridici hanno vigenza sul territorio dell'Unione Europea e interagiscono in modo armonico nel rispetto del primato della normativa sovranazionale su quella nazionale[...]». Tuttavia, questo modello non cancella del tutto la sovranità nazionale, mantenendola nella misura in cui questa non comprometterebbe gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale. Ciò è ancor più vero in materie, quale quella tributaria, in cui non esiste una politica comune europea a carattere generale e gli Stati membri – deliberando ancora all'unanimità in sede di Consiglio dell'Unione Europea – accettano dunque di conferire all'Unione la competenza a produrre legislazione comune per attuare gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale ogniqualvolta ciò sia ritenuto necessario», voir P. PISTONE, *Diritto Tributario Europeo*, Giappichelli, Torino, 2018 p.4.*

Première partie. Les bases historiques, économiques et juridiques de la fiscalité environnementale

Cette recherche part de l'étude des fondements historiques, économiques et juridiques de la fiscalité environnementale. La première partie de ce travail est en fait articulée en trois chapitres, dans lesquels sont examinées l'existence, la justification et la consécration normative du lien entre la fiscalité et l'environnement.

Le premier chapitre (Le fondement historique de la fiscalité environnementale) étudie la genèse de la fiscalité environnementale. La première section (L'évolution du système fiscal) de ce chapitre identifie les évolutions de la conception de la fiscalité dans l'histoire¹⁰⁶³.

Dans les temps anciens, jusqu'à la Révolution française, l'impôt était l'expression de la souveraineté étatique et son but n'était pas de frapper ceux qui avaient la plus grande capacité de payer, mais ceux qui n'avaient pas la capacité de se défendre¹⁰⁶⁴. Par la suite, le versement des prélèvements fiscaux est devenu le signe de l'appartenance à la nation¹⁰⁶⁵. Et enfin on ne peut pas oublier que l'impôt

¹⁰⁶³ Pour la reconstruction de l'histoire de la fiscalité voir G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, t. I-II, Fayard, Paris, 1971 ; P. BELTRAME, L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2ème éd., PUF, Paris, 1997 ; C. DE LA MARDIÈRE, *Droit fiscal général*, 2ème éd., Flammarion, Paris, 2015 pp. 66 ss.

¹⁰⁶⁴ «Du moment où l'impôt avait pour objet, non d'attendre les plus capables de le payer, mais les plus incapables de s'en défendre, on devait être amené à cette conséquence monstrueuse de l'épargner au riche et d'en charger le pauvre», voir A. DE TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, coll. Folio, Gallimard, Paris, 1985, p. 182.

¹⁰⁶⁵ Dans l'expérience française, après la révolution de 1789, on retrouve le suffrage censitaire. La constitution française de 1793 proclamait: "Nul citoyen n'est dispensé de l'obligation honorable de contribuer aux charges publiques". Pour limiter le pouvoir d'imposition, certains ont avancé la thèse de l'impôt-échange selon laquelle le montant de l'impôt devait correspondre aux services fournis aux citoyens, tandis que d'autres préféraient le définir comme la récompense de l'assurance. À cet égard, nous devons nous souvenir de Locke et de Montesquieu. Locke a retenu la légitimité de l'impôt dès le moment où le consentement a été donné et dans la mesure où il constitue la contrepartie de la protection des biens et des libertés des contribuables, voir J. LOCKE, *Traité du gouvernement civil*, 4 éd. Flammarion, Paris, 1984, trad., David Mazel, p. 288. Montesquieu a affirmé que le contribuable renonçait à une partie de sa fortune en échange de la protection du reste de sa fortune contre le vol de la police ou le pillage de l'armée, *cf.* C.-L. MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Livre XIII, Chapitre I, Flammarion, Paris, 1989, p. 355. Certains auteurs considèrent que la tentative de légitimer la taxe est vaine, ce qui, selon leur formulation, constituerait une "exigence sociale manifeste". Sur ce point, nous renvoyons à P.

a assumé des fonctions sociales en représentant un moyen de justice et d'égalité¹⁰⁶⁶, et il est parfois même allé jusqu'à mener à bien la tâche de moraliser la société en frappant par exemple les produits de luxe¹⁰⁶⁷.

Le rôle de la fiscalité a évolué au fil du temps en fonction du concept d'État affirmé dans la société et de ses différentes formes d'intervention dans l'économie¹⁰⁶⁸. D'un côté, avec l'affirmation de l'État libéral fondé sur le postulat du « laisser-faire », l'impôt devait affecter l'économie le moins possible¹⁰⁶⁹. Cependant, cette théorie a montré toute son insuffisance au lendemain de la crise de 1929 et a cédé le pas à la conception de la finance fonctionnelle qui affirmait l'idée d'un État interventionniste, protagoniste de la politique économique et sociale¹⁰⁷⁰.

Aujourd'hui le législateur a désormais conçu l'instrument fiscal comme une « arme tactique »¹⁰⁷¹ au service d'objectifs politiques¹⁰⁷², parmi lesquels la protection de l'environnement peut trouver sa place. La doctrine retient que

BELTRAME et L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2ème éd., PUF, Paris, 1997, p. 629.

¹⁰⁶⁶ W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *L'impôt et la loi Hommage à Victor Gothot*, Liège, 1962, p. 257; L. TROTABAS et J. COTTERET, *Finances Publiques*, 4ème éd., Dalloz, Paris, 1970, p. 216.

¹⁰⁶⁷ Voir l'expérience anglaise, avec les « *assessed tax* » imposées à l'âge géorgien entre 1714 et 1830, comme la « *carriage tax* » de transport qui pesait de 1747 à 1782 sur tout moyen de transport tiré par un cheval, à l'exception des véhicules agricoles, ou la taxe des serviteurs qui, entre 1777 et 1852, pesait sur les quelque 25 000 messieurs qui employaient environ 50 000 serviteurs.

¹⁰⁶⁸ M. BARASSI, « *The notion of tax and the different types of taxes* », in B. PEETERS (dir.), *The concept of tax*, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 59.

¹⁰⁶⁹ Beaucoup d'auteurs considéraient la fiscalité comme un fardeau et cherchaient à en réduire son champ d'application. Stourm a déclaré que « l'impôt ne se justifie que par sa nécessité budgétaire. Là réside sa seule raison d'être, sa seule excuse. Le droit de puiser dans les poches des citoyens, de prélever chaque année une part de leur richesse, est un droit exorbitant par conséquent strictement limité », en ce sens voir R. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 3ème éd., Librairie Félix Alcan, Paris, 1912, p.41. L'économiste Leroy Beaulieu montre l'écho des théoriciens de la neutralité, arguant que « l'impôt porte un préjudice considérable à la société, pousse le capital et les citoyens à l'immigration et devient presque irrécouvrable », *cf.* P. LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, t. I, 3ème éd, Guillaumin, Paris, 1906, p.170.

¹⁰⁷⁰ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Paris, 1995.

¹⁰⁷¹ M. COLLET, *Droit Fiscal*, 6 éd., PUF, Paris, 2017, p. 177.

¹⁰⁷² A. G. BUEHLER, « *Ability to pay* », in *Tax Law Review*, 1, 1946, p. 258; VALCARCEL LEJEUNE, « *Aproximación al principio de igualdad tributaria* », in *Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario*, Edersa. Madrid, 1980, p. 171; A. AMATUCCI, E. GONZÁLES, « *El concepto de tributo* », in A. AMATUCCI (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, p. 6. En sens contraire à l'interventionnisme voir M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, PUF, Paris, 1956, p. 320.

l'impôt remplit trois fonctions différentes¹⁰⁷³ : le financement des dépenses publiques, la redistribution des revenus, et l'incitation des comportements des consommateurs et des entreprises.

Il en va de même des dépenses fiscales qui de plus en plus ont été utilisées pour remplir des diverses tâches¹⁰⁷⁴. Par conséquent on peut retenir que la fiscalité est devenue essentiellement un instrument d'intervention dans l'économie qui allant du recouvrement des ressources et financement des services publics, à la redistribution de la richesse, au réformisme social, agit à travers les incitations fiscales¹⁰⁷⁵. À mi-chemin entre le dirigisme et le libéralisme, l'instrument fiscal entend laisser les individus libres de choisir la voie qu'ils souhaitent retenir pour leurs affaires¹⁰⁷⁶.

La doctrine et la jurisprudence se sont intéressées aux métamorphoses opérées par la fiscalité et, dans la seconde section du premier chapitre, sont exposées les tentatives faites pour identifier un concept juridique pouvant justifier l'utilisation du droit fiscal pour poursuivre des objectifs non fiscaux. Ce phénomène d'instrumentalisation du droit fiscal se retrouve dans tous les systèmes fiscaux nationaux.

Dans le système juridique italien, il a acquis la dénomination de « *extrafiscalità* » pour désigner tous les objectifs autres que fiscaux que la mesure fiscale peut poursuivre. Ce sujet a énormément intéressé la science fiscale italienne, qui l'a accueilli favorablement, en dépit de divergences doctrinales.

¹⁰⁷³ R. AVI-YONAH, «*The three goals of taxation*», in *Tax Law Review*, vol. 60, 1, 2006, pp. 1-28 «*taxation has three goals: to raise revenue, to redistribute income and to regulate private sector activities in the directions desired by governments*».

¹⁰⁷⁴ J. P. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporaines*, PUF, Paris, 1993, p. 392; P. LALUMIÈRE, *Les finances publiques*, 8ème éd, Armand Colin, 1986, p.19.

¹⁰⁷⁵ Tournié parle de «schizophrénie» du pouvoir fiscal, voir G. TOURNIÉ, *La politique fiscale sous la Vème République*, Privat, Paris, 1985, p. 36.

¹⁰⁷⁶ F. NEUMARK, «*Impot et société*», in *Bulletin de l'Institut de Science Économique Appliquée*, 3, 1969, p. 477.

Griziotti¹⁰⁷⁷ et Pugliese¹⁰⁷⁸, en affirmant la nécessité d'une étude juridique qui tient également compte des aspects économiques, politiques et sociaux, ont soutenu la thèse favorable à l'« *extrafiscalità* ». En revanche, Giannini¹⁰⁷⁹ et Berliri¹⁰⁸⁰, sans critiquer l'existence de ce phénomène, ont montré qu'il est étranger à la dimension juridique. D'autres auteurs, dont Micheli¹⁰⁸¹ et Fichera¹⁰⁸², ont abordé la question des limites qui doivent être placées à ce concept. Dans ce contexte, l'école napolitaine¹⁰⁸³, en adhérant à l'extra-fiscalité, a commencé à s'intéresser à l'exploitation de la législation fiscale au profit des problématiques environnementales.

A l'inverse, la majorité des auteurs français se sont bornés à souligner l'existence de l'extra-fiscalité, sans la remettre en cause¹⁰⁸⁴. Selon une opinion généralement partagée, la fiscalité était dotée d'un puissant ascendant comportemental capable d'orienter la conduite des contribuables. Cet aspect comportemental a fait l'objet d'une étude approfondie de la part de Dubergé¹⁰⁸⁵, qui a élaboré la théorie de la fonction psychologique du droit fiscal. L'utilisation de la loi fiscale pour la poursuite d'objectifs dépassant la simple collecte de fond a trouvé sa consécration dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel et du Conseil d'État,

¹⁰⁷⁷ B. GRIZIOTTI, « *I principi delle entrate extra-fiscali* », in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1, 1951, pp. 122 e ss.

¹⁰⁷⁸ M. PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932.

¹⁰⁷⁹ A. D. GIANNINI, *Rapporto giuridico d'imposta*, Giappichelli, Torino, 1937, pp. 3-4.

¹⁰⁸⁰ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957.

¹⁰⁸¹ G. A. MICHELI, « *Profili critici in materia di potestà d'imposizione* », in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1, 1964, p. 3 ss.

¹⁰⁸² F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973; ID., « *L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca* », in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1, 1974, pp. 592 ss.; ID., « *Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori* », in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1, 1997, pp. 492 ss.

¹⁰⁸³ L'école napolitaine remonte à RANELLETTI O., *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928. Mais c'est Amatucci qui s'intéresse à l'environnement, voir A. AMATUCCI, « *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva* », in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, n. 1, 1975, p. 331 e ss.

¹⁰⁸⁴ Selon M. Bouvier « les incitations fiscales participent toutes de politiques interventionnistes, quelle que soit la forme qu'elles peuvent prendre. Elles font aujourd'hui partie de la batterie des moyens dont dispose l'État pour agir sur l'économie », voir M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, Paris, 1996, p. 145.

¹⁰⁸⁵ J. DUBERGE, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, PUF, Paris, 1961.

respectivement en termes de « fiscalité incitative »¹⁰⁸⁶ et « fiscalité comportementale »¹⁰⁸⁷.

Une fois établi que le droit fiscal peut être utilisé pour poursuivre des objectifs extra-fiscaux, le dernier paragraphe de ce chapitre explique le motif de l'intérêt porté à l'environnement par le législateur.

Le fondement historique de la fiscalité environnementale doit être identifié dans l'affirmation du phénomène de l'extrafiscalité. Il ressort des réflexions proposées que, dans la mesure où la règle juridique peut fonctionner selon un schéma fonctionnel, la loi fiscale peut remplir une fonction incitative ou dissuasive. Et que cette composante comportementale représente la particularité de la fiscalité environnementale.

Les mesures fiscales environnementales, libérées de la relation classique entre le prélèvement obligatoire et les exigences de trésorerie, ont été classées dans la catégorie des prélèvements extra-fiscaux. Mais, il est difficile de mettre en place exclusivement des mesures extrafiscales, car elles constituent inévitablement une source de revenu pour l'État.

Par conséquent, étant donné que la fiscalité environnementale vise à poursuivre des objectifs fiscal et extra-fiscal, bien que dans des proportions différentes, on peut en conclure qu'elles représentent un instrument permettant à l'État de remplir des fonctions autres que le financement des dépenses publiques. Le but de corriger les défaillances du marché et d'élever le niveau de protection de la

¹⁰⁸⁶ Rapport du Sénat, *Fiscalité et santé publique : état des lieux des taxes comportementales*, n. 399 du 26 février 2014, p. 12. Voir la jurisprudence du Conseil constitutionnel, décision n° 2000-441 DC, 28 décembre 2000, cons. 34; décision n° 2003-488 DC, 29 décembre 2003, Loi de finances rectificative pour 2003, cons. 9; décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, Loi de finances pour 2010, cons. 80 « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs », avec note W. MASTOR, in *ACTUALITÉ JURIDIQUE DE DROIT ADMINISTRATIF*, 2010, p. 277 ; X. MAGNON, in *Droit de l'Environnement*, 2010, p. 219.

¹⁰⁸⁷ CONSEIL D'ETAT, *Guide des outils d'action économique*, Section du rapport et des études, janvier 2017, p.3.

planète, peuvent alors être objectifs que l'Etat veut poursuivre au moyen de l'outil fiscal. Pour démontrer ce raisonnement, il convient de rappeler que la fiscalité environnementale a été initialement mise en place par les États nationaux dans une logique principalement extra-fiscale.

Malgré ce que l'on pourrait imaginer, les premières mesures fiscales environnementales ne visaient toutefois pas à protéger l'environnement, mais principalement à obtenir des ressources pour couvrir les coûts des services liés à l'environnement. On peut citer la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) mise en place en 1926. Les premières mesures fiscales limitaient l'intérêt environnemental à la fonction de prélèvement ou à la destination des recettes. Elles répondaient à des exigences distributives plutôt que d'incitation du marché¹⁰⁸⁸.

Les réflexions découlant de ce premier chapitre permettront de surmonter le mythe répandu du Fisc, en tant qu'autorité inquisitrice et coercitive n'imposant que des prélèvements obligatoires au détriment des citoyens et, par conséquent, de récupérer son rôle d'instrument de réglementation du marché, doté d'une forte composante dirigiste mais aussi sociale.

Le deuxième chapitre (Le fondement économique de la fiscalité environnementale) examine le fondement économique du lien entre fiscalité et environnement. Il est important de rappeler que, dans le domaine de l'environnement, la science économique a anticipé la science juridique en identifiant plus rapidement la relation entre le développement des systèmes économiques et l'environnement. Tout d'abord, dans la première section (L'économie et l'environnement dans la pensée économique), l'évolution de la relation entre l'environnement et l'économie est étudiée au travers des diverses écoles¹⁰⁸⁹ économiques affirmées au cours du XXème siècle.

¹⁰⁸⁸ P. PURI, «*La produzione dell'energia elettrica tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, 2014, p. 10309.

¹⁰⁸⁹ On renvoie à la définition d'école élaborée par Kuhn d'une communauté scientifique qui se reconnaît et s'est institutionnalisée autour de paradigmes méthodologiques fondateurs de la

Il est d'usage de penser que la préoccupation pour l'environnement constitue un problème assez récent. En réalité, elle trouve ses racines chez les premiers économistes. L'environnement est lié à l'économie par une relation ancienne qui a évolué en fonction des idéologies dominantes de l'époque. Leur relation est caractérisée par une orientation fluctuante, qui est passée de la symbiose de l'économie physiocratique à la neutralité de l'ère libérale, de la rivalité de l'après-guerre à la tentative de réconciliation avec l'avènement du développement durable et de l'économie verte et circulaire du début de ce troisième millénaire.

Les physiocrates¹⁰⁹⁰ identifiaient dans la nature la « *source unique de richesse* »¹⁰⁹¹. L'assimilation de la société à un organisme vivant impliquait qu'une fois la richesse créée par la terre, l'État ne devait pas en entraver la bonne circulation par des tarifs douaniers ou des contrôles des prix. Leurs idées ont constitué la base de la pensée économique libérale développée au cours des dernières années du XVIII^{ème} siècle.

Smith n'attribue pas l'origine de la richesse à la nature mais plutôt à l'intérêt personnel et égoïste de l'homme à participer aux échanges commerciaux et à sa capacité à organiser l'industrie, notamment par la division du travail¹⁰⁹². Ici il ne s'agit pas d'une force naturelle qui donne prospérité comme pour les Physiocrates mais d'une « main invisible » qui représente le mécanisme du marché. La pensée économique sera dès lors peu centrée sur le monde naturel.

Au contraire, au début du XX^{ème} siècle, à la suite de la diffusion d'une énorme confiance dans le progrès, l'environnement est complètement ignoré. L'analyse

discipline, voir R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Dalloz, Paris, 2012, p. 23 qui cite T. KUHN, *La structure des révolutions scientifiques*, Flammarion, Paris, 1983, p. 11.

¹⁰⁹⁰ La physiocratie est une école établie en France (1700 - 1758), le nom de cette école dérive du grec « *Phusis* » (nature) et « *kratos* » (pouvoir, autorité).

¹⁰⁹¹ Quesnay affirmait : « *Que le souverain et la nation ne perdent jamais de vue que la terre est l'unique source des richesses* », voir F. QUESNAY, *Le tableau économique*, Paris, 1758, ou encore Mirabeau disait que « *La terre est la mère de tous les biens* », voir V. REQUETI DE MIRABEAU, *L'ami des hommes, ou Traité de la population*, vol. 5, Lahaye, Avignon, 1759, p. 168.

¹⁰⁹² A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Londres, 1776.

économique cherchait à maximiser l'utilité des hommes. Dans les années 1970, les crises pétrolières, entre autres, ont mis définitivement en crise les idées keynésiennes¹⁰⁹³. Et enfin on analyse les théories de l'économie verte et de l'économie circulaire qui sont à la base de la nouvelle sensibilité développée à partir de la seconde moitié du XXème siècle, qui s'est affirmée à travers le concept du «développement durable»¹⁰⁹⁴.

Par la suite, la deuxième section du second chapitre (L'élaboration théorique de la fiscalité environnementale) met en évidence les raisons qui ont amené les économistes à s'intéresser davantage à la fiscalité, ainsi que les différentes approches adoptées dans le développement de la théorie de la fiscalité environnementale.

La pollution a été initialement définie comme un concept économique, intégrant une défaillance du marché en raison des externalités négatives qu'elle cause¹⁰⁹⁵.

¹⁰⁹³ J.M. KEYNES, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Mecomillan, Londres, 1936.

¹⁰⁹⁴ Le concept de développement durable trouve sa source dans le droit international à partir de la Conférence de Stockholm de 1972 sous l'égide des Nations Unies. Il a ensuite lentement pénétré dans la sphère européenne et finalement dans les systèmes juridiques nationaux qui l'ont parfois transposé dans leurs Constitutions. Cette expression apparaît pour la première fois en 1987 dans le *Rapport Brundtland* où il a été défini comme un «*processus de changement par lequel l'exploitation des ressources, l'orientation des investissements, des changements techniques et institutionnels se trouvent en harmonie et renforcent le potentiel actuel et futur de satisfaction des besoins des hommes*». Ensuite le concept de développement durable a été utilisé dans certains actes de *soft law* de la Conférence de Rio de 1992. En 1997, l'Europe l'a incluse parmi les objectifs du Traité d'Amsterdam. Pour une discussion sur la dimension internationale du développement durable, voir L. PINESCHI, «*Protection de l'environnement et aide au développement de la Conférence de Stockholm (1972) à la Conférence de Rio (1992)*», in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1993, p. 500; T. TREVES, «*Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*», in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 3-4, 1993, p.377; H. C. BUGGE, C. VOIGT (dir.), *Développement durable dans le droit international et national*, Groningue, 2008, p. 591; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 9; M. PRIEUR, *Droit de l'environnement, droit durable*, Bruylant, Bruxelles, 2014, p. 19 ss.

¹⁰⁹⁵ Sur les externalités voir R. BOURGET, «*Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*», in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n. 3, 2016, p. 282. Il affirme que «raisonnant en termes d' «externalité», Pigou considérait qu'un agent économique est responsable d'un effet externe négatif dès lors que la pollution liée à son activité génère, au détriment de la collectivité qui en supporte les effets environnementaux, un «coût social» supérieur au «coût privé» que supporte réellement l'agent pollueur». Voir aussi F. M. BATOR, «*The anatomy of market-failure*», in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 72, issue 3, 1958; W. J. BAUMOL, W. E. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1988.

Les théories économiques ont tenté d'éliminer, ou du moins de minimiser, les coûts sociaux causés à l'environnement par la pollution de l'environnement.

Les précurseurs de l'étude des externalités sont Marshall¹⁰⁹⁶ et Kapp¹⁰⁹⁷, mais c'est l'économiste Pigou¹⁰⁹⁸ qui a développé le problème des externalités. Ainsi, des outils ont été utilisés pour internaliser les coûts externes, ce qui pourrait prendre la forme d'une taxe dont le montant doit correspondre aux coûts marginaux, dont la quantification était difficile à réaliser (théorie pigouvienne), ou celle d'un échange de droits de propriété (théorème de Coase¹⁰⁹⁹).

L'application pratique compliquée de ces théories a par la suite poussé la recherche scientifique vers ce qu'on appelle les théories du « *second best* », parmi lesquelles la théorie de la recherche du niveau minimum de pollution acceptable¹¹⁰⁰. Au travers de ce nouvel objectif, l'écotaxe n'a plus été utilisée uniquement comme un outil d'internalisation des coûts environnementaux, mais surtout comme une solution permettant de défendre l'environnement en fixant le niveau de protection jugé souhaitable¹¹⁰¹.

Cet objectif semble plus conforme à l'esprit des politiques économiques et environnementales développées à la suite de la diffusion du phénomène du développement durable. Cette nouvelle stratégie ne vise plus à éliminer la pollution, mais à rechercher un équilibre entre le développement économique et la préservation de l'environnement pour les générations futures. Pour rejoindre les objectifs du développement durable, il faut aller au-delà de la taxe pigouvienne et

¹⁰⁹⁶ A. MARSHALL, *Principes d'économie politique*, Gordon & Breach, New York, 1890.

¹⁰⁹⁷ K. W. KAPP, *The Social Costs of Private Enterprise*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1950.

¹⁰⁹⁸ A. C. PIGOU, *The Economics of welfare*, 4ème éd, Londres, 1932. Sur ce point voir R. BOURGET, «*Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*», op. cit, pp. 281-293.

¹⁰⁹⁹ R. COASE, «*The problem of social cost*», in *Journal of Law and Economics*, vol. 3, n. 1, 1960, pp. 1 ss.

¹¹⁰⁰ W. BAUMOL, W. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, 1988, pp. 44-45.

¹¹⁰¹ F. OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979, p. 14.

plutôt élargir une gamme de mesures fiscales préventives et incitatives en vue de favoriser la transition vers une plus grande éco-soutenabilité.

Cependant, l'analyse de la fiscalité environnementale ne peut se limiter à une compréhension aux travers des théories économiques. C'est pourquoi après avoir analysé les théories économiques, la perspective de l'investigation change pour adopter une grille de lecture juridique, qui constitue le champ de recherche privilégié par cette thèse.

En effet, la protection de l'environnement ne peut être conçue exclusivement comme un coût. En fait, l'analyse coûts-avantages du phénomène environnemental, malgré ses fondements théoriques, n'épuise pas l'analyse qui nécessite plutôt un examen multifactoriel. Ainsi, à la suite de la généralisation du développement durable aux niveaux international et européen, la fiscalité environnementale a également perdu sa connotation principalement économique pour s'ouvrir plus largement à une perspective juridique.

Le troisième chapitre (Le fondement légal de la fiscalité environnementale) expose donc la consécration du lien entre la fiscalité et l'environnement en droit positif. Il analyse les fondements juridiques de la fiscalité environnementale en identifiant les principes sous-tendant celle-ci. Grâce aux sollicitations des institutions internationales, la fiscalité environnementale a réussi à trouver sa place dans le droit international, européen et dans les systèmes juridiques nationaux.

La première section (L'affirmation de la protection de l'environnement en droit positif) du troisième chapitre vise à illustrer le chemin qui a conduit à l'affirmation de la protection de l'environnement en droit positif.

Sont ensuite étudiées les conventions internationales consacrées aux questions environnementales, ayant catalysé la conscience de l'importance de cette problématique, et les actes de « *soft law* » qui en découlent.

Les engagements pris par l'Europe en faveur de la protection de l'écosystème naturel sont également analysés. Après l'introduction de la protection de l'environnement dans les objectifs de l'Union Européenne (art. 3 TUE), et au sein de toutes les politiques européennes (art. 11 TFUE), un titre entièrement dédié à l'environnement est apparu dans le TFUE. Ensuite, c'est le niveau de protection de l'environnement inclus dans les systèmes juridiques nationaux qui est investigué. La notion juridique de l'environnement a été consacrée tant en droit italien qu'en droit français à travers un parcours difficile d'affirmation.

Sur le plan juridique, la définition de l'environnement constitue un problème remarquable, dans la mesure où il peut avoir un sens indéterminé et protéiforme, puisqu'il est défini de manière transversale par rapport à tous les secteurs du droit. Même dans l'absence d'un fondement constitutionnel les juges italiens ont protégé le droit à l'environnement en faisant recours aux articles 9 (protection du paysage) et 32 (protection de la santé) de la Constitution italienne.

En France ce droit a acquis une nature constitutionnelle par le renvoi du Préambule de la Constitution à la Charte de l'Environnement.

À la fin de la section, on comprend que traiter l'environnement comme une marchandise avec un prix n'est plus possible, puisqu'il y a maintenant lieu de le considérer comme une valeur transversale reconnue par la Constitution, qui nécessite l'intervention d'une perspective juridique, la seule capable de résoudre le conflit entre les intérêts économiques et environnementaux par un juste équilibre des valeurs. Sous les pressions internationales, l'insuffisance de l'approche de « *command and control* » a conduit à la diffusion depuis les années 1990 de l'approche fiscale pour lutter contre les externalités provenant de la pollution¹¹⁰².

¹¹⁰² En mars 1992 parallèlement aux travaux préparatoires de la Conférence de Rio de Janeiro, l'Europe adopte le cinquième programme en matière d'environnement dans lequel elle conseille le recours aux instruments fiscaux, voir la Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er février 1993, concernant un programme communautaire de politique et d'action en matière d'environnement et de développement durable, *Programme communautaire de politique et d'action pour l'environnement et le développement durable et respectueux de l'environnement*, Journal officiel n° C 138 du 17 mai 1993 p. 0001 – 0004. Ensuite, il est adopté le Sixième Programme en 2002, voir Décision n°

La deuxième section (L'affirmation de la fiscalité environnementale en droit positif) du troisième chapitre vise à identifier des principes qui justifient la fiscalité environnementale en droit positif. Alors que les études économiques sur l'efficacité des instruments économiques pour aborder la question de l'environnement se multipliaient, l'introduction du principe du « pollueur-payeur » par l'OCDE a fortement favorisé la diffusion de la fiscalité¹¹⁰³.

L'étude de ce principe permet de comprendre sa nature ouverte, susceptible d'interprétations diverses, y compris celle qui pose la base de l'approche fiscale¹¹⁰⁴. L'analyse de la transposition du principe du « pollueur-payeur » dans les systèmes nationaux a tout d'abord mis en évidence les nombreuses divergences qui existent entre l'Italie et la France, notamment en ce qui concerne l'efficacité de son application. En effet, le principe du « pollueur-payeur » est

1600/2002/CE du Parlement européen et du Conseil du 22 juillet 2002 établissant le Sixième Programme d'action communautaire pour l'environnement, Journal officiel n° L 242 du 10/09/2002 p. 0001 – 0015. Le Septième programme est publié en 2013, voir Décision n° 1386/2013/UE du Parlement Européen et du Conseil du 20 novembre 2013 relative à un programme d'action général de l'Union pour l'environnement à l'horizon 2020 «*Bien vivre, dans les limites de notre planète*». Cela a été suivi du règlement 1293/2013/UE du 11 décembre 2013 établissant le programme d'action pour l'environnement et le climat pour la période allant du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2020.

¹¹⁰³ Dans cette recherche on a remarqué que le principe du «*pollueur payeur*» était déjà connu dans le système français avant son apparition au niveau international. En France ce principe est connu depuis 1810 sous l'appellation de compensation de dommages. En ce sens voir A. BOBIGNY REVERSO, «*Les origines de la fiscalité environnementale au XIX siècle: sur les traces du principe pollueur-payeur*», in V. FUMAROLI, S. SCHMITT (dir.), *La fiscalité environnementale*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix en Provence, 2018.

¹¹⁰⁴ L'interprétation du principe du «*pollueur payeur*», est une opération très disputée. Elle peut être à la base de l'impôt, de sanctions, de mesure de responsabilité de droit civil. Des auteurs ont privilégié une reconstruction en terme de principe d'efficacité économique, voir en ce sens voir J.-P. BARDE, *Economie et politique de l'environnement*, PUF, Paris, 1992, p. 210 ; H. SMETS, «*Le principe polluer payer, un principe économique érigé en principe du droit de l'environnement*», in *Revue générale de droit international public*, 2, 1993, p. 339-364; M. PRIEUR, *Droit de l'environnement*, 5ème éd, Dalloz, Paris, 2004, p. 145; S. DAGUET, *Payer pour polluer? La fiscalité écologique en Suisse*, PPUR, Lausanne, 2014, p. 36. C'est pour cela que l'on partage l'idée soutenue par la doctrine italienne d'une nature large du principe du «pollueur payeur», susceptible d'être interprétée de manières différentes. Amatucci affirme «*la corretta interpretazione induce a considerare il principio richiamato a "valenza aperta", perché esso può fungere da fonte per la regolamentazione di meccanismi di risarcimento del danno ambientale basati sulla responsabilità civile e ad un tempo da regolatore economico mediante l'istituzione di imposte ecologiche, valutando di volta in volta se accanto al sistema sanzionatorio si debbano assumere misure di carattere economico finanziario*», en ce sens voir F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Giannini, Napoli, 1993, p. 28; C. VERRIGNI, «*La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*», in *Rassegna Tributaria*, 5, 2003, pp. 1614 ss.

compris dans l'ordre juridique français comme une énonciation de principe dépourvu d'efficacité, peu invoqué devant les juridictions nationales¹¹⁰⁵, alors que dans l'ordre juridique italien, il constitue un principe susceptible de protection juridique, souvent utilisé par les juges nationaux. Tant que le seul intérêt de la fiscalité environnementale est l'internalisation des coûts marginaux externes, la seule base juridique est représentée par le principe du "pollueur-payeur".

Au début, ce principe était considéré comme la base légale pour justifier l'utilisation et l'adoption de prélèvements environnementaux. Avec la diffusion de l'idée de développement durable, la fiscalité s'est enrichie d'une fonction supplémentaire destinée à améliorer la situation environnementale et anticiper le niveau de protection. Pour accomplir cet objectif, de plus en plus d'avantages fiscaux étaient utilisés pour stimuler les comportements vertueux. Mais face aux avantages fiscaux pour l'environnement, la référence au principe du « pollueur-payeur » était également non-fondée, du fait qu'elle concerne principalement une perspective de sanction et de réparation.

Pour cette raison, une interprétation conjointe des principes établis dans l'article 191 du TFUE est requise. La base légale de la fiscalité environnementale sous la forme d'écotaxes ou de dépenses fiscales environnementales doit être identifiée dans l'article 191 TFUE, eu égard à la lecture du principe du « pollueur-payeur », en concordance avec les principes d'action préventive et précaution qui le précèdent¹¹⁰⁶. C'est seulement dans cet esprit que les taxes environnementales et

¹¹⁰⁵ S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ, Paris, 2014, pp. 70-71.

¹¹⁰⁶ Voir R. HERTZOG, «*Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains*», in *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, 2011, pp.149-171; E. LA SCALA, «*La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*», in V. FICARI (dir.), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 15. En sens contraire à la lecture préventive du pollueur-payeur voir N. Caruana qui affirme que « fonder la fiscalité environnementale sur le principe pollueur-payeur nous paraît remettre en cause cette vision de la fiscalité environnementale. Selon nous, retenir ce fondement revient à limiter de facto les options du législateur fiscal quant aux mesures susceptibles d'être instaurées. Cet aspect tient aux caractéristiques du principe pollueur payeur qui : 1. exclut, en principe, les dépenses fiscales, 2. conduit, en pratique, à limiter les prélèvements à l'internalisation des mesures de prévention et de lutte contre la pollution 3. si tant est que de telles mesures aient été décidées par les pouvoirs publics Dès lors, il faut distinguer le cas des dépenses fiscales de celui des dispositifs alourdissant la charge fiscale supportée par le contribuable » et encore « D'autre part, il est possible d'envisager une approche beaucoup plus extensive. Souvent invoquée dans le discours politique, celle-ci donne

les avantages fiscaux favorables à l'environnement pourront trouver leur justification juridique.

L'analyse réalisée dans cette première partie sur les bases historiques, économiques et juridiques de la fiscalité environnementale nous a permis de comprendre les raisons qui ont conduit à la diffusion de cet outil, les objectifs qui devraient en animer l'utilisation, ainsi que les principes juridiques qui le régissent.

au principe pollueur-payeur un caractère protéiforme, lui conférant tout à la fois une dimension préventive et curative. Néanmoins, une telle approche n'a pas réellement été consacrée de façon effective par les textes et nous paraît, même, potentiellement dangereuse pour le développement de la protection de l'environnement, étant très envahissante. En matière de fiscalité environnementale, le principe pollueur-payeur ne peut être envisagé que sous sa forme la plus aboutie : la définition restrictive de l'OCDE », voir N. CARUANA, *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Paris, 2015, p. 89-90.

Deuxième partie. La fiscalité environnementale à l'épreuve des catégories fiscales

La deuxième partie de cette recherche doctrinale est consacrée à l'étude des deux composants fondamentaux du concept de la fiscalité environnementale : l'écotaxe et la dépense fiscale pour l'environnement, afin d'évaluer leur compatibilité avec les catégories traditionnelles de la fiscalité.

Cette partie se compose de deux chapitres, le premier dédié à l'examen du concept de taxe environnementale, tandis que le second étudie les avantages fiscaux pour l'environnement. Ces deux chapitres sont divisés en deux sections, la première visant à la résolution des problèmes de définition et la seconde à la réalisation d'une analyse ontologique des deux concepts.

Il convient de noter que la difficulté liée à l'identification des notions généralement reconnues d'écotaxe et de dépense fiscale environnementale, qui ont fait l'objet de nombreuses définitions internationales et européennes, transposées différemment dans les législations nationales, a déterminé la nécessité de procéder par une analyse ontologique pour identifier les éléments caractéristiques de ces catégories et leurs effets positifs et négatifs à prendre en compte lors de leur mise en œuvre.

Le premier chapitre (L'analyse juridique de l'écotaxe) concerne l'examen de la taxe environnementale, qui est l'une des catégories fiscales les plus controversées en raison de l'absence de définition uniforme. Aucune unanimité ne se dégage sur ce qu'il faut entendre comme taxes environnementales. Au fil du temps, une énorme confusion terminologique a été générée, qui a alimenté la prolifération de différentes définitions fondées sur des approches et des objectifs contradictoires, aux niveaux international et national.

Jusqu'en 1996, l'OCDE a proposé une interprétation large, qui incluait tous les prélèvements ayant un objectif ou un effet sur l'environnement parmi les taxes

environnementales¹¹⁰⁷. Ainsi, à l'origine, la taxe environnementale était perçue, conformément à la vision pigouvienne, comme l'une des nombreuses mesures visant à permettre une internalisation des externalités environnementales, par l'augmentation du coût des produits ou activités polluants et ayant une fonction environnementale extérieure à l'assiette fiscale.

Par la suite, la notion de taxe environnementale a connu une forte évolution au niveau européen, où la nécessité de placer l'environnement dans l'assiette fiscale a été ressentie. La Commission européenne a en effet identifié la notion de taxe environnementale dans les prélèvements dont l'assiette fiscale est constituée d'une quantité physique ayant un impact négatif démontré sur l'environnement¹¹⁰⁸.

La figure de l'écotaxe décrite aux niveaux international et européen doit être caractérisée par une relation directe entre l'environnement et l'un des éléments constituant le prélèvement, traditionnellement l'assiette fiscale. L'assiette fiscale doit être constituée d'une unité physique potentiellement capable de causer des dommages environnementaux supportable et réversible.

Cette définition traduit la tentative de donner plus de sécurité juridique à la notion en question. Mais, les espoirs se sont avérés rapidement vains, en raison des nombreuses difficultés rencontrées pour identifier les bases d'imposition répondant aux exigences requises. Dans la pratique, les États nationaux ont continué à introduire des taxes environnementales pour lesquelles la dimension environnementale était dans la finalité ou dans la destination des recettes, et non dans l'assiette.

En plus, comme il le sera démontré, la définition internationale manque d'effectivité dans la protection de l'environnement, car elle n'exige pas que la taxe

¹¹⁰⁷ OCDE, *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, Paris, 1996, p. 9.

¹¹⁰⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, *Manual: Statistics on Environmental taxes*, 28 Juillet 1996, p. 3.

produise des effets positifs sur l'environnement¹¹⁰⁹. Cette dérive est évidente dans certains types de prélèvements inclus dans la catégorie européenne de taxes environnementales, comme par exemple les accises¹¹¹⁰. C'est pour cela qu'il semble approprié de soutenir la nécessité de procéder à une inversion de tendance, qui envisage le retour à un concept d'écotaxe plus large axé sur l'efficacité environnementale¹¹¹¹.

L'analyse ontologique de la taxe environnementale nous permet de comprendre ses particularités. La taxe environnementale ne répond pas aux mêmes exigences que la fiscalité traditionnelle.

Comme l'on a vu dans la première partie de ce travail, la fiscalité traditionnelle a pour but principal d'augmenter les recettes de l'État, tout en assurant la neutralité du comportement. Au contraire, les taxes environnementales ont pour objectif principal de diriger le comportement des acteurs économiques, et seulement ensuite de collecter des ressources.

Le fait générateur de l'écotaxe étant la pollution, son assiette fiscale devrait correspondre à la quantité de pollution, qui est difficile à mesurer, en particulier quand elle est constituée d'émissions. N'étant spécifiquement pas liée à l'environnement son assiette devrait être stable pour garantir la sécurité juridique.

Pour ce faire, les États comme la France et l'Italie, qui ont accueilli la définition européenne, continuent à utiliser le plus souvent des taxes extrafiscales : l'environnement est confiné dans le motif de leur institution qui vise à protéger

¹¹⁰⁹ C. SOARES, «*Environmental tax: the weakening of a powerful theoretical concept*», in J. MILNE, H. ASHIABOR, K. DEKETELAERE, L. KREISER (dir.), *Critical Issues in Environmental taxation: international and comparative perspectives*, Oxford New York, 2005, pp. 44-46.

¹¹¹⁰ Sur la fiscalité environnementale voir M. VILLAR, P. PISTONE (dir.), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016; M. VILLAR (dir.) *State aid taxation and energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017.

¹¹¹¹ F. PITRONE, «*Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union*», in *Bulletin for International Taxation*, Janvier 2015, pp. 58-64; E. GIL, «*Mismatches in the Concept of Environmental Taxes*», in *WU International Taxation Research Paper Series* n. 2, 2015, p. 4.

l'environnement, ou dans l'utilisation de leurs revenus qui sont affectés à l'environnement. Par conséquent limiter la notion d'écotaxe seulement aux taxes avec une assiette spécifiquement liée à l'environnement résulte très difficile dans la réalisation pratique et, de plus, ne garantit pas l'efficacité environnementale.

Si on examine la structure de l'écotaxe, elle pourrait avoir soit la forme d'un impôt, soit celle d'une taxe, mais cette recherche privilégie une reconstruction en termes d'impôt¹¹¹². Tout d'abord, la taxe serait contraire à la logique qui est à la base de notre lecture large du principe du « pollueur-payeur », s'appliquant non seulement aux activités de réparation, mais aussi aux mesures fiscales préventives. Concevoir l'écotaxe en tant que taxe signifie attribuer au principe du « pollueur-payeur » une fonction exclusivement réparatrice et non de prévention, en contradiction avec la tendance qui s'est affirmée au niveau international avec l'idée du développement durable.

La reconstruction conceptuelle en terme de taxe limite le champ d'application des écotaxes aux dommages environnementaux fournis d'un service de réhabilitation spécifique, excluant toutes les hypothèses pour lesquelles il n'existe pas de service spécifique, telles que les émissions polluantes, et limiterait les ressources pouvant être utilisées à celles résultant de la correspondance avec le service demandé et utilisé par le contribuable, sans remplir le caractère incitatif indispensable à l'efficacité de la fiscalité environnementale.

D'autres aspects sont également à tenir en compte quant aux effets de l'écotaxe. Certains auteurs ont soutenu que la fiscalité environnementale est un oxymore ou une contradiction *in terminis*, du fait de l'impossibilité de concilier les exigences fiscales et la protection de l'environnement. Le lecteur pourrait partager cette idée si nous nous limitons à une appréciation économique, car une taxe

¹¹¹² Une précision est nécessaire à ce stade. Cette recherche a adopté un concept large de fiscalité environnementale pour faire face à complexité des problèmes environnementaux. Toutefois, parmi les prélèvements fiscaux environnementaux, la forme privilégiée par nous serait l'impôt, pour les raisons exposées ci-dessous. Il n'est pas exclu qu'il y ait des situations dans lesquelles la taxe peut être considérée comme plus efficace que l'impôt, et nous n'excluons pas que parmi les instruments fiscaux il y ait la taxe, mais selon le concept de fiscalité que nous avons adopté, nous considérons l'impôt comme la catégorie la plus appropriée pour l'écotaxe.

environnementale est économiquement efficace. Toutefois, lorsqu'elle dissuade les comportements polluants, les recettes se réduisent. C'est pour cette raison que les États, afin de garantir des ressources stables, utilisent des taxes environnementales peu incitatives.

En réalité ces objections ne sont pas insurmontables. L'effet d'incitation produit des effets à long terme, ce qui peut donner au législateur la possibilité d'adapter le système fiscal de manière appropriée, en introduisant de nouvelles taxes sur d'autres produits polluants et en évitant de réduire les recettes de l'État. De plus, l'objectif n'est pas toujours d'éliminer complètement l'existence de la pollution. Dans la plupart des cas, l'objectif à atteindre n'est pas la suppression de la pollution, mais plutôt de responsabiliser les consommateurs et les producteurs en vue d'une utilisation plus efficace des ressources naturelles et des biens et/ou produits polluants tout en générant des ressources pour améliorer l'état environnemental de la planète¹¹¹³, réduire les problèmes d'équité¹¹¹⁴ liés aux écotaxes, ou pour réaliser le célèbre double dividende¹¹¹⁵.

¹¹¹³ En ce sens voir, G. SAINTENY, *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, Paris, 2012, p. 32.

¹¹¹⁴ Bugge a affirmé que «*The effect of the PPP as a principle of internalization of costs becomes its caricature. Those who can pay may pollute, most of the environmental effect of taxes is achieved through the sacrifices of the poorest segment of the population*», voir H. C. BUGGE, «*The polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts*», in J. EBBESSON, P. OKOWA (dir.), *Environmental Law and Justice in Context*, op. cit., p. 417; KATRI KOSONEN, «*Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*», in *European Commission Taxation Papers*, Working Paper n. 32, Luxembourg, 2012.

¹¹¹⁵ Sur la théorie du double dividende, il existe une vaste doctrine, favorable et contraire; sans prétention d'exhaustivité voir L.H. GOULDER, «*Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide*», in *International Tax and Public Finance*, 2, 1995, pp. 157 ss.; W.E. OATES, «*Green taxes: can we protect the environment and improve the tax system at the same time?*», in *Southern Economic Journal*, vol 61, n. 4, 1995, pp. 915 ss.; OCSE, *Environmental fiscal reform for poverty reduction*, Paris, 2005; A. MAJOCCHI, «*Green fiscal reform and employment: A survey*», in *Environmental and Resource Economics*, 1996, vol. 8, issue 4, pp. 375-397; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental tax in Europe: implications for income distribution*, Copenhagen, 16, 2011; P. EKINS et S. SPECK, *Environmental taxes and ETRs in Europe: The current situation and a review of the modeling literature*, Oxford New York, 2011; P. BELTRAME et F. BIN, «*La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord: un exemple de politique fiscale concertée*», in *Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Economica, Paris, 2011, p. 31.

Le résultat de cette analyse nous amène à revisiter le concept de taxe environnementale en prenant en compte la question de son efficacité environnementale¹¹¹⁶. En ce sens, il conviendrait :

1. un élément structurel (l'assiette) ou fonctionnel (l'objectif ou la destination des revenus) avec l'environnement;
2. un caractère incitatif en vue d'améliorer la protection de l'environnement.

Ce raisonnement démontre qu'il est possible de concevoir un impôt environnemental dont l'objectif serait la protection de l'environnement et qui serait durable du point de vue des exigences des budgets publics et de l'équité sociale.

Pour progresser dans le domaine de la protection de l'environnement, face à la complexité du défi de la transition verte, il faut utiliser une pluralité d'outils fiscaux. C'est pourquoi, après avoir analysé le mécanisme dissuasif que sont les écotaxes, le deuxième chapitre (L'analyse juridique des dépenses fiscales environnementale) est consacré à l'analyse des avantages fiscaux pour l'environnement qui, dans le régime italien, sont nommés « *agevolazioni fiscali ambientali* »¹¹¹⁷, alors que, dans le système français, ils prennent le nom de « dépenses ou niches environnementales »¹¹¹⁸.

¹¹¹⁶ F. PITRONE, «Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union», in *Bulletin for International Taxation*, Janvier 2015, pp. 58-64; E. GIL, «Mismatches in the Concept of Environmental Taxes», in *WU International Taxation Research Paper Series* n. 2, 2015, p. 4.

¹¹¹⁷ La question de la définition du concept de « *agevolazioni fiscali* » constitue un sujet très controversé par la doctrine italienne. Sur ce point l'explication de Fiorentino sur l'impossibilité de reconstruire une définition normative est très claire « *Per quanto concerne la nozione di agevolazione fiscale si è già anticipato che non vi è un riferimento normativo dal quale far partire l'indagine. Anzi va detto subito che è inutile tentare oggi, così come è stato in passato, una qualche forma di ricostruzione istituzionale fondando l'approccio esegetico alla stregua di una analisi normativa, vista l'assoluta perdurante imprecisione del legislatore nel definire le diverse fattispecie sottrattive del carico tributario. Si pensi, a titolo di esempio, allo stesso disinvolto e fungibile utilizzo dei termini esenzione e esclusione, al contrario tradizionalmente riferibili a misure sottrattive affatto diverse (la prima di tipo agevolativo, la seconda coerente e funzionale con la finalità propria perseguita dal tributo)* », voir S. FIORENTINO, «Agevolazioni fiscali e nozione di aiuto di Stato», in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 375-403. En ce sens, voir aussi M. BASILAVECCHIA, «Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)», in *Rassegna Tributaria*, 2, 2002, p. 425; L. DEL FEDERICO, «Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario», in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 3,

En l'absence d'une définition généralement acceptée de dépense fiscale environnementale, nous allons dans un premier temps tenter de circonscrire la notion de « dépense fiscale », en examinant les diverses tentatives menées aux niveaux international et européen, ainsi que les différentes approches nationales, et ensuite les transposer dans le domaine de l'environnement.

Le concept de dépense fiscale a longtemps été exclu de la recherche juridique, alors que de nombreuses études économiques et financières ont été réalisées. Après avoir examiné les définitions de l'OCDE et du FMI, notre analyse s'intéresse à la difficulté de parvenir à une définition généralement reconnue de dépense fiscale, car il s'agit d'un concept qui varie selon le système de référence sélectionné¹¹¹⁹. Bien que consciente du fait que la définition de la Cour de justice ne vise que les aides fiscales aux entreprises, cette recherche a adhéré à l'approche pragmatique européenne développée en matière d'aides d'État. En conséquence, en citant la jurisprudence européenne, sont considérés avantage fiscaux les mesures qui réduisent la charge fiscale des entreprises¹¹²⁰.

Néanmoins, cette approche jurisprudentielle se révèle insuffisante pour notre recherche, car il demeure encore des allègements fiscaux dommageables pour l'environnement. Il suffit de penser à l'énorme problème des subventions nuisibles à l'environnement, le soi-disant «*Environmentally Harmful Subsidies*» (EHS), que l'on trouve dans tous les systèmes fiscaux nationaux. La réforme ou la suppression de ces subventions pourrait non seulement accroître l'efficacité

2006, p. ; S. LA ROSA, «*Le agevolazioni tributarie*», in A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994, p. 406 ; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 41,

¹¹¹⁸ CONSEIL DES IMPOTS, «*La fiscalité dérogatoire*», in XXIème Rapport au Président de la République, Paris, 2003 ; S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Paris, 2014 ; COUR DES COMPTE, «*L'effcience des dépenses fiscales relatives au développement durable*», Communication à la Commission des Finances du Sénat, septembre 2016 ; V. FUMAROLI, S. SCHMITT (dir.), *La fiscalité environnementale*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix en Provence, 2018.

¹¹¹⁹ OCSE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris, 2010.

¹¹²⁰ *Ex multiis* CJUE, 2 juillet 1974, *Italie c. Commission*, C-173/73; CJUE 15 mars 1994, C-387/92, *affaire Banco Exterior*; CJUE 17 juin 1999, C-295/97, *affaire Piaggio*; CJUE 22 novembre 2001, C-295/00, *affaire Ferrino*.

économique et réduire les dépenses publiques, mais également améliorer l'environnement¹¹²¹.

La seconde section du deuxième chapitre (L'analyse ontologique de l'écotaxe) concerne une analyse ontologique visant à identifier les caractéristiques de dépenses fiscales pour l'environnement, ainsi que ses principales formes et effets négatifs. En ce qui concerne les mesures d'incitation fiscale, la pertinence que l'avantage doit revêtir pour la conception de la fiscalité au service de l'environnement est également importante. Les mesures fiscales sont efficaces du point de vue de l'environnement lorsque leur action incitative ont un effet positif sur l'environnement, c'est-à-dire lorsqu'elles peuvent modifier le comportement des particuliers et des entreprises, dans le sens d'une utilisation plus rationnelle des ressources. Elles diminuent le coût d'utilisation de certains services ou produits, qui sont moins polluants ou lorsqu'un investissement en recherche et développement permet d'améliorer leur impact environnemental.

En dépit de l'opinion actuelle, les avantages fiscaux pour l'environnement présentent de nombreux inconvénients qui risquent de modifier le rapport coûts / avantages. Le « *rebound effect* », les « *free-riders* », ou les subventions inverses sont les principaux problèmes que le législateur doit prendre en compte lors de leur introduction. Cependant, ces mesures de facilitation ont le mérite de constituer un catalyseur fondamental pour le développement de l'innovation, surtout dans la phase initiale. Le mettant en œuvre, l'État brésilien a fait preuve d'une grande force d'innovation dans le financement de la révolution verte. Celle-ci a produit des résultats importants non seulement du point du développement du pays, mais aussi du point de vue écologique, en plaçant le Brésil parmi les pays avec le plus haut niveau d'énergie de sources renouvelables¹¹²².

¹¹²¹ J.P. BARDE, O. HONKATUKIA, *Environmentally Harmful Subsidies*, ERE 2003 Yearbook, Paris, 2003, pp. 1-27.

¹¹²² M. MAZZUCATO, *Lo Stato innovatore*, Laterza Roma, 2018, p. 159 ss.

Troisième partie. La fiscalité environnementale à l'épreuve des principes du droit fiscal national et européen

Le fonctionnement de la fiscalité est fortement limité par la souveraineté étatique en vigueur en matière fiscale. Le droit fiscal est une prérogative des États qui ne veulent pas renoncer à leur souveraineté dans un domaine aussi régalien¹¹²³. C'est pour cette raison qu'il est apparu approprié de dédier la troisième et dernière partie de cette recherche doctorale à l'étude des principes du droit fiscal national et européen qui peuvent réduire la portée de la fiscalité environnementale.

Le premier chapitre (La fiscalité environnementale et les limites du droit fiscal national) concerne l'analyse des principes fiscaux nationaux, tandis que le second (La fiscalité environnementale et les limites du droit européen) aborde la perspective européenne.

Dans le premier chapitre, nous examinerons la compatibilité des taxes environnementales avec les principes fiscaux italiens (section 1) et français (section 2). La doctrine italienne a distingué deux catégories d'écotaxes : la première nommée « *tributi con finalità ambientale* », composée par des impôts traditionnels ayant pour but la protection de l'environnement, ou dont les revenus sont affectés à l'environnement ; la seconde nommée « *tributo ambientale in senso stretto* », qui dans la tentative de répondre aux instructions européennes, est composée par des impôts dont l'assiette est une unité physique (ou une valeur de substitution à une unité physique) d'une chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement. Cette seconde catégorie a longtemps été jugée incompatible avec le principe constitutionnel de capacité contributive prévu à l'art. 53 de la Constitution italienne, compte tenu de la difficulté d'identifier dans la pollution, un fait manifestant une capacité économiquement évaluable.

¹¹²³ M. CHRÉTIEN, «À la recherche du droit international fiscal», in *Revue Internationale de droit comparé*, 11-2, 1959, pp. 441-444; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 3.

Pour cette raison, dans la première section (La fiscalité environnementale à l'épreuve des principes du droit fiscal italien) du chapitre 1 sont analysées les différentes interprétations relatives à la faculté contributive¹¹²⁴, pour déterminer si le facteur environnemental peut être inclus parmi les faits générateurs de l'impôt et dans quelle mesure. En adhérant à la lecture plus progressiste de la capacité contributive¹¹²⁵, qui la considère comme un critère de répartition de la charge

¹¹²⁴ Plusieurs auteurs ont analysé le principe de capacité contributive, voir *ex multis*, I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Utet, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968; M. LOGOZZO, «Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria», in *Bollettino Tributario d'Informazione*, n. 22, 1990, p. 1655 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; *ID.*, «La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale», in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1999, pp. 1757 ss.; F. MOSCHETTI, «La capacità contributiva», in A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 223 ss.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2000; *ID.*, *Fisco e Costituzione*, vol. I, Milano, 1987; *ID.*, *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993; GALLO, *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011; *ID.*, «L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva», in *Rassegna Tributaria*, 1, 2013, pp. 499 e ss. Une partie de la doctrine a interprété le principe de capacité contributive au sens traditionnel, voir E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, G. FALSITTA, «Aspetti e problemi dell'Irap», in *Rivista di Diritto Tributario*, 1, 1997, pp. 500 ss.; *ID.*, «Il doppio concetto di capacità contributiva», in *Rivista di Diritto Tributario*, 7-8, 2004, pp. 889 ss.; *ID.*, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, passim; *ID.*, «Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione», in *Rivista di Diritto Tributario*, 1, 2009, pp. 98 ss. dans ce dernier article Falsitta montre, par des recherches historiographiques, que la capacité contributive a été conçue comme l'équivalent de moyens permettant de payer les impôts; E. DE MITA, «Irap e Irpef, fantasia e acrobazie», in *Il Sole 24 ore*, 15 ottobre 1997; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 40; F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973 pp. 59-95; G. GAFFURI, «La compatibilità dell'imposta sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione», in *Rivista di Diritto Tributario*, 1, 1999, pp. 843 ss.; *ID.*, «Ancora dell'attitudine alla contribuzione», in *Rassegna Tributaria*, 5, 2013, pp. 975 ss.; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, Il Mulino, 2014.

¹¹²⁵ Les fondements de la vision solidaire de la capacité contributive remontent aux théories sur la cause appliquées par Saint Thomas d'Aquin, en ce sens voir A. AMATUCCI, «Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino», in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2013, pp. 477 ss. Parmi les partisans de la conception plus progressiste de la capacité contributive voir, S. F. COSCIANI, «Attualità e declino del principio di capacità contributiva», in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7/8, 2004, pp. 823 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 145 ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 243 ss.; F. GALLO, «Profili critici della tassazione ambientale», in *Rassegna Tributaria*, 2, 2010, pp. 303 ss.; M. BASILAVECCHIA, «Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta», in *Rassegna Tributaria*, 1, 2002, pp. 310-311; A. FEDELE, «La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana», in L. PERRONE, A. BERLIRI (dir.), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, ESI, Napoli-Roma, 2006, pp. 1 ss.; F. MOSCHETTI, «Il principio di capacità contributiva, espressione

fiscale, on arrive à justifier l'imposition environnementale en vertu de l'article 53 de la Constitution italienne. On admet des impôts sur la fabrication ou la consommation, dont le montant est proportionnel aux dommages environnementaux causés. La production ou la consommation est prise en considération en tant que production ou consommation de dommages environnementaux, dont le coût doit être partagé entre les entreprises associées.

En d'autres termes, pour les impôts environnementaux au sens strict, la pollution devient le paramètre de calcul de l'impôt, tandis que l'activité économique génératrice de pollution constitue son assiette. Par conséquent le problème de la nature économique de la matière imposable qui doit être à la base de l'impôt environnementale est donc résolu. L'utilisation des produits polluants justifie un plus haut niveau d'imposition, par rapport à la production ou consommation en termes de marché, à condition que le choix du législateur soit toujours cohérent et rationnel¹¹²⁶. Chaque fois que le montant de l'écotaxe sera paramétré, sur la base de résultats techniques et scientifiques objectifs, en fonction de la pollution déterminée par le produit polluant consommé, cette imposition répondra à l'exigence de protection de l'environnement et sera donc considérée conforme aux valeurs constitutionnelles de rationalité et de cohérence¹¹²⁷.

Par la suite la recherche entend examiner les dépenses fiscales nommées dans le système juridique italien « *agevolazioni fiscali ambientali* » et leur compatibilité

di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e comunità», in L. PERRONE, A. BERLIRI (dir.), Diritto tributario e Corte Costituzionale, ESI, Napoli-Roma, 2006, pp. 39 e ss.; L.F. NATOLI, A. BUCCISANO, «Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali», in Rivista di Diritto Tributario Internazionale, 2-3, 2004, pp. 433 ss.; A. FEDELE, L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva, Cedam, Padova, 2014, pp. 3-12; F. GALLO, «Nuove espressioni di capacità contributiva», in Rassegna Tributaria, 4, 2015, p.780.

¹¹²⁶ F. GALLO, F. MARCHETTI, «I presupposti della tassazione ambientale», in Rassegna Tributaria, n. 1, 1999, p.145; R. AFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, op. cit., p. 76.

¹¹²⁷ Selon la Cour Constitutionnelle italienne «*Oltre ad essere espressivi di potenzialità economica, nella scelta del presupposto, il legislatore valuta la sua congruità e coerenza con altri principi costituzionali e non, presenti nell'ordinamento nel momento storico considerato*», voir décision 26 mars 1980, n° 42. Sur ce point voir aussi les articles de la doctrine, *ex multis* G. MARONGIU, «Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1, 1985, pp. 6 ss.; S. LA ROSA, «Costituzione, Corte costituzionale e ordinamento tributario», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1, 1985, pp. 233 ss.; R. SCHIAVOLIN, «Il "new deal" della Corte costituzionale», in *Rassegna Tributaria*, 2, 1988, pp. 504 ss.

avec les articles 3, 23 et 53 de la Constitution italienne. En première instance on refuse la théorie qui n'incluait pas cette catégorie dans le système fiscal. Les avantages fiscaux étant, par définition, l'expression d'exigences extra-fiscales qui en justifient leur création, ont été considérées par certains auteurs comme externes au champ d'application du droit fiscal¹¹²⁸. Pour autant, la multiplication des tâches assignées à l'État a toutefois conduit à un rapprochement des profils de la fiscalité et de l'extra-fiscalité jusqu'à ce qu'ils soient indissociables¹¹²⁹.

En outre, si l'on adhère à l'approche pragmatique européenne, qui considère les effets plutôt que leur nature de dérogation, l'avantage fiscal est également pris en compte au sein du système juridique. Puisque il est considéré comme une mesure entraînant une réduction de la charge fiscale en faveur des biens et activités moins polluantes, il fera partie du système juridique fiscal¹¹³⁰.

Etant donné, comme on l'a déjà vu dans la première partie, que l'environnement constitue une valeur transversale reconnue par l'ordre constitutionnelle¹¹³¹, l'avantage fiscal accordé en faveur de l'environnement doit être considéré une

¹¹²⁸ Basilavecchia a affirmé que «*l'atteggiamento originario della dottrina tributaristica rispetto ai fenomeni in esame è stato, se non di rigetto, quanto meno di forte svalorizzazione, proprio assumendo come punto di partenza l'attinenza della materia ai soli aspetti "impositivi" in senso stretto*», voir M. BASILAVECCHIA, «*Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*», in *Rassegna Tributaria* 2, 2002 p. 421-422.

¹¹²⁹ Plus récemment, la plus part des auteurs ont affirmé que les avantages fiscaux font partie du droit fiscal en tant qu'éléments négatifs qui complètent la discipline fiscale. En ce sens on rappelle l'opinion de D'Amati qui soutenait que les exemptions intégraient la discipline fiscale, voir, N. D'AMATI, «*Agevolazioni ed esenzioni tributarie*», in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendis I, Torino, 1980 pp. 153 ss. Cette idée a été reprise par Basilavecchia qui affirmait que «*sebbene dunque fuorviante e indebitamente restrittivo espungere dalla materia temi che costituiscono il completamente ineludibile della disciplina del tributo, e che, a livello normativo, non hanno altra fonte se non disposizioni di carattere tributario*», voir M. BASILAVECCHIA, «*Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*», op. cit., p. 425; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 32 ss.

¹¹³⁰ Pour arriver à cette conclusion on a suivi l'approche de Fiorentino sur les «*agevolazione fiscale*» et on l'a utilisé par rapport aux aides fiscales environnementales. Fiorentino considère «*agevolazione fiscale ogni misura sottrattiva espressiva di una finalità diversa da quella propria del tributo e che, pertanto implichi una deroga al normale funzionamento dello stesso*», en ce sens S. FIORENTINO, «*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*», in M. INGROSSO, G. TESAURO (dir.), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, p. 391.

¹¹³¹ Voir D. PORENA, «*L'ambiente come materia nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: "solidificazione" del valore ed ulteriore "giro di vite" sulla competenza regionale*», sur la Revue électronique *Federalismi.it*, 4 février 2009; V. GUIDO, «*I tributi ambientali*», in V. FICARI, G. SCANU (dir.), *Tourism Taxation*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 294.

mesure légitime au niveau constitutionnel à condition qu'il soit cohérent et proportionné.

À la lumière de l'examen effectué, on peut affirmer que la fiscalité environnementale n'est pas empêchée par les principes constitutionnels en vigueur dans le système fiscal italien. Cependant, il faut admettre que, pour justifier l'écotaxe au sens strict, le principe de la capacité contributive tend à faiblir, en faveur d'une lecture plus progressiste.

La deuxième section du premier chapitre (La fiscalité environnementale à l'épreuve des principes du droit fiscal français) aborde l'examen des points de friction de la fiscalité environnementale avec les principes du droit fiscal français, parmi lesquels la légalité, l'égalité, la faculté contributive et l'affectation des recettes. La limite la plus importante est constituée par l'égalité devant la loi fiscale, qui a été la raison que le Conseil Constitutionnel a retenue pour censure de plusieurs mesures fiscales environnementales, comme par exemple la taxe carbone¹¹³². Malgré la présence dans les deux systèmes des mêmes principes, cette analyse comparative permet de mener une série de réflexions intéressantes sur la différente évolution doctrinale et jurisprudentielle concernant la fiscalité environnementale en Italie et en France.

Contrairement à l'expérience italienne, les auteurs français se concentrent tout d'abord sur la fiscalité environnementale, entendue comme l'ensemble des prélèvements et dépenses liés à l'environnement, tandis que cette approche fiscale générale constitue une nouveauté récente en Italie¹¹³³. En ce qui concerne les prélèvements, ils soutient une vision large du phénomène fiscal, comprenant

¹¹³² Conseil Constitutionnel, décision 29 décembre 2009, n° 599 cons. 80 aux termes desquelles «le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs », avec note W. MASTOR, «*La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort et d'une renaissance ? annoncée*», in *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 5, 2010, pp. 277-282; X. MAGNON, «*De la possibilité d'une contribution carbone : entre censure constitutionnelle, contraintes communautaires et concurrence internationale*», in *Droit de l'Environnement*, 180, 2010, pp. 219-224.

¹¹³³ Comme on l'a déjà expliqué dans l'introduction de cette recherche.

«l'ensemble des impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles » et les dépenses fiscales favorables à l'environnement¹¹³⁴.

Dans l'ordre juridique français, la doctrine ne met pas en doute le respect de la capacité contributive des écotaxes, mais ses recherches ont été principalement axées sur le principe de l'égalité devant l'impôt¹¹³⁵. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a précisé «qu'il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables¹¹³⁶». Le législateur représente le gardien de la cohérence d'ensemble du système fiscal, tandis que le Conseil Constitutionnel s'en tient à la cohérence interne de la mesure fiscale environnementale¹¹³⁷.

Le principe d'égalité devant l'impôt n'empêche pas la création de taxes dissuasives ou de mécanismes de promotion des comportements des contribuables, «compatibles avec un intérêt général, à condition que les règles établies à cet effet soient justifiées à la lumière de ces objectifs»¹¹³⁸. Puisque la protection de

¹¹³⁴ MINISTÈRE DE L'ENVIRONNEMENT, *La fiscalité environnementale en France: un état des lieux*, Service de l'économie, de l'évaluation et de l'intégration du développement durable, janvier 2017, p. 6.

¹¹³⁵ B. CASTAGNÈDE, «Le contrôle du Conseil constitutionnel d'égalité fiscale», in *Les Petites Affiches*, 86, 2001, p. 4; O. FOUQUET, «Conseil Constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt», in *Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 33, 2011, pp 7-13; S. COTTIN et D. RIBES, «Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel. Observations sur la décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, Loi de finances rectificative pour 2000», in *Revue de la recherche juridique droit prospectif*, 88, 2001, pp. 659 - 689 ; S. CAUDAL, «Un nouvel obstacle pour l'écotaxe sur l'énergie. Commentaire de l'extrait de la décision du Conseil constitutionnel n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, concernant l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'énergie», in *Revue Juridique de l'Environnement*, 2, 2001, p. 215-230 ; G. SAINTENY, «La dimension fiscale des politiques environnementales en France», in *Revue Française de Finances Publiques*, 114, avril 2011, pp. 83-97 ; R. HERTZOG, «Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains», in *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, 2011, pp. 149-171.

¹¹³⁶ Conseil Constitutionnel, décision 3 juillet 1986, n° 209, in *Droit fiscal*, n. 30, 1986, p. 1405.

¹¹³⁷ F. BIN, «Les bases constitutionnelles incertaines du droit fiscal de l'environnement», in V. FUMAROLI et S. SCHMITT (dir.), *La fiscalité environnementale entre attentes, doutes et pragmatisme*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2018, p. 115.

¹¹³⁸ Conseil Constitutionnel, 28 décembre 2000, n° 441, par. 34 « Considérant qu'il ressort tant de l'exposé des motifs de la loi déferée que des débats parlementaires à l'issue desquels a été adopté

l'environnement constitue un intérêt général digne de protection selon les membres du Conseil Constitutionnel, le recours à la fiscalité de l'environnement a été jugé compatible avec l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et des Citoyens (DDHC), alors même qu'il repose sur des critères de répartition différents de la capacité contributive.

Un contrôle de rationalité concernant la logique de différenciation utilisée par le législateur est délégué aux juges constitutionnels, afin de vérifier la cohérence de la mesure par rapport à l'objectif poursuivi. Bien que l'évaluation du Conseil Constitutionnel ne puisse aller jusqu'à modifier la volonté du législateur, à moins qu'elle ne soit manifestement inappropriée par rapport à l'objectif établi, il y a eu des violations de l'article 13 DDHC. Tel était le cas, nous venons d'évoquer de la taxe carbone, jugée contraire au principe de l'égalité devant l'impôt en raison du nombre élevé des réductions d'impôt ayant permis d'exempter près de 93% des émissions industrielles françaises et la quasi-totalité de celles provenant des transports aériens¹¹³⁹.

Comme pour l'expérience italienne, malgré les différences que nous avons mises en exergue, on peut donc affirmer que les principes fiscaux français n'empêchent pas la création de mesures fiscales environnementales, à condition qu'elles soient rationnelles et cohérentes avec les buts poursuivis. Cette analyse juridique nous amène à retenir que la fiscalité environnementale trouve ses bases dans les principes fiscaux nationaux.

Par contre des limites à la mise en œuvre de la fiscalité environnementale peuvent s'imposer au niveau du droit européen. L'introduction des écotaxes ou

l'article 37 que l'objectif de la mesure est, dans le cadre des engagements internationaux de la France, de renforcer la lutte contre l'effet serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt».

¹¹³⁹ Conseil Constitutionnel, décision 29 décembre 2009, n° 599.

d'avantages fiscaux à certaines entreprises peut fausser la concurrence ou empêcher la création du marché intérieur¹¹⁴⁰.

Les craintes en termes de perte de compétitivité expliquent la réticence de certains États à recourir davantage à ce type de fiscalité. Par conséquent, le deuxième chapitre (La fiscalité environnementale et les limites du droit européen) de la troisième partie de ce travail examine les principes européens pouvant entrer en conflit avec la fiscalité environnementale. La validité des mesures fiscales environnementales devra être appréciée au regard des articles 28, 30, 34, 107 et 110 TFUE¹¹⁴¹.

L'Union européenne, née pour des raisons principalement économiques¹¹⁴², semblait à ses débuts insensible aux logiques solidaristes, qui sont plus typiques des valeurs contenues dans les constitutions nationales¹¹⁴³. À quelques exceptions près, comme par exemple la directive 2003/96/CE, le législateur de l'UE n'est pas parvenu jusqu'à présent à harmoniser la fiscalité environnementale¹¹⁴⁴.

La première section (La fiscalité environnementale et l'interdiction des aides d'État) du deuxième chapitre concerne l'analyse de la fiscalité environnementale à

¹¹⁴⁰ N. DE SADELEER, *EU environmental law and the internal market*, Oxford, Oxford University Press, 2014, p. 435; A. BUCCISANO, «Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali», in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2, 2016, p. 590.

¹¹⁴¹ En ce sens voir C. LONDON, «Concurrence et environnement : une entente écologiquement rationnelle?», in *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 39, avril-juin 2003, pp. 267-286; M. TORRE SCHAUB, «Marché unique et environnement : quelle intégration?», in *Revue internationale de droit économique*, n. 3, 2006, pp. 317-338; N. DE SADELEER, *Environnement et marché intérieur*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2010; P. THIEFFRY, *Manuel de droit européen de l'environnement*, 2ème éd, Bruylant, Bruxelles, 2017.

¹¹⁴² Il faut rappeler que l'Europe s'est fondée sur l'idée de l'ordolibéralisme, en excluant ou limitant l'intervention de l'État, sur ce point voir E. TRAVERSA, «Tax incentive and Territoriality within the European Union: balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States», in *World Tax Journal*, octobre 2014, p. 320.

¹¹⁴³ P. BORIA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, Torino, 2004, p. 84; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008, p. 138; M. CEDRO, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, Cedam, Padova, 2015, p. 45; F. GALLO, «Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione», in *Rassegna Tributaria*, 2, 2016, p. 287.

¹¹⁴⁴ E. TRAVERSA, S. WOLFF, «Energy tax policy in an EU Context: non-discrimination, free movement and tax harmonization», in M. VILLAR, P. PISTONE (dir), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 397-410.

la lumière du principe de l'interdiction des aides d'Etat prévu à l'article 107 TFUE. Dans ce domaine, l'Europe a commencé à s'intéresser à l'environnement en 1974¹¹⁴⁵. La protection de l'environnement ne constitue pas une dérogation explicitement affirmée par le législateur européen, mais elle a été rattachée au début à l'article 107 TFUE § 3 lett. b) (aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun) et puis à l'article 107, § 3 lettre c) (aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun). Pour l'application de cette dérogation, la Commission a adopté au fil du temps des lignes directrices expliquant les critères de compatibilité qu'elle aurait adoptés¹¹⁴⁶.

En 2008 un règlement général d'exemption par catégorie a été approuvé¹¹⁴⁷ et réformé en 2014, il dispense de notification à la Commission des projets d'aides environnementales qui respectent les conditions établies¹¹⁴⁸. À l'examen

¹¹⁴⁵ Lettre aux États membres SEC(74) 4264 du 6 novembre 1974, parue dans COMMISSION EUROPÉENNE, *IV Rapport sur la politique de concurrence*, Office des publications officielles des Communautés européennes Bruxelles/Luxembourg, 1975, pp. 175-182.

¹¹⁴⁶ Communication de la Commission - Encadrement communautaire des aides d'État pour la protection de l'environnement, in JO C 072 du 10 mars 1994, pp. 3-9; Communication de la Commission sur l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État sous forme de garanties, 2008/C 155/02, in JO C 71 du 11 mars 2000, p. 14; Lignes directrices concernant les aides d'état à la protection de l'environnement, in JO C 82/1 du 1 avril 2008; Communication de la Commission, Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020, (2014/C 200/01), in JO C 200/1 du 28 juin 2014.

¹¹⁴⁷ Règlement (CE) n. 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), in JO L 214/3 du 9 août 2008, p. 153-203. Ce règlement englobe huit catégories d'aides relatives à l'environnement qui sont exemptées de la procédure de notification: 1) Aides à l'investissement permettant aux entreprises d'aller au-delà des normes communautaires ou d'augmenter le niveau de protection de l'environnement en l'absence de normes communautaires (Article 18); 2) Aides à l'acquisition de nouveaux véhicules de transport qui vont au-delà des normes communautaires ou qui augmentent le niveau de protection de l'environnement en l'absence de normes communautaires (Article 19); 3) Aides à l'adaptation anticipée des PME aux futures normes communautaires (Article 20); 4) Aides environnementales en faveur des investissements dans les économies d'énergie (Article 21); 5) Aides environnementales en faveur des investissements dans la cogénération à haut rendement (Article 22); 6) Aides environnementales en faveur des investissements dans la promotion de l'énergie produite à partir de sources d'énergie renouvelables (Article 23); 7) Aides aux études environnementales (Article 24); 8) Aides sous forme de réductions de taxes environnementales (Article 25).

¹¹⁴⁸ Règlement (UE) n ° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, in JO L 187, 26 juin 2014, p. 1-78.

postérieur des critères utilisés par la Commission quant à l'évaluation de la compatibilité des aides fiscales environnementales, on en déduit qu'il y a peu de référence à l'évaluation des effets environnementaux.

De l'analyse du cadre juridique, il ressort que ce qui devait représenter le nœud de la modernisation du cadre des aides environnementales finit par légitimer à priori des aides menaçant la même fonction de protection de l'environnement. Le règlement d'exemption a le mérite d'avoir introduit une présomption de compatibilité pour de nombreuses catégories d'aides à l'environnement, contrebalancées par un paradoxe évident, dans la mesure où les aides déclarées exemptées de l'obligation de notification ne sont pas toujours efficaces du point de vue de l'environnement.

Il ne faut pas oublier que l'objectif des aides à l'environnement est d'augmenter le niveau de protection de l'environnement par rapport à celui qui serait atteint en l'absence d'aide, en faisant en sorte que les effets positifs l'emportent sur les effets négatifs en termes de distorsion de la concurrence, tout en respectant le principe du «pollueur-payeur». La finalité poursuivie par l'État dans la mise en œuvre des mesures fiscales ne suffit pas à les faire échapper à la qualification d'aide d'État, mais l'examen de la jurisprudence européenne révèle, malgré quelques revirements, la recherche d'un équilibre entre la protection de l'environnement et le marché.

La jurisprudence européenne a cherché à mieux cerner le concept d'aide fiscale environnementale et d'expliquer les critères suivis par la Commission dans la phase de contrôle mais elle n'a pas mené cette tâche à bien. L'approche du cas par cas rend difficile à comprendre le moment où la protection de l'environnement peut constituer une justification pour la sélectivité de la mesure¹¹⁴⁹.

¹¹⁴⁹ CJUE , 13 mars 2001, affaire C-379/98, *PreussenElektra AG e Schleswag AG*; 8 novembre 2001, affaire C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*; CJUE, 20 novembre 2003, affaire C-126/01, *Gemo*; TJUE, 20 septembre 2007, affaire T-254/04 *Fachvereinigung Minerlfaserindustrie c. Commission*; CJUE, 22 décembre 2008, affaire C-487/06 P, *British Aggregates*; CJUE, 17 novembre 2009, affaire C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*; CJUE 26 septembre 2013, affaire C-195/12, *IBV*; CJUE 27 febbraio 2014, affaire C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL c. Generalitat*

Dans la deuxième section (La fiscalité environnementale et la libre circulation des marchandises) sont abordées les libertés de circulation des marchandises. Il faut, en particulier vérifier l'absence d'entrave fiscale équivalant à un droit de douane ou constituant une imposition intérieure discriminatoire (soit les articles 28, 30 et 110 TFUE), ou d'entrave technique restreignant quantitativement les importations ou les exportations (articles 34 et 35 TFUE).

Ces interdictions s'appliquent en matière de fiscalité environnementale, avec une portée différente. Les exigences environnementales ne peuvent pas justifier ni l'introduction de droits de douanes ni de taxes d'effet équivalent¹¹⁵⁰. Et, en effet, dans les affaires concernant l'imposition de droits de douane ou de taxes d'effet équivalent pour des raisons environnementales, la Cour n'a approfondi la justification de la mesure nationale que pour mieux comprendre sa structure et la différencier d'une taxe discriminatoire. Par conséquent, quels que soient les motifs qui auraient pu donner lieu à la mesure ou à la destination des fonds obtenus, toute charge due au franchissement de la frontière, si elle relève de la notion générale de droit de douane ou de taxe équivalente, doit être considérée interdite en vertu de l'article 30 du TFUE¹¹⁵¹.

de Catalunya; CJUE 4 juin 2015, affaire C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück*.

¹¹⁵⁰ S. ARMELLA, «Note sulla nozione di dazio doganale nella disciplina interna e internazionale», in *Rivista di Diritto Tributario*, 2, 2001, pp. 27 ss.; G. FRANSONI, «I dazi doganali», in A. FANTOZZI (dir.), *Il diritto tributario*, Giappichelli, Utet, Torino, 2003, pp. 1077 ss.; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Cedam, Padova, 2005, p. 379; S. ARMELLA, «I dazi doganali», in V. UCKMAR (dir.), *Corso di diritto tributario internazionale*, 3ème éd., Cedam, Padova, 2005; J.-C. BERR et H. TREMEAU *Le droit douanier communautaire et national*, 7ème éd., Economica, Paris, 2006; J.-L. ALBERT, *Douane et droit douanier*, PUF, Paris, 2013; F. VISMARA, *Lineamenti di Diritto doganale dell'Unione Europea*, Giappichelli, Torino, 2016; S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milano, 2017.

¹¹⁵¹ CJUE, 21 juin 2007, affaire C-173/05, *Commission c. Italie. Sur cette arrêt il y a beaucoup d'articles doctrinales, voir V. FICARI, «Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto special (e della Sardegna in particolare)», in *Rassegna Tributaria*, 5, 2001, pp. 1308 ss.; L. DEL FEDERICO, «Orientamenti di politica legislative regionale in materia di tribute locali», in *La finanza locale*, 4, 2003, pp. 552 e ss.; A. CARINCI, «Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea», in *Rassegna Tributaria*, 4, 2004, pp. 1225 ss.; A. E. LA SCALA, «Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali», in *Rassegna Tributaria*, 4, 2007, p. 1317 ss.; R. ALFANO, «Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciate», in *Rivista di Diritto Tributario*, 11, 2007, pp. 320 ss.*

En ce qui concerne les restrictions des mesures d'effet équivalentes à des restrictions quantitatives, les mesures fiscales environnementales peuvent entrer dans la dérogation en faveur des exigences d'intérêt générale prévues à l'article 36 TFUE¹¹⁵², à condition qu'elles soient proportionnées¹¹⁵³.

Et enfin l'article 110 du TFUE ne supprime pas la liberté de chaque État membre de fixer des taux différents à condition que ces différenciations poursuivent des objectifs compatibles avec le droit européen¹¹⁵⁴.

À l'examen de la jurisprudence de la CJUE, qui concerne les libertés de circulation, il est constaté que, par rapport aux affaires qui concernent les aides d'État, l'analyse de la finalité environnementale de la mesure fiscale nationale et de son aptitude à atteindre les objectifs est plus approfondie, car la Commission n'a pas compétence exclusive pour examiner la mesure nationale. En revanche, cette autonomie plus large de la CJUE augmente la possibilité d'appréciation dans le jugement.

En observant l'évolution suivie par la discipline et la jurisprudence examinée, nous pouvons conclure que malgré les nombreuses tentatives entreprises pour affirmer le passage de l'Europe des libertés économiques à l'Europe des politiques, l'environnement est encore en train de trouver son propre équilibre par rapport aux intérêts économiques.

Même avec des méthodologies et des instruments différents, la libre circulation des marchandises et la discipline des aides d'État partagent le même objectif, soit

¹¹⁵² Article 37 TFUE affirme que «Les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres.»

¹¹⁵³ CJUE 2 avril 1998, affaire C-213/96, *Outokompu Oy*.

¹¹⁵⁴ CJUE 27 febbraio 1980, affaire C-55/79, *Commission c. Irlande*; CJUE 26 juin 1991, affaire C152/89, *Commission c. Luxembourg*; CJUE 23 octobre 1997, affaire C-375/95, *Commission c. Grèce*; CJUE 17 juin 1998, affaire C-68/96, *Grundig Italiana*;

la création d'un marché concurrentiel dans lequel les entreprises sont incitées à accroître la compétitivité de l'économie européenne. S'agissant plus particulièrement de la protection de l'environnement, la libre circulation des marchandises et les aides d'État doivent contribuer d'une part à la création de nouveaux marchés et au développement de la compétitivité grâce à une utilisation rationnelle des ressources, et d'autre part elles doivent faciliter la mise en place des possibilités d'innovation en cas de défaillance du marché.

Dans ce contexte, compte tenu des difficultés que le maintien du principe de l'unanimité pose pour la création d'un droit dérivé de l'Union, la contribution jurisprudentielle en matière d'aides d'État et des libertés de circulation des marchandises constitue le principal outil permettant d'avancer dans le *processus* d'intégration fiscale

Conclusions finales et perspectives *de iure condendo*

Si d'intéressants résultats découlent de cette recherche, ceux-ci ne constituent pas un point d'arrivée. La fiscalité environnementale représente un sujet difficile à aborder, à la fois pour la difficulté d'identifier sa définition, ses caractéristiques et sa mise en œuvre.

Des considérations se posent tout d'abord concernant l'expression «fiscalité environnementale». La première concerne le sens à attribuer au terme «fiscalité». Pour affronter efficacement la question environnementale, qui apparaît aujourd'hui si complexe et variée, nous ne pouvons plus utiliser seulement les taxes environnementales. Il faut s'appuyer sur un concept de fiscalité plus large qui inclut également les mécanismes de promotion qui prennent la forme d'avantages fiscaux favorables à l'environnement.

La deuxième considération concerne le sens à attribuer à l'adjectif «environnemental». Il est un adjectif qualificatif de relation. Comme on l'a vu, l'existence d'un lien d'instrumentalisation entre la fiscalité et l'environnement ne pose pas de doute, alors que de nombreuses perplexités ont été soulevées quant à la typologie de ce lien.

En adhésion aux sollicitations découlant de l'affirmation de l'idée de développement durable qui ont relu le principe du «pollueur payeur» en lui donnant une application préventive, on affirme que cette relation entre la fiscalité et l'environnement vise à améliorer la situation environnementale, non seulement en réparant les dommages, mais surtout en les empêchant. Pour privilégier la dimension de protection de l'environnement plutôt que celle de réparation, il devient fondamental de mettre au centre du concept de fiscalité environnementale le caractère incitatif et l'efficacité environnementale des mesures fiscales.

Il est nécessaire de rappeler par la suite, que la fiscalité environnementale constitue uniquement un des instruments qui peut être utilisé dans la lutte contre

les problèmes environnementaux. Compte tenu de la reconnaissance de la protection de l'environnement en tant qu'élément fondamental des politiques européennes (articles 3 et 11 du TFUE), l'article 191, paragraphe 2, du TFUE justifie à la fois le recours à la fiscalité, à la sanction et à d'autres prestations économiques. Mais par rapport aux autres instruments, la fiscalité se caractérise par une rigidité conceptuelle que le législateur doit respecter.

Pour comprendre la structure et les caractéristiques de la fiscalité environnementale, l'analyse juridique et ontologique des prélèvements fiscaux et des dépenses fiscales environnementales a été poursuivie.

En ce qui concerne les prélèvements fiscaux environnementaux, il s'agit de « *tributi ambientali* » dans le système juridique italien et d'« écotaxe » dans le système français. Conformément aux sollicitations européennes, ces prélèvements sont considérés comme appartenant à la catégorie internationale des taxes environnementales si leurs bases d'imposition sont spécifiquement liées à l'environnement. Comme l'on a vu précédemment, la définition européenne de taxe environnementale qui visait à assurer une plus grande sécurité juridique a admis des mesures ayant des effets négatifs sur l'environnement.

Par conséquent en critiquant cette définition internationale, il convient d'affirmer que pour configurer une taxe environnementale, deux éléments sont nécessaires:

1. un lien entre l'écotaxe et l'environnement qui peut ne pas être uniquement structurel, mais également fonctionnel: il peut se développer au travers de l'assiette fiscale, de la finalité de son imposition ou de l'affectation de ses revenus à l'environnement;
2. l'efficacité environnementale de l'écotaxe qui doit favoriser l'environnement.

L'analyse ontologique de l'écotaxe nous permet de comprendre ses particularités. Elle ne répond pas aux mêmes exigences que celles des taxes traditionnelles. Ces dernières se caractérisent par le but principal d'augmenter les recettes de l'État,

tout en assurant leur neutralité, contrairement aux taxes environnementales qui ont pour objectif principal de diriger les comportements des acteurs économiques, et seulement accessoirement de collecter des recettes. L'écotaxe augmente le coût des biens ou des activités polluantes, et laisse aux contribuables le choix de la voie qu'ils souhaitent pour mener à bien leurs affaires.

Le même raisonnement a été dégagé par rapport aux avantages fiscaux, qui dans le système juridique italien figurent dans la catégorie des «*agevolazioni fiscali*», alors qu'ils sont définies comme « dépenses ou niches fiscales » dans le système français.

Compte tenu de la difficulté à parvenir à une définition d'avantage fiscal généralement reconnue, puisqu'il s'agit d'un concept qui varie en fonction du système de référence, on a adhéré à l'approche fonctionnaliste de la Cour de Justice de l'Union Européen. Mais cette notion d'origine jurisprudentielle inclut des mesures dommageables pour l'environnement. Et pour l'identification de l'avantage fiscal environnemental, on a ajouté à l'élément fonctionnaliste l'efficacité pour l'environnement. Cette recherche a donc défini l'avantage fiscal environnemental comme toute mesure qui allège la charge fiscale des consommateurs et entreprises qui adoptent un comportement plus favorable à l'environnement.

Par conséquent, ce raisonnement conduit à inclure dans le concept de fiscalité environnementale toutes les mesures fiscales comportant un élément structurel ou fonctionnel lié à l'environnement, à condition que ces mesures aient dans la pratique un effet positif sur l'environnement. Cela veut dire que, la protection de l'environnement peut être poursuivie au travers des impôts dont l'assiette est constituée de la production ou consommation des biens ou activités polluants, et dont le montant est proportionnel aux dommages environnementaux causés ; ou également à travers des incitations fiscales légitimant une réduction de la charge fiscale correspondant à la réduction des émissions générées ou aux externalités positives générées.

Du point de vu de l'analyse juridique, on a examiné la constitutionnalité de ce concept de fiscalité environnementale. La protection de l'environnement, bien que digne sur le plan social, ne suffit pas à justifier les taxes ou les dépenses fiscales environnementales, si elles ne respectent pas les principes fiscaux nationaux. Concrètement, le législateur italien doit respecter l'article 53 de la Constitution tandis que celui français l'article 13 DDHC.

À la suite d'un examen plus approfondi, qui tient en compte soit la doctrine soit la jurisprudence, on peut affirmer que la fiscalité environnementale trouve sa place dans les principes fiscaux français et italiens.

L'effet polluant du bien ou des activités justifie son traitement plus coûteux par rapport à l'évaluation de la production ou consommation en termes de marché, ou par contre la réduction de la charge fiscale à la suite d'une activité éco compatible, si le choix du législateur est rationnel et cohérent. Tant que l'impôt sera perçu (ou les avantages fiscaux élargis), effectivement en vue de la mise en œuvre des valeurs constitutionnelles, il sera conforme aux critères de rationalité sur la base de la lecture conjointe des articles 3 et 53 de la Constitution italienne et de l'article 13 de la DDHC.

Chaque fois que le montant de la taxe (ou de l'avantage fiscal) sera configuré, sur la base de résultats techniques et scientifiques objectifs, en fonction de la pollution déterminée par le produit polluant consommé (il faut évaluer les dommages environnementaux causés et non les effets, et pas seulement les coûts de restauration, déterminés par le dommage de l'environnement) elle répondra à l'exigence de protection de l'environnement et donc aux valeurs constitutionnelles sur lesquelles la protection de l'environnement repose.

La fiscalité environnementale ainsi construite ne subit pas les limites de la part des systèmes fiscaux nationaux. Au contraire, des contraintes à la mise en œuvre de la fiscalité environnementale peuvent s'imposer au niveau du droit européen, dans lequel la sensibilité environnementale peine à trouver sa place, en raison de

la difficulté à tracer un cadre juridique clair et de la jurisprudence qui avance au cas par cas. Ainsi conçu, les instruments fiscaux ont un grand potentiel pour atteindre les objectifs européens et internationaux de transition verte. En fait, ils peuvent agir comme de puissants catalyseurs du développement durable mis en œuvre de manière favorable à l'écosystème.

L'environnement, en plus d'être considéré comme une contrainte imposée aux entreprises, doit également être conçu comme l'un des principaux marchés émergents. Ce faisant, la transition énergétique peut prendre les traits d'une politique de développement de l'industrie et des services, en vue de l'affirmation de nouveaux secteurs à fort potentiel, ainsi que pour le redéveloppement des secteurs traditionnels.

Mais pour que cela se produise, il ne suffit pas d'octroyer plus d'incitations sans une planification à long terme, car, comme on l'a vu, cela ne fait que stimuler l'innovation qui aurait été de toute façon. Au lieu de cela, il est nécessaire de créer un État visionnaire, qui place la lutte contre le changement climatique et le défi de l'efficacité énergétique parmi ses missions.

Beaucoup voient dans la figure de "l'État entrepreneur" une contradiction dans les termes. En réalité, comme Mazzucato, l'a excellemment mis en évidence, ce sont les aides publiques, qui sont à l'origine de la révolution verte ou du miracle de la *Silicon Valley*¹¹⁵⁵. En effet, les investissements générateurs de croissance sur le long terme, ne répondent pas à la logique de profits élevés et rapides, mais plutôt à la possibilité d'opportunités futures, technologiques et de marché.

C'est pour cette raison que l'État devrait agir avec détermination dans les zones à haut risque et à fort potentiel de développement, dans lesquelles le secteur privé est peu disposé à investir. Le défi environnemental est certainement l'un de ces cas. L'objectif est que l'État et le secteur privé, partagent les risques de la

¹¹⁵⁵ M. MAZZUCATO, *Lo Stato innovatore*, Laterza, Roma, 2013, pp. 159 ss.

recherche et, de la même manière, en retirent les bénéfices, de sorte que non seulement la socialisation des pertes, mais aussi des gains, puisse être réalisée.

Cette vision alimente la conception d'un système fiscal circulaire, dans lequel les contribuables fournissent les ressources nécessaires à l'état dans le but de nourrir les innovations nécessaires pour rendre les choix écologiques plus compétitifs. Et, lorsque des investissements fructueux génèrent des bénéfices, ils devraient également revenir en partie à l'État, pour couvrir les pertes résultant d'investissements manqués ou peu productifs et pour couvrir les autres dépenses publiques.

Il appartient à la communauté internationale et aux gouvernements nationaux de donner les signes adéquats pour lutter efficacement contre les pratiques dommageables à l'environnement¹¹⁵⁶, y compris par le biais de la fiscalité, qui peut jouer un rôle crucial, si bien structurée.

¹¹⁵⁶ PAPA BENEDETTO XVI, «*Se vuoi coltivare la pace, custodisci il creato*», in *L'Osservatorio Romano*, 16 décembre 2009, p.4.

Bibliografia

- ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, Liguori, Napoli, 1975
- ADAME MARTÍNEZ F., *Tributos ambientales y lucha contra el cambio climático, Estudios em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, Lisboa, 2011
- ADAME MARTÍNEZ F., *Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales aprobadas por el estado y las comunidades autónomas y perspectivas de futuro*, in *Quincena Fiscal*, n. 6, 2012
- ADAME MARTÍNEZ F. (a cura di), *Fiscalidad ambiental en España situación actual y perspectivas de futuro*, Aranzadi, Pamplona, 2015
- ADAME MARTÍNEZ F., *Tributos ambientales y su incidencia en la pequeña y medianas empresas*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO, M.P. NASTRI (a cura di), *Fiscalità decentrata prospettive di sviluppo e riflessioni sulle PMI*, Aracne, Roma, 2015
- AIZEGA ZUBILLAGA J. M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2001
- ALBEROLA E., MÉTIVIER C., POSTIC S., VINNAKOTA M., *Panorama mondial des prix du carbone en 2017*, pubblicato per l'Institute for Climate Economics, Parigi, 2017
- ALBERT J.-L., *La dimension environnementale dans l'histoire fiscale française*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 114, aprile 2011, 5-16
- ALFANO R., *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3, 2005, 65-82.
- ALFANO R., *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2007, 320-335
- ALFANO R., *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio "chi inquina paga", positività e negatività rispetto al prelievo ambientale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 5, 2009, 1-18
- ALFANO R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale*, *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2011, 328-353
- ALFANO R., *Tributi Ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012
- ALFANO R., *L'imposta di sbarco per le isole minori: caratteri e peculiarità nell'analisi delle prime esperienze applicative*, in V. FICARI, G. SCANU, "Tourism taxation" sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività, Giappichelli, Torino, 2013, 235-253
- ALFANO R., *Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica*, in L. SALVINI, G. MELIS, L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, Cedam, Padova, 2014, 609-634
- ALFANO R., *La reforma fiscal medioambiental: Status en Italia y España. Posibilidades y desarrollos en la experiencia comparada, con referencia particular a la fiscalidad de la energia*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3, 2015, 748-749
- ALFANO R., *Imposte sui redditi, detassazione e regime agevolativo*, in V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 133-150

- ALFANO R., TOMO, A., *Italian Experiences of local taxation to protect the environment: a comparative analysis*, from 19th Global Conference on Environmental Taxation, Madrid, Settembre 2018, 26-28
- ALLAN W., CRAIG J., *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*, NTA Papers and Proceedings, 2001
- ALPER A.E., *Analysis of Carbon Tax on Selected European Countries: Does Carbon Tax Reduce Emissions?*, in *Applied Economics and Finance*, volume 5, n. 1, gennaio 2018, 29-36
- AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1975, 331 e ss.
- AMATUCCI A., *L'intervento della norma fiscale nell'economia: profili costituzionali*, in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Intemacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980
- AMATUCCI A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2001, 271 e ss.
- AMATUCCI A.(a cura di), *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001
- AMATUCCI A., GONZÁLES E., *El concepto de tributo*, in A. AMATUCCI, *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2001
- AMATUCCI A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 7 ed., Jovene, Napoli, 2007
- AMATUCCI A., *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*, Temis, Bogotá, 2008
- AMATUCCI A., *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, 1059 e ss.
- AMATUCCI A., *Le fundamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2013, 477 e ss.
- AMATUCCI F., *Le fundamenta costituzionali dell'imposizione ambientale*, Giannini, Napoli, 1993
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, 3 ed., Giappichelli, Torino, 2016
- AMIRANTE D., *Diritto ambientale italiano e comparato. Principi*, Jovene, Napoli, 2003
- ANDERSEN M. S., MILNE J.E., *Introduction to Environmental Taxation Concepts and Research*, in M.S. ANDERSEN, J.E. MILNE (a cura di), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar publishing, Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA, 2012, 15 e ss.
- ANDERSEN M. S., MILNE J. E. (a cura di), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar publishing, Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA, 2012
- ANGELINI G., CROCE G., *La Consulta afferma la legittimità dell'IRAP*, in *Il Nuovo Diritto*, n. 9, 2001, 873 e ss.
- ANTONELLI G., DE LISO N., GUIDETTI G., LEONCINI R., VITTUCCI MARZETTI G., ZAMPARINI L., *Economia*, 4 ed., Giappichelli, Torino, 2018
- ANTONINI E., *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996

- ANTONINI L., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 1, 1999, 861 e ss.
- ARDANT G., *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.V.P.E.N., Parigi, 1965
- ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, tomo 1, Fayard, Parigi, 1971
- ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, tomo 2, Fayard, Parigi, 1971
- ARGINELLI P., *Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy*, in World Tax Journal, volume 7, n.1, 2015, 3-71
- ASHIABOR H., DEKETELAERE K., KREISER L., MILNE J. E., (a cura di), *Critical Issues in Environmental Taxation*, Oxford University Press, Oxford NY, 2008
- ASHIABOR H., BUTCHER B., KREISER L., MILNE J.E., STAIANOFF N.P., *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future*, Edward Elgar, Cheltenham, UK - Northampton, MA, USA, 2016
- AVI-YONAH R., *The three goals of taxation*, Tax Law Review, volume 60, n. 1, Oxford University, 2006, 1-28
- AYRAULT L., LAMARQUE J., NÉGRIN O., *Droit fiscal général*, Litec, collection manuel, LexisNexis, Parigi, 2016
- AZÉBAZÉ LABARTHE D., *Quelle nouvelle politique de l'énergie pour l'Union européenne ?*, L'Harmattan, Parigi, 2016
- BABUSIAUX C., *La fiscalité comportementale: quelle place?*, in Revue Française de Finances Publiques, n. 138, 2017, 139-152
- BAL A., *Tax incentives: III-Advised Tax Policy or Growth Catalysts?*, in European Taxation, volume 54, n. 2-3, febbraio/marzo 2014, 63 e ss.
- BARABINO P., *La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione delle risorse naturali*, in V. FICARI (a cura di), I nuovi elementi di capacità contributiva, Aracne, Roma, 2018, 131 e ss.
- BARANZINI A., GOLDEMBERG J., SPECK S., *A future for carbon taxes*, Ecological Economics, n. 32, 2000, 395-412
- BARASSI M., *The notion of tax and the different types of taxes*, in B. PEETERS e altri (ed.), The concept of tax, IBFD, Amsterdam, 2005, 59 e ss.
- BARBIER E. B., MARKANDYA A., PEARCE D., *Blueprint for a green economy*, Earthscan, Londra, 1989
- BARDE J.-P., *Economie et politique de l'environnement*, 2 ed., PUF, Parigi, 1992
- BARDE J.-P., *Environmental taxes in OECD Countries: an overview*, OECD Working Papers, n. 74, Parigi, 1998
- BARDE J.-P., COURNEDE B., *Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?*, in Revue d'économie financière, n. 66, 2002, 119-134
- BARILE P., *Nuovi diritti e libertà fondamentali*, in F. RICCOBONO (a cura di), Nuovi diritti dell'età tecnologica, Giuffrè, Milano, 1991, 1 e ss.
- BARRAL V., *Le développement durable en droit international*, Bruylant, Bruxelles, 2016

- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Enciclopedia del Diritto. Aggiornamento, volume 5, Milano, 2001, 48 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in Rassegna Tributaria, n. 2, 2002, 421 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in Rassegna Tributaria, n. 1, 2002, 292 e ss.
- BASILAVECCHIA M., DEL FEDERICO L., MASTELLONE P. (a cura di), *Tax implications of natural disasters and pollution*, Wolters Kluwer, Amsterdam, 2015
- BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in Rassegna Tributaria, n. 3, 2001, 860 e ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali* in S.CASSESE, (a cura di), Dizionario di Diritto Pubblico, volume 1, Giuffrè, Milano, 2006, 175 e ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 6, 2008, 477 e ss.
- BAUDU A., *La fiscalité environnementale française: une fiscalité de rendement où d'incitation?*, in Revue Française d'Administration Publique, n. 144, 2012, 981-993
- BAUDU A., *Droit fiscal 2013/2014*, Gualino, 2 ed., Parigi, 2013, 40
- BAUMOL W. J., OATES W. E., *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1988
- BELAÏDI N., *Droits de l'Homme, environnement et ordre public : la garantie du bien-être*, in M. BOUTELET, J.-C. FRITZ (a cura di), *L'ordre public écologique*, ouvrage collectif, Bruylant, Bruxelles, 2005, 57 e ss.
- BELLIS J. F., *Droit européen de la concurrence*, Bruylant, Bruxelles, 2014
- BELTRAME P., MEHL L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2 ed., PUF, Parigi, 1997
- BELTRAME P., *La place du droit comparé dans la doctrine fiscale français*, Revue de Droit Fiscal, n. 24, 2006, 1180-1184
- BELTRAME P., BIN F., *La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord: un exemple de politique fiscale concertée*, in Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Economica, 2011, 31 e ss.
- BENICHOT C., MORAND DEVILLER J. (a cura di), *Mondialisation et globalisation des concepts juridiques: l'exemple du droit de l'environnement*, IRJS, Parigi, 2010
- BERANZINI M., MIRANTE A., *Economia Politica*, Cedam, Padova, 2013
- BERGO M., *L'imposta ambientale in Francia*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, 259-294
- BERLIRI A., *Principi di Diritto Tributario*, volume 1, Giuffrè, Milano, 1952
- BERLIRI A., *Principi di Diritto Tributario*, volume 2, Giuffrè, Milano, 1957

- BERNARD S., *Droit public économique*, Lgdj, Parigi, 2013
- BEUERMANN C., SANTARIUS T., *Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time*, in *Energy Policy*, n. 34, 2006, 917-929
- BILLET P., *La Constitutionnalisation du Droit de L'homme à l'environnement*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. spécial, 2003, 35-43
- BIRR-PEDERSEN K., JACOBSEN H.K., WIER M., *Distributional implications of environmental taxation in Denmark*, *Fiscal Studies*, n. 24, 2003, 477-499
- BISES B., *Lezioni di Scienza delle Finanze Parte I*, Giappichelli, Torino, 2013
- BISOGNO M., *Il recupero degli aiuti fiscali: il ruolo del giudice nazionale alla luce del caso Mediaset*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2014, 123-141
- BOBBIO N., *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Edizioni di Comunità, Milano, 1977
- BODRITO A., *La Corte costituzionale si pronuncia sull'IRAP*, in *Corriere Tributario*, volume 26, 2001, 1969 e ss.
- BOHM P., *International greenhouse gas emission trading - with special reference to the Kyoto Protocol*, TemaNord, Copenhagen, 1999
- BOITEAU C. (a cura di), *Énergies renouvelables et marché intérieur*, Bruylant, Bruxelles, 2014
- BOKDAM TOGNETTI E., *QPC et contentieux fiscal: bientôt quatre années d'enrichissement mutuel et d'évolution sans révolution*, *Revue de Jurisprudence et des Conclusions Fiscales*, n. 12, 2013, 979- 988
- BONAZZA P., *IRAP, principio di capacità contributiva e Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, volume 21, 2002, 1549 e ss.
- BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, 57 e ss.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2008
- BOSSUAT G., *La France, l'Europe et l'aide au développement : des traités de Rome à nos jours*, Institut de la gestion publique et du développement économique, Parigi 2013
- BOTTIN M., *Finances publiques*, Economica, Parigi, 1997
- BOULDING K. E., *The Economics of the Coming Spaceship Earth*, in H. JARRETT (a cura di), *Environmental Quality in a Growing Economy*, Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1966, 3-14
- BOURGET R., *La science juridique et le droit financier et fiscal. Etude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*, Dalloz, Parigi, 2012
- BOURGET R., *Le energie rinnovabili e la finanza locale : la esperienza francese*, in G. F. FERRARI (a cura di), *Energie rinnovabili e finanza locale (Una mappa internazionale)*, Carocci editore, Roma, 2014, 77-120

- BOURGET R., *Le conseil territorial de Saint Martin peut-il instituer une retenue à la source ?* (CE, n°388299, 30 novembre 2015), in *Bulletin Juridique des Collectivités Locales*, n. 2, febbraio 2016, 126-130
- BOURGET R., *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, n. 3, 2016, 281-293
- BOURHIS J. P., *Les agences de l'eau et la mise en oeuvre du principe polluer payeur*, in *Droit de l'Environnement*, n. 90, 2001, 163
- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 13 ed., LGDJ, Parigi, 2016
- BOVENBERG L., DE MOOIJ R.A., *Environmental Levies and Distortionary Taxation*, *American Economic Review*, volume 84, issue 4, 1994, 1085-89
- BRAATHEN N., GREENE J., *Tax Preferences for Environmental Goals: Use, Limitations and Preferred Practices*, OCSE Environment Working Papers, n. 71, OECD Publishing, Parigi, 2014
- BRATIĆ V., *Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice*, volume 30, n. 2, Institute of Public Finance, Zagabria, 2006, 113-127
- BRICQ N., *Pour un développement durable: une fiscalité au service de l'environnement*, Rapport d'Information à l'Assemblée Nationale, n. 1000, Parigi, 1998
- BRIGHENTI F., *La Corte costituzionale esclude dall'IRAP i professionisti "non organizzati". Appunti a margine della sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, volume 12, 2001, 893 e ss.
- BRIXI H. e altri, *Tax Expenditure – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, WORLD BANK, Washington, 2004
- BROKELIND C. AND HANSSON Å., *Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden*, in *World Tax Journal*, volume 6, n. 2, giugno 2014, 168 e ss.
- BROSIO G., *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposta*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1976, 327-328
- BUCCISANO A., NATOLI L.F., *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3, 2004, 433 e ss.
- BUCCISANO A., *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2, 2016, 590-652
- BUCKLEY R., *Green taxes: legal and policy issues in using economic instruments for environmental management*, in *Revenue Law Journal*, n. 2, 1991
- BUEHLER A. G., *Ability to pay*, *Tax Law Review*, n. 1, 1946, 258 e ss.
- BUGGE H. C., VOIGT C. (a cura di), *Sustainable Development in International and National Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2008
- BUGGE H. C., *The polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts*, in J. EBBESSON, P. OKOWA (a cura di), *Environmental Law and Justice in Context*, 1 ed., Cambridge University Press, 2009
- BUREAU D., GODARD O., HOURCADE J.-C., HENRY C., LIPIETZ A., *Fiscalité de l'environnement*, Conseil d'Analyse Économique, La Documentation française, Parigi, 1998

- BÜRGENMEIER B., HARAYAMA Y., WALLART N., *Théorie et Pratique des Taxes Environnementales*, Economica, Parigi, 1997
- BURMAN L. E., *Is the tax expenditure concept still relevant?*, in *National Tax Journal*, volume 56, n. 3, 2003
- CABANNES X., *La protection fiscale du droit à l'environnement*, in *Revue de la Recherche Juridique, droit prospectif*, n. 2, 2007, 88 e ss.
- CALZOLAIO E., *Il valore di precedente delle sentenze della Corte di Giustizia*, in *Rivista critica del diritto privato*, n. 1, 2009, 41-72
- CAMBY J.-P., *La réforme du budget de l'Etat, la loi organique relative aux lois de finances*, 3 ed., LGDJ, Parigi, 2011
- CAMPIGLIO L., PINESCHI L., SINISCALCO D., TREVES T. (a cura di), *The Environment after Rio: International Law and Economics*, Londra, 1994
- CANNIZZARO S., *Riflessioni sulla possibile introduzione di aliquote Iva ridotte per beni e servizi "verdi"*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 165-166
- CANS C., *Le développement durable en droit interne : apparence du droit et droit des apparences*, *Actualité Juridiques de Droit Administratif*, n. 5, 2003, 210-218
- CAPITANI A., *La Charte de l'environnement : un leurre constitutionnel ?*, *Revue Francaise de Droit Constitutionnel*, n. 63, 2005, 494-516
- CARAVITA B., *Profili costituzionali della tutela dell'ambiente in Italia*, in *Politica del Diritto*, 1989, 569 e ss.
- CARAVITA B., MORRONE A., *La giurisprudenza costituzionale in materia ambientale nel 1994*, in *Rivista Giuridica Ambiente*, n. 2, 1996, 355 e ss.
- CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2001
- CARAVITA DI TORITTO B., *Costituzione, principi costituzionali e tecniche di normazione per la tutela dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), *Ambiente e Diritto* n. 1, Olschki, Firenze, 1999, 175- 215
- CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2004, 1201
- CARINCI A., *Autonomia impositiva degli Enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2006, 1783
- CARLI M., CARPANI G., CECCHETTI M., GROPPI T., SINISCALCHI A. (a cura di), *Governance ambientale e politiche normative. L'attuazione del protocollo di Kyoto*, Il Mulino, Bologna, 2008
- CARLOS SANTOS A., *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra 2003
- CARUANA N., *La fiscalité environnementale*, L'Harmattan, Parigi, 2015
- CASADO OLLERO G., *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español*, in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 1, 1992, 179 e ss.

- CASADO OLLERO G., *Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad contributiva comò esencial al impuesto*, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, 76-78
- CASSESE S., *La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, volume 1, 1990, 229 e ss.
- CASTAGNÈDE B., *La politique fiscal*, PUF, Parigi, 2008
- CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di IRAP*, in Rassegna Tributaria, n. 3, 2002, 856 e ss.
- CASTRONOVO C., *Il danno all'ambiente nel sistema di responsabilità civile*, in Rivista Critica Diritto Privato, 1987, 513 e ss.
- CAUDAL S., *Un nouvel obstacle pour l'écotax sur l'énergie*, Revue Juridique de l'Environnement, n. 2, 2001, 215 e ss.
- CAUDAL S., *L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux*, in Revue Française de Finances Publiques, n. 90, 2005, 32-46
- CAUDAL S., *La Charte et l'instrument financier et fiscal*, in Revue Juridique de l'Environnement, n. spécial 2005, 237 e ss.
- CAUDAL S., *Fiscalité et environnement*, in Y. PETIT (dir.), Droit et Politiques de l'Environnement, collana Les Notices, Parigi, 2009, 144 e ss.
- CAUDAL S., *L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité Le cas de la France*, in Revue Française de Finances Publiques, n. 114, 2011, 39 e ss.
- CAUDAL S., *La fiscalité de l'environnement*, Lextenso, Parigi, 2014
- CAVALLO B., *Profili amministrativi della tutela dell'ambiente: il bene ambientale tra tutela del paesaggio e gestione del territorio*, in Rivista Trimestrale Diritto Pubblico, 1990, 397 e ss.
- CECCHETTI M., *Il principio costituzionale di unitarietà dell'ambiente*, in S. GRASSI, M. CECCHETTI, A. ANDRONIO (a cura di), Ambiente e diritto, n. 1, Olschki, Firenze, 1999, 257-274
- CECCHETTI M., *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Giuffrè, Milano, 2000
- CELLERINO R., *L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana*, in Rivista Diritto delle Finanze, volume 1, 1991, 666 e ss.
- CERIONI F., *Accisa agevolata per il teleriscaldamento prodotto con il sistema della cogenerazione*, in Corriere Tributario, volume 33, n. 11, 2010, 858 e ss.
- CHEROT J-Y., *Les aides d'Etat dans les communautés européennes*, Economica, Parigi, 1998
- CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla Politica Legislativa in materia fiscale*, in Rivista Diritto Finanziario Scienza delle Finanze, n. 1, 1995
- CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale*, in L. PERRONE E C. BERLIRI (a cura di), Diritto tributario e Corte costituzionale, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007, 178- 182

- CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, 96 e ss.
- CLÉMENT M., *Droit européen de l'environnement Jurisprudence commentée*, 3 ed., Larcier, Bruxelles, 2016
- COASE R., *The problem of social cost*, in *Journal of Law and Economics*, volume 3, n. 1, 1960, 1 e ss.
- COASE R., *Impresa, mercato e diritto*, Il Mulino, Bologna, 2006
- COCCO G. e altri, *Ambiente*, in M.P. CHITI, G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Parte speciale, Giuffrè, Milano, 1997, 132 e ss.
- COHENDET M.-A., *Les effets de la réforme*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. speciale, 2003, 51
- COHENDET M. A., *La Charte et le Conseil constitutionnel : point de vue*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. speciale, 2005, 112-124
- COLLADO BENEYTO PABLO J., *Las subvenciones públicas: algunos aspectos interesantes*, *Revista Española de la Función Consultiva*, n. 3, 2010, 21-30
- COLLET M., *Droit fiscal*, 6 ed., PUF, Parigi, 2017
- COLLIN P., *Fiscalité environnementale et Constitution*, *Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 43, 2014, 79 e ss.
- COMMUNIER J-M., *Le droit communautaire des aides d'Etat*, Lgdj, Parigi, 2000
- COPPOLA P., *Le attuali agevolazioni a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato Ce poste a tutela del principio di libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2007, 1677
- COPPOLA P., *Il Fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Cedam, Padova, 2016, 71
- CORASANITI G., *IRAP: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2001, 971 e ss.
- CORASANITI A., *La tutela degli interessi diffusi davanti al giudice ordinario*, in *Rivista Diritto Civile*, n. 1, 1978, 180 e ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1988, 485-490
- CORDELL A., *New taxes for a new economy*, in *Government Information in Canada, Canadian Tax Journal*, volume 2, n. 4, 1996
- CORDINI G., *Diritto ambientale comparato*, Cedam, Padova, 2002
- COSCIANI S.F., *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8, 2004, 823 e ss.
- COTTERET J., TROTABAS L., *Finances Publiques*, 4 ed., Dalloz, Parigi, 1970

- COTTIN S., RIBES D., *Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt: l'écotaxe devant le Conseil Constitutionnel*, Observations sur la décision n. 2000-441 DC del 28 dicembre 2000, *Revue de la Recherche Juridique - Droit prospectif*, n. 88, 2001
- CROPPER M. L., OATES W. E., *Environmental Economics: a survey*, in R. N. STAVINS (a cura di) *Economics of the Environment*, 4 ed., W. W. Norton & Company, New York London, 2012
- D'AMATI N., *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1968, 465 e ss.
- D'AMATI N., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Digesto Italiano*, App. I, Utet, Torino, 1980, 153 e ss.
- D'AMATI N., *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1994, 369-411
- D'AMATI N., *Profili Giuridici delle Agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, n. 8, 1995, 565 e ss.
- DAGNINO A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008
- DAGUET S., *Payer pour polluer? La fiscalité écologique en Suisse*, Presses Polytechniques Universitaire Romande, 2014
- DAHL A., KLOK J., LARSEN A., HANSEN K., *Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability*, in *Energy Policy*, n. 34, 2006, 905-916
- DANA-DEMARET S., *L'Etat et les distorsions de concurrence : ou quand l'Etat fausse la concurrence par le jeu des ses incitations financières*, in *Une certaine idée du droit*, Mélanges Andres Decocq, Litec, Parigi, 2004, 159-168
- DE CESARIS A.L., *Le politiche comunitarie in materia di ambiente*, in S. CASSESE (a cura di), *Diritto Ambientale Comunitario*, Giuffrè, Milano, 1995, 46 e ss.
- DE CROUY-CHANEL E., *Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale?*, *Les nouveaux cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 33, 2011, 16 e ss.
- DE LA MARDIÈRE C., *Droit fiscal général*, 2 ed., Flammarion, Parigi, 2015
- DE LANVERSIN J., *Contribution du juge au développement du droit de l'environnement*, *Mél. M. Waline*, n. 2, LGDJ, Parigi, 1974, 520 e ss.
- DE MALAFOSSA J., *Le droit à la nature*, Montchrestien, Parigi, 1973
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1987
- DE MITA E., *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in A.E. GRANELLI (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno tenutosi a Rimini il 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, 23 e ss.
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1987
- DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1987, 45 e ss.
- DE MITA E., *L'aria inestimabile*, sul *Sole 24 Ore*, 12 dicembre 1989

- DE MITA E., *Razionalità e certezza della tassazione*, in *La costituzione economica a quarant'anni dalla approvazione della Carta fondamentale*, Atti del convegno di Milano, 6-7 maggio 1988, Milano 1990, 393 e ss.
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, volume 2, Giuffrè, Milano, 1993
- DE MITA E., *Irap e Irpef, fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 ore*, 15 ottobre 1997
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2000
- DE MITA E. (a cura di), *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006
- DE PERTHUIS C., *Rapport d'étape du Président du Comité pour la fiscalité écologique*, Ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergétisme, 2013, 20 e ss.
- DE SADELEER N., *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution, essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, préface de François Ost, collection Universités francophones (AUPELF-UREF) Revue Juridique de l'Environnement, 2001, 331- 334
- DE TOCQUEVILLE A., *L'Ancien Régime et la Révolution*, Gallimard, coll. Folio J.-P. Mayer, Parigi, 1985
- DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'emissions trading scheme: aspetti contabili e fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2010, 10015 e ss.
- DEKETELAERE K., KREISER L., MILNE J. E., ASHIABOR H. (a cura di), *Critical Issues in Environmental Taxation*, Oxford University Press, Oxford NY, 2008
- DEL FEDERICO L., *Miscellanea in tema di agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 1995, 1322 e ss.
- DEL FEDERICO L., *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000
- DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, 19 e ss.
- DEL FEDERICO L., GIORGI S., *State aid for eco-friendly energy sources: the balancing test applied to energy taxes*, in M. VILLAR (a cura di), *State Aids, taxation and the energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017, 297-310
- DELL'ANNO P., *Modelli organizzativi per la tutela dell'ambiente*, in AA.VV., *Ambiente, attività amministrativa e codificazione*, Giuffrè, Milano, 2006, 265 e ss.
- DELL'ANNO P., PICOZZA E., *Trattato di Diritto dell'ambiente*, Cedam, Padova, 2012
- DELORS J., *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994
- DI GIOVANNI F., *Strumenti privatistici e tutela dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1982
- DI GIULIO E., *Le esternalità ambientali*, in *Enciclopedia degli idrocarburi*, n. 4, Treccani, Roma, 2007, 228 e ss.
- DI MALTA P., MARTINEZ J.-C., *Droit fiscal contemporain. Les impôts, le droit français, le droit compare*, Litec, Parigi, 1989
- DI PIETRO A., *Per una Costituzione fiscale europea*, Cedam, Padova, 2008

- DIBOUT P., *Fiscalité européenne et environnement*, in *Revue des Affaires Européennes*, n. 2, 1995, 31 e ss.
- DIFFENBACHER M., LAUNAY J., *Rapport d'information sur la fiscalité écologique*, Commission des Finances de L'économie Générale et du Contrôle Budgétaire, n. 1935, 23 settembre 2009, 23 e ss.
- DOEHRING K., *Estado social, Estado de Derecho*, in W. ABENDROTH, E. FORSTHOFF, e K. DOEHRING, *El Estado social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, 99 - 200
- DONY M., SMITS C., *Aides d'Etat*, Editions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2005
- DONY M., *Contrôle des aides d'Etat*, Editions de l'Université de Bruxelles, Bruxelles, 2007
- DONY M., *Les aides aux banques en difficulté suite à la crise financière*, in Loic Grand L'Europe des banques, Parigi, 2010
- DONY M., *Chronique relative aux aides d'Etat*, in *Cahiers de Droit Européen*, parte 1, n. 3, 2011, 679-765
- DONY M., *Chronique relative aux aides d'Etat*, in *Cahiers de Droit Européen*, parte 2, n. 1, 2012, 211-278
- DORIGO S., MASTELLONE P., *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013
- DORIGO S., MASTELLONE P., *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente: nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 47
- DOUET F., *Contribution a l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, Parigi, 1997
- DRESNER S., JACKSON T., GILBERT N., *History and social response to environmental tax reform in the United Kingdom*, in *Energy Policy*, n. 34, 2006, 930-939
- DU LUART M. R., *Le projet de loi d'orientation sur la forêt*, Avis au Sénat, n. 190, sessione 2000/2001
- DU PONTAVICE E., *La protection juridique du voisinage et de l'environnement en droit civil comparé*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 2, 1978, 153
- DUBERGE J., *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, PUF, Parigi, 1961
- DUBERGE J., SCHMOLDERS G., *Problemas de Psicología Financiera*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1965
- EASSON A., *Tax Incentives for foreign direct investment Part I: Recent Trends and Countertrends*, 55 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Journals IBFD, 2001, 267 e ss.
- EASSON A., *Tax Incentives for foreign direct investment Part II: Design Consideration*, 55 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Journals IBFD, 2001, 365 e ss.
- EINAUDI L., *Esistono vere esenzioni d'imposta?*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1940, 113 e ss.
- EKINS P., SPECK S., *Environmental taxes and ETRs in Europe: The current situation and a review of the modeling literature*, Oxford, New York, 2011

- ELIA A., *La disciplina fiscale dell'olio vegetale chimicamente non modificato per la produzione di energia elettrica: riflessioni in merito al rapporto tra diritto nazionale e comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, volume 81, n. 3, 2010, 10605-10619
- ESCRIBANO LOPEZ F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988
- FALSITTA G., *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2, 1968, 3 e ss.
- FALSITTA G., *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 2, 1992, 576 e ss.
- FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 1, 1997, 500 e ss.
- FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 7-8, 2004, 889 e ss.
- FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, Giuffrè, Milano, 2008
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 6 ed., Cedam, Padova, 2008, 201-202
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008
- FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 1, 2009, 98 e ss.
- FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2014
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 10 ed., Cedam, Padova, 2017
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991
- FANTOZZI A., *Corso di Diritto Tributario*, Utet, Torino, 2004
- FAUCHALD O.K., *Environmental taxes and trade discrimination*, Kluwer Law, Londra, 1998
- FAUCHEUX S., *Économie de l'environnement*, in *Encyclopaedia Universalis*, consultabile sul sito www.universalis-edu.com
- FAURE M., *L'analyse économique du droit de l'environnement*, Bruylant, Bruxelles, 2007
- FAVOREU L., PHILIP L., *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, 12ème édition, Parigi, 2003
- FEDELE A., *Commento all'art. 23*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1978, 126 e ss.
- FEDELE A., *Gli incrementi "nominali" di valore nell'Invim ed il principio di capacità contributiva*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1982, 56 e ss.
- FEDELE A., *Riserva di legge*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1994
- FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Rivista Diritto Tributario*, n. 1, 1998, 453 e ss.

FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica nella Costituzione italiana*, in Rivista Diritto Tributario, n.1, 1999, 971 e ss.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005

FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli-Roma, 2006

FEDELE A., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014

FERREIRO SERRET E., *Taxes with Environmental Purposes and State Aid Law : the Relevance of the Design of the Tax in Order to Justify their Selectivity*, in M. VILLAR EZCURRA, P. PISTONE, *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, IBFD, Amsterdam, 2016, 245- 270

FAVOREU L. e altri, *Droit des libertés fondamentales*, Dalloz, collection Précis, 7 ed., Parigi, 2015

FERLAZZO NATOLI L., *La Consulta salva l'IRAP?*, in Bollettino Tributario, n. 12, 2001, 891 e ss.

FERNANDEZ FARRERES G., *La subvención y el reparto de competencias entre el estado y las comunidades autónomas*, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 13., n. 38, Maggio-Agosto 1990, 225-239

FERRARA F., *I principi comunitari della tutela dell'ambiente*, in Diritto Amministrativo, 2005, 509 e ss.

FERRARA R., *Pianificazione territoriale e tutela ambientale*, in E. FERRARI- N. SAITTA- A. TIGANO (a cura di), *Livelli e contenuti della pianificazione territoriale*, atti del quarto convegno nazionale AIDU, Messina-Taormina, 10-11 novembre 2000, Milano, 2001, 180 e ss.

FICARI V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali: prospettive e novità legislative*, in V. FICARI, L. GIOVANNELLI, G. G. CARBONI (a cura di) *Gestione delle risorse e finanziamento degli enti locali territoriali*, Giappichelli, Torino, 2008, 34

FICARI V.(a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, in Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Giuffrè, Milano, 2009

FICHERA F., *La giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema dei rapporti tra imposizione ed extrafiscaltà*, in Diritto e Pratica Tributaria, Parte II, 1973, 774 e ss.

FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973

FICHERA F., *L'extrafiscaltà nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1974, 592 e ss.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992

FICHERA F., *I contributi e le tasse*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, volume 4, Cedam, Padova, 1994, 297 e ss.

FICHERA F., *Fiscaltà ed Extrafiscaltà nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, volume 1, 1997, 492 e ss.

- FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1998, 84 e ss.
- FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2012, 1-34
- FIORENTINO S., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 375-403
- FIORENTINO S., ARDOLINO D., *Le misure italiane valutate come aiuti di Stato: l'utilizzo della compatibilità in deroga ai sensi dell'art. 87, commi 2 e 3, TCE*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 405-424
- FIORENTINO S., LOMBARDI O., *Misure sottrattive Irap, agevolazioni fiscali e divieto di aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 425-469
- FIORENTINO S., *Aiuti di Stato fiscali: giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo e giurisdizione tributaria*, in M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, A. PACE, C. VERRIGNI (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Giappichelli, Torino, 2016, 447-459
- FIORENTINO S., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2017
- FIORENTINO S., *Controllo sugli aiuti di Stato incompatibili, illegali e abusivi: ruolo attuale del giudice tributario*, in *Diritto e Processo Tributario*, n. 1, 2017, 1-44
- FLAM M., *L'économie verte*, PUF, Parigi, 2010
- FLORY J.-C., *Rapport au Premier Ministre et à la Ministre de l'Écologie et du Développement Durable*, Les redevances des agences de l'eau, 2003, 43 e ss.
- FONTAINE F., *Droit fiscal et concurrence*, Francia, 2014, <http://www.theses.fr/2014PA020035>
- FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1952, 301 e ss.
- FORTE F., *voce Principi di Economia finanziaria*, in *Trattato di economia pubblica*, I, Utet, Torino, 1980, 608-635
- FORTE F., *I diritti della natura*, Nuova editrice Il Gallo, Roma, 1991
- FOUQUET O., *Conseil Constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, in *Les nouveaux cahiers du Conseil Constitutionnel*, Dalloz, Parigi, 2011, 8 e ss.
- FRACCHIA F., *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, 21 e ss.
- FRANÇOIS P., *Une écotaxe communautaire : quels effets environnementaux, économiques et institutionnels ?*, Rapport d'information au Sénat, n. 210, 1996
- FRANKE S. F., *Umweltabgaben und Finanzverfassung*, *Steuer und Wirtschaft*, volume 71, n. 1, 1994, 26-38
- FRANSONI G., *Le agevolazioni alle confessioni religiose senza intesa: illegittimità della discriminazione o della agevolazione?*, in *GT Rivista giuridica tributaria*, 1997, 620 e ss.

- FRENI G., KURZ H. D., LAVEZZI A. M., SIGNORINO R., *Economic Theory and its History*, Routledge, New York, 2016
- FROMAGEAU J., *La police de la pollution à Paris de 1666 à 1789*, thèse sous la direction de GUTTINGER P., Université Paris II, Parigi, 1989, 976
- FUENTES BODELON F., *L'environnement comme systém global, implications juridiques, introduction au Recueil de textes internationaux Calidad de Vida*, in Medio Ambiente y Ordenación del Territorio, Madrid, 1983, 25 e ss.
- FULLERTON D., STAVINS R. N., *How economists see the environment*, in R. N. STAVINS (a cura di) *Economics of the Environment*, 4 ed, W. W. Norton & Company, New York London, 2012, 3-8
- GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Cedam, Padova, 1992
- GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, *Rivista Diritto Tributario*, n.1, 1999, 843 e ss.
- GAFFURI G., *Ancora dell'attitudine alla contribuzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2013, 975 e ss.
- GAINES S. E., WESTIN R. A. (a cura di.), *Taxation for Environmental Protection. A Multinational Legal Study*, Quorum Books, Westport, 1991
- GALIERO R., *Agevolazioni fiscali e costituzione*, in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 4, 2004
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, 627 e ss.
- GALLO F., MARCHETTI F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999, 111 e ss.
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, 303 e ss.
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli, 2010, 3 e ss.
- GALLO F., MELIS G., *The Italian tax system: International and EU obligations and the realization of fiscal federalism*, *Bulletin for International Taxation*, 2010, 403 e ss.
- GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, 2 edizione, Il Mulino, Bologna, 2011
- GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2013, 499 e ss.
- GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2015, 771-784
- GANSHOF VAN DER MEERSCH W. J., *L'impôt et la loi*, *Hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit, Liegi, 1962
- GAUDEMET P. M., MOLINIER J., *Finances publiques*, Fiscalité, tomo II, 4 ed., Montchrestien, Parigi, 1997

- GEFFROY J.-B., *Grands problèmes fiscaux contemporains*, 1 ed., PUF, Parigi, 1993
- GENEVOIS B., *Continuité et convergence des jurisprudences constitutionnelle et administrative* in *Revue Française de Droit Administratif*, 1990, 143-168
- GERELLI E. (a cura di), *Ascesa e Declino del business ambientale*, Il Mulino, Bologna, 1990
- GERLOFF W., *Los impuestos: doctrina general*, in *Tratado de Finanzas*, Tomoli, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961
- GIAMPIETRO F., *Diritto alla salubrità dell'ambiente: inquinamento e riforma sanitaria*, Giuffrè, Milano 1980
- GIAMPIETRO F., *La responsabilità per danno dell'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1988
- GIANNINI A. D., *Rapporto giuridico d'imposta*, Giappichelli, Torino, 1937
- GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione Tipografico Editrice Torinese, Torino, 1956
- GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956
- GIANNINI M. S., *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, volume 23, n. 1, 1973, 15 e ss.
- GIANNINI M.S., *Primi rilievi sulla nozione di gestione dell'ambiente e di gestione del territorio*, in *Rivista Trimestrale Diritto Pubblico*, 1975, 479 e ss.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961
- GIL GARCIA E., *Mismatches in the Concept of Environmental Taxes*, WU International Taxation Research Paper Series, n. 2, 2015
- GIORGETTI A., *I principi tributari della nuova Costituzione italiana*, in *Il risparmio*, 1956, 530 e ss.
- GIORGI S., *Aiuti di stato, fiscalità e "parafiscalità" nel settore energetico: ibridazione, modernizzazione e bilanciamento*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2017, 58 e ss.
- GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 1, 2016, 15 e ss.
- GIUFFRIDA R., *Diritto europeo dell'Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2012
- GIVORD, P., D'HAULTFOEUILLE X., *Le bonus/malus écologique: éléments d'évaluation*, INSEE Analyses, n. 3, 2012
- GIZARD M., *Droit et fiscalité forestiers*, PUF, Parigi, 1996, 260 e ss.
- GLAESNER H.J., *L'environnement comme objet d'une politique communautaire*, in J. CHARPENTIER (a cura di) *La protection de l'environnement par les Communautés Européennes*, Pedone, Parigi, 1988
- GLERIA L., *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Rivista Diritto Tributario*, 2003, 602 e ss.

- GODARD O., *Le principe pollueur-payeur, une norme politique à la confluence de plusieurs inspirations*, in *Revue Juridique d'Auvergne*, 2002, 53-74
- GOULDER L.H., *Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide*, in *International Tax and Public Finance*, volume 2, n. 2, 1995, 157 e ss.
- GRAMMATICO L., MECA I., *Les perspectives de la fiscalité positive de l'eau et de l'air : l'amorce d'une fiscalité écologique*, *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 1, 2000, 53 e ss.
- GRAMMATICO L., *Les moyens juridiques du développement énergétique dans le respect de l'environnement*, Presses universitaire d'Aix-Marseille-Puam, 2003
- GRANELLI E., *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali della legge Merli*, in *Bollettino Tributario*, 1980, 836 e ss.
- GRANELLI E., *L'imposizione dei plusvalori*, Cedam, Padova, 1981
- GRAVELLE, J.G., *Tax Expenditures*, in J.J. CORDES, R.D. EBEL ET J.G. GRAVELLE (a cura di), *NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 12 editione, Urban Institute Press, Washington DC, 2005
- GRECO G., *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all'art. 53 della Costituzione italiana*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 1, 1955, 387 e ss.
- GREENE J., BRAATHEN N., *Tax Preferences for Environmental Goals: Use, Limitations and Preferred Practices*, OCSE Environment Working Papers, n. 71, OECD Publishing, Parigi, 2014, 19 e ss.
- GRIPPA SALVETTI M. A., *Riserva di legge e delegificazione*, Giuffrè, Milano, 1998
- GRIZIOTTI B., *Primi lineamenti delle dottrine finanziarie in Italia nell'ultimo Cinquantennio*, in *Economia politica contemporanea*, Studi per SUPINO, Cedam, Padova, 1930, 299-330
- GRIZIOTTI B., *Politica, Diritto e Scienza della Finanza*, Cedam, Padova, 1935
- GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1948, 15 e ss.
- GRIZIOTTI B., *I principi delle entrate extra-fiscali*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1, 1951, 122 e ss.
- GRIZIOTTI B., *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze e del diritto finanziario*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1953, 200 e ss.
- GRIZIOTTI B., *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1956
- GUIDO V., *I tributi ambientali*, in V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *Tourism Taxation*, 2016, 294 e ss.
- GUYOMAR M., *La Charte de l'environnement est-elle directement invocable?*, BDEI, settembre 2006, 41 e ss.
- HANSSON Å., BROKELIND C., *Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden*, in *World Tax Journal*, giugno 2014, 168 e ss.
- HERRERA MOLINA P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990

- HERRERA MOLINA P. M., *Derecho tributario ambiental. (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, in Environmental Tax Law, Marcial Pons, Madrid, 2000, 59 e ss.
- HERRERA MOLINA P.M., *Legal limits on the competence of governments in Spain*, in MILNE et al. (a cura di), *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Oxford Univ Press, 2005
- HERRERA MOLINA P.M., *Design Options and Their Rationales*, in J.E. MILNE & M.S. ANDERSEN, *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publ., Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA, 2012
- HERRERA MOLINA P. M., *Design options and their rationales*, in J. E. MILNE, M.S. ANDERSEN (a cura di), *Handbook Of Research On Environmental Taxation*, Edward Elgar Pub, February 28, 2013, 86 e ss.
- HERTZOG R., *La TGAP un révétement dans la fiscalité de l'environnement?*, in *Droit e Ville*, n. 47, 1999, 115 e ss.
- HERTZOG R., *La constitution financière de l'Etat décentralisé*, in *Annuaire 2004 des collectivités locales*, capitolo XIV, Tomo 24, CNRS éd., 2004, 171-190
- HERTZOG R., *Finances publiques et environnement: un couple inséparable*, in *Revue Française Finances Publiques*, n. 90, maggio 2005, 200 e ss.
- HERTZOG R., *Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains*, *Revue Française Finances Publiques*, n. 114, 2011, 149 e ss.
- HOURCADE J.C., COMBET E., *Fiscalité carbone et finance climat un contrat social pour notre temps*, Les petits matins, Parigi, 2017
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1984, 85 e ss.
- JAZZETTI A., *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1995, 33-49
- JÉGOUZO Y., *Quelques réflexions sur le projet de la Charte de l'environnement*, in *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 15, 2003
- JEZE G., *Cours de finances publiques*, LGDJ, Parigi, 1936
- JIMENEZ M., VOUREH A., *Enhancing Environmentally Sustainable Growth in Finland*, Economics Department Working Papers, n. 229, Parigi, 2000
- JOHANSSON B., *Economic Instruments in Practice 1: Carbon Tax in Sweden*, Swedish Environmental Protection Agency, 2000
- KAPP K. W., *The Social Costs of Private Enterprise*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1950
- KARPENSCHIF M., *Droit européen des aides d'Etat*, Bruylant, Bruxelles, 2017
- KEYNES J.M., *The general theory of employment, interest and money*, McMillan, Londra, 1936
- KING R., *Tax Expenditures and Systematic Public Policy: an Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code*, in *Public Budgeting and Finance*, volume 4, n. 1, 1984, 14-31
- KOSONEN KATRI, *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?*, European Commission, Taxation Papers, Working Paper n.32, Luxembourg, 2012

- KRAAN D.-J., *Dépenses hors budget et dépenses fiscales*, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 4, n. 1, 2004, 153 e ss.
- KRÄMER L., *La politique de l'environnement de l'Union européenne depuis le traité de Maastricht*, in Revue des Affaires européennes, n. 2, 2012, 291 e ss.
- KROMAREK, *Commentaire de l'Acte Unique européen en matière d'environnement*, in Revue Juridique Environnementale, n.1, 1988, 75 e ss.
- KULCSAR T., *International Tax Aspects of Climate Change*, IFA Research Paper, 2011
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968
- LA ROSA S., *Costituzione, Corte costituzionale e ordinamento tributario*, in Diritto Pratica Tributaria, n. 1, 1985, 233 e ss.
- LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, Roma, 1989
- LA ROSA S., *Le agevolazioni fiscali*, in A.AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, tomo I, Cedam, Padova, 1994, 401 e ss.
- LA SCALA E.A., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, Milano, 2005
- LA SCALA E.A., *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in Rassegna Tributaria, n. 2, 2010, 450
- LA SCALA E.A., *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 14 e ss.
- LALEURE-LUGREZI J., *Les régimes fiscaux des régions insulaires d'Europe Latine*, LGDJ, Lextenso, Parigi, 2014
- LALUMIERE P., *Les finances publiques*, 8 ed., Librerie Armand Colin, Parigi, 1986
- LAMARQUE J., *Droit de la protection de la nature et de l'environnement*, LGDJ, Parigi, 1973
- LAMARQUE J., *Le droit contre le bruit*, LGDJ, Parigi, 1975
- LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt: faux principes et faux applications des principes*, in Mélanges Jeanneau, Dalloz, Parigi, 2002, 183 e ss.
- LANDAIS C., LENICA F., *Premières précisions sur la portée juridique de la Charte de l'environnement*, in Actualité Juridique de Droit Administratif, 2006, 1584 e ss.
- LANG J., TIPKE K., *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß*, 13 ed, Köln, 1991
- LAROMA JEZZI P., *I tributi ambientali*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2002, 324 e ss.
- LARSEN, B.M. AND NESBAKKEN, R., *Norwegian Emissions of CO2 1987-1994. A Study of Some Effects of the CO2 Tax*, Environmental and Resource Economics, 1997
- LAUCHAIRE F., *Le Conseil Constitutionnel*, tomo 2, prima parte, 2 ed, Economica, Parigi, 1998, 133 e ss.

- LAURÉ M., *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, Parigi, 1953
- LAURÉ M., *Traité de politique fiscale*, PUF, Parigi, 1956
- LAURE M., *Science fiscale*, PUF, Parigi 1993
- LECCISOTTI M., *Reddito effettivo o reddito normale*, Il Mulino, Bologna, 1990
- LECLERC S., *Le principe du polluer-payeur*, in Y. PETIT (a cura di), *Droit et Politiques de l'Environnement*, collana Les Notices, LGDJ, Parigi, 2009, 41 e ss.
- LEJEUNE VALCÁRCEL E., *L'eguaglianza*, in *Trattato di diritto tributario*, volume 1, tomo 1, Cedam, Padova, 2004, 379-398
- LENER, *Ecologia, persona, solidarietà: un nuovo ruolo del diritto civile*, in LIPARI (a cura di), *Tecniche giuridiche e sviluppo della persona*, Laterza, Bari, 1974, 335 e ss.
- LEROY BEAULIEU P., *Traité de la science des finances*, 7 ed., tomo I, Guillaumin et Alcan, Parigi, 1906
- LEROY M., *La sociologie fiscale*, pubblicato on-line su *Socio-logos*, n. 4, 2009
- LEROY M., *L'impôt l'Etat et la société*, librairie juridique LGDJ, Parigi, 2010
- LETIZIA L., *Verso la riforma della contabilità e della finanza pubblica*, in *Innovazione e Diritto*, rivista giuridica on-line dell'Università degli Studi di Napoli Federico II, n. 3, 2009, consultabile sul sito www.innovazionediritto.unina.it
- LINOTTE D., *Droit publique économique*, Lexis Nexis, 7 ed., Parigi, 2012
- LOCKE J., *Traité du gouvernement civil*, trad. David MAZEL, Ed. Flammarion, Parigi, 1984
- LOGOZZO M., *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Bollettino Tributario d'Informazione*, n. 22, 1990, 1655 e ss.
- LOMBARDI P., *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria*, in *Temi Tributari*, 1964, 597 e ss.
- LOMBARDI P., *I profili giuridici della nozione di ambiente: aspetti problematici*, in *Foro Amministrativo - TAR*, n. 2, 2002, 764 e ss.
- LONDON C., *Environnement : du réglementaire à l'incitatif*, in *Petites affiches*, 18 dicembre 1991, 16 e ss.
- LOSOPPIO P., *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français: la vraisemblance et l'Équité*, LGDJ, Parigi, 1994
- LUJA R., *EU State Aid Rules and their limits* in *Tax Notes International*, 28 ottobre 2014, 453 e ss.
- MANN R., ROBERTS T., *Tax law and the environment. A multidisciplinary and worldwide perspective*, Lexigton Books, Lanham Maryland, 2018
- MÄÄTTÄ K., *Environmental taxes. An introductory analysis*, Edward Elgar, Cheltenham UK, Northampton, MA, USA, 2006

- MADDALENA P., *L'ambiente. Prolegomeni per una sua tutela giuridica*, in Rivista Giuridica Ambientale, 2008, 525 e ss.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Utet, Torino 1970
- MAGNON X., *De la possibilité d'une contribution carbone : entre censure constitutionnelle, contraintes communautaires et concurrence internationale*, in Droit de l'Environnement, n. 180, 2010, 219-224
- MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'UE*, Bruylant, Bruxelles, 2012
- MAJOCCHI A., *Le procedure della programmazione e il senato delle regioni*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, volume 1, 1986, 30 e ss.
- MAJOCCHI A., *Green fiscal reform and employment: A survey*, in Environmental & Resource Economics, volume 8, n. 4, 1996, 375-397
- MALTHUS T. R., *Essai sur le principe de population*, PUF, Parigi, 1980
- MAMELI G., *Country report: Italy*, IFA Cahier 2015
- MANZONI I., *Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive*, in Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1963, 540 e ss.
- MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965
- MANZONI I., *Imposizione fiscale. Diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in Studi in onore di E. Allorio, Giuffrè, Milano, 1989
- MANZONI I., G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli, Torino, 2007
- MARCHETTI F., *Ambiente* (Dir. Trib.), in Dizionario di Diritto Pubblico, Milano, 2006
- MARCHISIO S., *Il diritto internazionale dell'ambiente*, in G. CORDINI, P. FOIS, S. MARCHISIO (a cura di), *Diritto ambientale: profili internazionali, europei e comparati*, Giappichelli, Torino, 2008, 1 e 6
- MARCOU G., *Introduzione alla colletanea*, diretta da G. BRAIBANT, G. MARCOU, Les Droits de l'Homme universalité et renouveau 1789-1989, L'Harmattan, Parigi, 2000, 22 e ss.
- MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in Diritto Pratica Tributaria, n. 1, 1985, 6 e ss.
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1991
- MARONGIU G., *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in Diritto Pratica Tributaria, n. 1, 1999, 1757 e ss.
- MARONGIU G., *IRAP, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in Diritto Pratica Tributaria, n. 4, 2001, 666 e ss.
- MARSHALL A., *Principes d'économie politique*, Gordon & Breach, New York, 1890
- MARTIN G., *Droit Civil de l'environnement*, in Review Juridique de l'Environnement, n. 1, 1982, 46-51

- MARTIN G., *Le concept de risque et la protection de l'environnement : évolution parallèle ou fertilisation croisée*, in M. PRIEUR, C. LAMBRECHTS (diretto da), *Les hommes et l'environnement Quels droits pour le vingt-et-unième siècle ? Études en hommage à Alexandre KISS*, Éditions Frison-Roche, Parigi, 1998, 451-452
- MARTINES T., *L'ambiente come oggetto di diritti e doveri*, in V. PEPE (a cura di), *Politica e legislazione ambientale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1996, 18 e ss.
- MARTÌNEZ LAGO M. A., *Una interpretaciòn constitucional de la funcionalidad de la capacidad econòmica como principio informador del ordenamiento financiero*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 55, 1987, 379 e ss.
- MARTINEZ LAGO M.A., *Funciòn motivadora de la norma tributaria y prohibiciòn de confiscatoriedad*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 60, 1988
- MASOIN M., *Théorie économique des finances publiques*, Baude-Paris-Bruxelles, 1946
- MASTELLONE P., *La leva fiscale come strumento economico per la tutela dell'ambiente*, in S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013
- MASTOR W., *La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort –et d'une renaissance ?- annoncée*, in *Actualité Juridique de Droit Administratif*, n.5, 2010, 277-282
- MATHIEU B., *Observations sur la portée normative de la Charte de l'environnement*, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 15, 2004
- MC DANIEL P., SURREY S., *Tax expenditure*, Harvard University Press, 1985
- MEHL L., BELTRAME P., *Science et technique fiscales*, PUF, Parigi, 1984
- MELI M., *Le origini del principio "chi inquina paghi" ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Rivista Giuridica dell'ambiente*, n. 2, 1989, 217 e ss.
- MELI M., *Il principio comunitario del chi inquina paga*, Giuffrè, Milano, 1996
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003
- MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2009, 1007
- MELIS G., SALVINI L., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva. Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale*, Cedam, Padova, 2014
- MESSERSCHMIDT K., *Umweltabgaben als rechtsproblem*, *Schriften zum Umweltrecht*, Berlino, 1986, 27 e ss.
- METZGER, *Private property and environmental sanity*, *Ecology law quarterly*, volume 5, n. 4, giugno 1976, 793 e ss.
- MICCINESI M., *Ambiente e fiscalità* in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energie alternative e rinnovabili*, Ipsoa, Milano, 2010, 625 e ss.
- MICELI R., *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 34 e ss.
- MICHAUD C., *Aide d'Etat et OMC*, Thèse 2011

- MICHEAU C., *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Larcier, Bruxelles, 2013
- MICHELI G.A., *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Diritto Pratica Tributaria, volume 1, 1973, 27 e 28
- MICHELI G.A., *Il principio di capacità contributiva*, in Opere minori di diritto tributario, Milano, 1982, 177 e ss.
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1989, 84 e ss.
- MIGIARRA M., *Politiche nazionali ed europee per la riduzione del livello di emissione dei gas ad effetto serra e per il raggiungimento degli obiettivi previsti dal trattato di Kyoto*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, volume 19, n. 1, 2004, 131 e ss.
- MILL J.S., *Principes d'économie politique avec quelques applications à la philosophie sociale*, Guillaumin, Parigi, 1859
- MILNE J., *Environmental taxation in the United States: the long view*, 15 Lewis & Clark L. Rev., 2011, 417 e ss.
- MIRANTE A., BERANZINI M., *Economia Politica*, Cedam, Padova, 2013
- MOHR E., *Environmental Taxes and Charges and EC Fiscal Harmonization: Theory and Policy*, in Kiel Discussion Papers, n. 161, Kiel Institute for the World Economy, 1990
- MONACO R., *Le rapprochement des législations nationales dans le cadre du marché commun.*, in Annuaire Français de Droit International, n. 3, 1957, 558-568
- MONTESQUIEU C., *De l'esprit des lois*, Flammarion, Parigi, 1989
- MORAND-DEVILLER J., *Droit administratif*, 11 ed., Montchrestien, Parigi, 2009
- MORAND DEVILLER J. - BENICHOT C. (a cura di), *Mondialisation et globalisation des concepts juridiques: l'exemple du droit de l'environnement*, IRJS, Parigi, 2010
- MORAND DEVILLER J., *L'environnement dans les constitutions étrangères*, in Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel, n. 43, Aprile 2014, 83-95
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973
- MOSCHETTI F., *voce Agevolazioni fiscali II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Digesto Discipline Privatistiche Sezione Commerciale, volume 1, Torino, 1987, 77-78
- MOSCHETTI F., *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di legittimità costituzionale*, in Rassegna Tributaria, n. 1, 1990, 57 e ss.
- MOSCHETTI F., LORENZON G., SCHIAVOLIN R., TOSI L., *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (ed.), Trattato di diritto tributario, Cedam, Padova, 1994, 223 e ss.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e comunità*, in L. PERRONE, A. BERLIRI (a cura di), Diritto tributario e Corte Costituzionale, Napoli-Roma, 2006, 39 e ss.

- MUNARI F., SCHIANO DI PEPE L., *Tutela transnazionale dell'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2006
- NAESS E. M., SMITH T., *Environmentally related taxes in Norway. Totals and divided by industry*, Statistics Norway, 5, 2009, 5 e ss.
- NÉGRIN O., *Une légende fiscale: la définition de l'impôt de Gaston Jeze*, in *Revue du Droit Public*, n. 1, 2008, 139 e ss.
- NEUMARK F., *Impôt et société*, in *Économie appliquée*, n. 3, 1969
- NEURISSE A., *Histoire de l'impôt*, PUF, coll. Que sais-je?, n. 651, Parigi, 1978
- OATES W.E., *Pollutions charges as a source of public revenues*, in H. GIERSCH (a cura di), *Economic progress and Environmental Concerns*, Belino, 1993, 135 e ss.
- OATES W.E., *Green taxes: can we protect the environment and improve the tax system at the same time?*, in *Southern Economic Journal*, vol 61, n. 4, 1995, 915 e ss
- OLEWILER, N. , *Securing natural capital and ecological goods and services for Canada*, Policy Brief, Institute for Research on Public Policy, 2008, consultabile sul sito www.irpp.org/cpa/briefs/olewiler.pdf
- OLIVER P., *Concurrence et libre circulation: leur place dans le traité*, in *Revue des Affaires Européens*, n. 3, 2005, 390 e ss.
- ORSONI G., *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Parigi, 1995
- OSCOLATI F. , *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979
- ORTEGA Y.M., *I fini extrafiscali dell'imposta*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2001, 655 e ss.
- PACE A., *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Giappichelli, Torino, 2012
- PADULA C., *Principio di sussidiarietà verticale e interesse nazionale: distinzione teorica, sovrapposizione pratica*, in *Giurisprudenza costituzionale* n. 1, 2006, 817 e ss.
- PALADIN L., *Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza*, Aprile 1979-Dicembre 1983, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 1, 1984, 251 e ss.
- PALADIN L., *Esiste un «principio di ragionevolezza» nella giurisprudenza costituzionale?*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Cost*, Atti del Seminario di studi, Roma, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1994, 164 e ss.
- PALMER T., *Tourism and environmental taxes. With special reference to the "Balearic ecotax"*, in *Tourism Management*, n. 24, 2003, 665–674
- PALOMBINO F., *Il significato del principio del "chi inquina paga" in diritto internazionale*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, volume 18, n. 5, 2003, 871 e ss.
- PATTI R., *La tutela civile dell'ambiente*, Cedam, Padova, 1979
- PATTI R., *Valori costituzionali e tutela dell'ambiente*, in *Diritto dell'Impresa*, 1983
- PAULICK H., *"Estudio Preliminar" all' Ordenanza Tributaria Alemana* (traduzione di Carlos Palao Taboada), IEF, Madrid, 1980

PEARCE D., TURNER R.K., *Economia delle risorse naturali e l'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 1990

PEARCE D., *The polluter pays principle*, Briefing Paper on key issues in environmental economics, Gatekeeper series no. leec 89-03, London Environmental Economics Centre, 2003

PEDDIS F., *Sistemi di riciclo dei rifiuti secondo lo sviluppo dell'economia circolare e possibili interventi fiscali a livello locale*, in V. FICARI (a cura di), *L'ambiente. I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, 193-213

PEIFFERT O., *L'application du droit des aides d'état aux mesures de protection de l'environnement*, Bruxelles, Bruylant, 2015

PÉREZ BERNABEU B., *R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules*, in *European Taxation*, volume 54, n. 5, Maggio 2014

PERICU G., *voce Ambiente (tutela dell') nel diritto amministrativo*, in *Digesto Discipline Pubblicistiche*, Giuffrè, Milano, 1987, 190 e ss.

PERRONE CAPANO R., *L'Imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (ed.), *Trattato di Diritto Tributario*, annuario, Cedam, Padova, 2001, 123 e ss.

PERRUCCI U., *Professionisti e IRAP dopo la sentenza della Corte costituzionale*, in *Bollettino Tributario*, n. 5, 2002, 337 e ss.

PEVERINI L., *I tributi ambientali*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014, 722 e ss.

PHILIP L., *Finances publiques*, tomo II, in *Les recettes publiques – le droit fiscal*, n. 649, Cujas, Parigi, 2000, 113 e ss.

PHILIP L., FAVOREU L., *Principe d'égalité*, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, Parigi, 2009, 213-242

PICCIAREDDA F., SELICATO P., *I tributi e l'ambiente*, Giuffrè, Milano, 1996

PIEUR M., *La Charte de l'Environnement et la Constitution*, *AJDA*, 3 marzo 2003

PIEUR M., *Vers un droit de l'environnement renouvelé*, in *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n. 15, 2003, 130

PIGNATONE R., *Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, 754 e ss.

PIGOU A. C., *The Economics of welfare*, 4 ed, McMillan, Londra, 1932

PINESCHI L., *Tutela dell'ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1993, 500 e ss.

PINESCHI L., *I principi del diritto internazionale dell'ambiente: dal divieto di inquinamento transfrontaliero alla tutela dell'ambiente come common concern*, in R. FERRARA, C. E. GALLO (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente. Le politiche ambientali, lo sviluppo sostenibile e il danno*, tomo I, Giuffrè, Milano, 2014, 100 e ss.

PISTONE P. VILLAR M., (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, Amsterdam, 2016

PISTONE P., IÑAKI BILBAO E., *Tax incentives in the EU Energy Sector. General versus selective measures*, in M. VILLAR (a cura di), *State aid, taxation and the energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017, 209-259

PISTONE P., *Diritto Tributario Europeo*, Giappichelli, Torino, 2018

PISTONE P. (a cura di), *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, IBFD, Amsterdam, 2018

PITRONE F., *Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union*, *Bulletin for International Taxation*, 1969, 64 e ss.

PITRONE F., *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?*, in L. SALVINI, G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014, 780 e ss.

PLAZAS VEGA M. A., *Derecho de la hacienda publica y derecho tributario*, Tomo II, Bogotá, 2006, 83-90 e 142-170

PLAZAS VEGA M. A., *Historia de las ideas politicas y juridicas*, Tomo II, La modernidad: el liberalismo, Bogotá, 2014, 62- 82

POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Cedam, Padova, 2012

POLACKOVA BRIXI H., e altri, *Tax Expenditure – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, WORLD BANK, Washington, 2004

PORENA D., in *L'ambiente come materia nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: "solidificazione" del valore ed ulteriore "giro di vite" sulla competenza regionale*, in *Federalismi.it*, del 4 febbraio 2009

PRATI L., *Il danno ambientale dopo la novella del 2009 e la decisione 378/2010 della Corte di Giustizia*, in *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, n. 6, 2010, 957 e ss.

PREDIERI A., *voce Paesaggio*, in *Enciclopedia del Diritto*, XXXI, Milano, 1981, 503 e ss.

PRIEUR M., *Pourquoi une revue juridique de l'environnement*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. 1, 1976, 3-4

PRIEUR M., *La Charte, l'environnement et la Constitution*, in *Actualité Juridique de Droit Administratif*, n. 8, 2003, 253 e ss.

PRIEUR M., *L'importance de la réforme constitutionnelle*, in *Revue Juridique de l'Environnement*, n. special, 2003, 7-11

PRIEUR M., *Droit de l'environnement, droit durable*, Bruylant, Bruxelles, 2014

PRIEUR M., *Droit de l'environnement*, 4 ed., Dalloz, Parigi, 2016

PROCOPIO M., *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, in *Diritto Pratica Tributaria*, 2013

PUGLIATTI S., *Beni e cose in senso giuridico*, Giuffrè, Milano, 1962

PUGLIESE M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932

- PURI P., *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in G. BONARDI, C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Ipsoa, Milano, 2013, 197 e ss.
- PURI P., *La produzione dell'energia elettrica tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2014, 10309 e ss.
- RAJAMANI L., *La mise en oeuvre du droit international de l'environnement*, Nijhoff Publisher, Leiden/Boston, 2011
- RAMAUX C., Christophe, *Quelle théorie pour l'État social ? Apports et limites de la référence assurantielle. Relire François Ewald 20 ans après L'État providence*, *Revue Française des Affaires Sociales*, n. 1, 2007166 e ss.
- RANELLETTI O., *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928
- RANELLETTI O., *Natura giuridica dell'imposta*, in *Municipio Italiano*, 1898, ripubblicato in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 1, 1974, 789-790
- RAVAZZI DOUVAN A., *Comment gérer efficacement la fiscalité environnementale?*, in *Droit de l'environnement*, n. 175 (numéro spécial), gennaio 2010, 62-66
- RECCHIA G., *Osservazioni sui valori costituzionali della tutela ambientale*, in *Scritti in onore di Virga*, n. 2, Milano, 1994, 1497 e ss.
- REDAY G., STAHEL W., *The Potential for Substituting Manpower for Energy*, Rapporto 76/13, Commissione Europea, 30 luglio 1977
- REDAY G., STAHEL W., *Jobs for Tomorrow: the potential for substituting manpower for energy*, Vantage Press, NewYork, 1981
- RIBES D., *Le droit fiscal et l'environnement : continuités et ruptures*, in *Droit de l'environnement*, n. 175 (numéro spécial), gennaio 2010, 36 e ss.
- ROMI R., *Droit international et européen de l'environnement*, Lextenso éd, Parigi, 2013
- ROSANVALLON P., *La société des égaux*, LeSeuil, Parigi, 2011
- ROSEMBUJ T., *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto d'imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte Suprema degli USA*, in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 6, 2012, 1295-1303
- ROUSSEAUX S., *Le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre : un partenariat entre la Communauté européenne, les États membres et les entreprises*, *Revue Française de Finances Publiques*, n. 90, maggio 2005, 81-96
- ROUSSEAUX S., *La taxe carbone de Nicolas Hulot, analyse et alternatives*, in *Droit de l'environnement*, n. 145, 2007, 31 e ss.
- ROTHSCHILD E., *Sentimenti economici: Adam Smith, Condorcet e l'Illuminismo*, Il Mulino, Bologna, 2003
- RUBINI L., *The Definition od Subsidy and State Aid*, Oxford University press, Oxford New York, 2009
- RUHL J. B., *Sustainable Development: A Five-Dimensional Algorithm for Environmental Law*, *Stanford Environmental Law Journal*, volume 18, 1999

- RUSSO P., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Giuffrè, Milano, 1992
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1996
- SABBADINI P.-M., *Aides d'Etat aspect juridique et économique*, Larcier, Bruxelles, 2015
- SADOWSKY M., *Droit de l'OMC*, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité directe, Bruxelles, 2008
- SAÏDJ L., *Finance Publique*, 4 ed., Dalloz, Parigi, 2003
- SAÏDJ L., *De la facilité du mimétisme et de l'étatisme dans la doctrine financière relative aux collectivités locales*, in, Réforme des finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en honneur de ROBERT HERTZOG, Economica, Parigi, 2011, 500 e ss.
- SAINTENY G., *La dimension fiscale des politiques environnementales en France*, Revue Française de Finances Publiques, n. 114, aprile 2011, 84 e ss.
- SAINTENY G., *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Buchet Chastel, France, 2012
- SAINZ DE BUJANDA F., *Téoria jurídica de la exención tributaria*, in Hacienda y Derecho, n. 3, 1963, 420 e ss.
- SALMON J., *L'actualité du droit de l'environnement*, Actes du colloque des 17 et 18 novembre 1994, Bruxelles, 1995
- SALVIA F., *Gli strumenti giuridici per la tutela ambientale*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, 1993, 220 e ss.
- SALVINI L., *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in Rassegna Tributaria, n. 6, 2007, 1670-1676
- SANTA MARIA A., *Competition and State Aid*, An analysis of Ec Practise, Kluwer Law, Amsterdam, 2007
- SAY J.-B., *Cours d'économie politique pratique*, Istitute Coppet, Parigi, 1828
- SCALINCI C., *Il Tributo senza soggetto*, Cedam, Padova, 2011
- SCHIAVOLIN, *Il "new deal" della Corte costituzionale*, in Rassegna Tributaria, n. 2, 1988, 504 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Prime osservazioni sull'affermata legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in Giurisprudenza italiana., n. 10, 2001, 1979 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Norme tributarie con scopi extra-fiscali nell'ordinamento italiano*, in M. PIRES (a cura di), *Da extrafiscalidade*, Universidade Lusiana editora, Lisbona, 2011, 179- 198
- SCHICK A., *Off-budget expenditure: an economic and political framework*, in OECD Journal on Budgeting, volume 7, n. 3, Surrey, Parigi, 1981, 10 e ss.
- SCHMÖLDERS G., *Psychologie des finances de l'impôt*, PUF, Parigi, 1973
- SCHUELLER E., *L'impôt sur l'énergie*, Éditions du Rond-Point, Parigi, 1952
- SCHUELLER E., *Qu'est-ce que l'impôt sur l'énergie?*, Centre d'études économiques, Parigi, 1954

SCOCA, *Tutela dell'ambiente: la difforme utilizzazione della categoria dell'interesse diffuso da parte dei giudici amministrativo, civile, contabile*, in *Diritto e Società*, 1985, 637 e ss.

SEER R., *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Cedam, Padova, 2008, 31-52

SELICATO P., *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, volume 6, n. 2-3, 2004, 257 e ss.

SELICATO P., *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2005, 1162 e ss.

SELICATO P., *La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo*, in A. AMATUCCI (a cura di) *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in Onore di Andrea Amatucci*, Temis, Bogotà, 2011, 37-86

SEN A., *Etica ed Economia*, Laterza, Roma-Bari, 2003

SEN A., *Scelta, benessere, equità*, Il Mulino, Bologna, 2006

SMETS H., *Le principe polluer payer, un principe économique érigé en principe du droit de l'environnement*, *Revue générale de droit international public*, n. 2, 1993

SMITH A., *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*, Londra, 1776, tradotto da A. CAMPOLONGO, *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Torino, 1950

SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, Utet, Torino, 2013

SOARES C., *Environmental tax: the weakening of a powerful theoretical concept*, in J. MILNE, H. ASHIABOR, K. DEKETELAERE, L. KREISER (a cura di), *Critical Issues in Environmental taxation: international and comparative perspectives*, Oxford New York, 2005, 44-46

SOARES C., *Earmarking revenues from environmentally related taxes*, in J. E. MILNE, M. S. ANDERSEN (a cura di), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar publishing, Cheltenham, UK, - Northampton, MA, USA, 2014, 102 e ss.

SPECK S., *The Design of Carbon and Broad-based Energy Taxes in European Countries*, in *Vermont Journal of Environmental Law*, volume 10, 2008, 31-59

STERN N., *The Economics of Climate Change. Stern Review*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006

STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Il Mulino, Bologna, 2014

STIGLITZ, *Economia del settore pubblico*, Hoepli, Milano, febbraio 2004

STONE, *Should trees have standing ? Towards legal rights for natural objects*, *Southern California Law Review*, volume 45, 1972

STOURM R., *Systèmes généraux d'impôts*, 3 ed., Librairie Félix Alcan, Parigi, 1912

STRIANESE L., *Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti Tributari a confronto*, Giappichelli, Torino, 2017, 381-426

- STUTZIN G., *La naturaleza : un nuevo sujeto de derecho?*, Asociación para la protección del ambiente, Buenos Aires, 1974
- SUMMERS L. H., *The case for corrective taxation*, National Tax Journal, volume 44, n. 3, Settembre 1991
- SURREY S., *Pathways to tax reform – The concept of tax expenditures*, Harvard University Press, 1973
- SURREY S., e altri, *The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process*, in H. J. Aaron et M. J. Boskin (a cura di), *The Economics of Taxation*, Brookings Institution Press, Washington DC, 1980, 123-144
- SURREY S., Mc DANIEL P., *Tax expenditure*, Harvard University Press, 1985
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, volume 1, 12 ed, Utet, Milano, 2016
- THIEFFRY P., *Traité de droit européen de l'environnement*, 3 ed, Bruylant, Bruxelles, 2015
- THIEFFRY P., *Manuel de droit européen de l'environnement*, 2 ed, Bruylant, Bruxelles, 2017
- TODER E. J., *Tax expenditures and tax reform: issues and analysis*, in Proceedings of the 98th Annual Conference, National Tax Association Meetings, Miami, Florida, Novembre 2005, 4 e ss.
- TORREGROSSA G., *Profili della tutela dell'ambiente*, in Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 1980, 1384 e ss.
- TORREGROSSA G., *Introduzione al diritto urbanistico*, Giuffrè, Milano, 1987
- TORREGROSSA G., *La tutela dell'ambiente: dagli interessi diffusi al danno ambientale*, in Consiglio di Stato, 1988, 1729 e ss.
- TOSI L., *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1990, 97 e ss.
- TOSI L., *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA.VV. L'autonomia finanziaria degli enti territoriali, ETI, Roma-Milano, 1994
- TOURNIÉ G., *La politique fiscale sous la Vème République*, Privat, Parigi, 1985
- TRAVERSA E., *Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*, in World Tax Journal, Ottobre 2014, 315 e ss.
- TRAVERSA E., WOLFF S., *Energy tax policy in an EU Context: non-discrimination, free movement and tax harmonization*, in M. VILLAR, P. PISTONE (a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, Amsterdam, 2016, 397- 410
- TRAVERSA E., RICHELLE I., SCHÖN W., *State Aid Law and Business Taxation*, Springer, Berlino Heidelberg, 2016
- TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati e utilizzabili*, in Rivista Diritto Tributario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1984, 89 e ss.
- TREMONTI G., *Il libro bianco del nuovo fisco (come passare dal vecchio al nuovo attraverso federalismo, tassazione ambientale, e semplificazione)*, in Bollettino Tributario, 1994, 1813 e ss.

- TREVES T., *Il diritto dell'ambiente a Rio e dopo Rio*, in Rivista Giuridica dell'Ambiente, n. 3-4, 1993, 577-583
- TROTABAS L., *Les Finances publiques et les impôts de la France*, Arnand Colin, Parigi, 1953
- TURCHI M., *Credito d'imposta*, in Digesto delle Discipline privatistiche (sez. commerciale) volume 6, Utet, Torino, 1990, 203 e ss.
- UNTERMAIER J., *Droit de l'homme à l'environnement et libertés publiques*, in Revue Juridique de l'Environnement, n. 4, 1978, 329-367
- UNTERMAIER J., *La Charte de l'environnement face au droit administratif*, in Revue Juridique de l'Environnement, n. spécial, 2005, 145-159
- URICCHIO F., *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico*, Cacucci Editore, Bari, 2014
- URICCHIO F., *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 2017, 1849-1868
- VALCARCEL LEJEUNE E., *Aproximación al principio de igualdad tributaria*, in Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario, Edersa. Madrid, 1980, 171 e ss.
- VALENTE P., ROCCATAGLIATA F., *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in Il fisco, 1999, 5517 e ss.
- VAN LANG A., *Droit de l'environnement*, 4 ed., Thémis, Parigi, 2016
- VEDEL G., *Cours de législation financière*, Licence 3ème année, Les cours de Droit, Paris V, Parigi, 1954-1955
- VELARDE AKAMAYO M.S., *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Marcia Pons, Madrid, 1997
- VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in Rassegna Tributaria, n. 5, 2003, 1614 e ss.
- VILLAR M., *State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework*, in Intertax, n. 41, Issue 6/7, 2013, 340-350
- VILLAR M., *EU State Aid and energy policies as an instrument of environmental protection: current stage and new trends*, in EStAL, 4, 2014, pp. 665-676
- VILLAR M., PISTONE P.(a cura di), *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, Amsterdam, 2016
- VILLAR M. (a cura di), *State aid taxation and energy sector*, Aranzadi, Pamplona, 2017
- VIS P., *La réforme de la fiscalité environnementale en Union européenne*, in Droit de l'environnement, n. 66, 1999, 20 e ss.
- VITALETTI, *Le proposte di nuove imposte: l'imposizione dell'energia*, in PEDONE (a cura di), *La riforma tributaria tra nuove imposte e qualche aggiustamento*, Il Mulino, Bologna, 1989
- VOGEL K., *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca*, Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1, 1968, 19 e ss.

VOGEL K., *Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen- müssen realitätsgerecht abziehbar sein*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1984, 194 e ss.

WAELEBROECK D., *La notion d'aide d'Etat dans la Cour de Justice*, in *melanges en honneur di Georges Vandresauden: promenades au sein du droit europeen*, Bruxelles, 2008, 771 e ss.

WAGNER A., *Traité de la science des finances*, M. Giard & é. Brière, Parigi, 1913

WHITEHOUSE E., *The tax treatment of funded pensions*, in *Social Protection Discussion Paper Series*, BANCA MONDIALE, Washington DC, 1999

WITKER J., *Derecho economico*, Coleccion textos juridicos universitarios, Mexico, 1985

WOODSIDE K., *Tax incentive vs. subsidies: political considerations in governamental choice*, in *Canadian Public Policy*, n. 2, 1979, 248-256

ZENNARO R., *Agevolazioni fiscali, I-Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Digesto Discipline Privatistiche Sezione Commerciale*, n. 1, Torino, 1987, 63 e ss.

ZINGALI G., *voce Tassa*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Torino, 1971

Elenco atti ufficiali

AGENZIA AMBIENTALE EUROPEA, *The european environment: state and outlook 2005*, Copenhagen, 2005

ASSEMBLÉE NATIONALE, *La Charte de l'Environnement*, Rapporto n. 1595, Parigi, maggio 2004

BANCA MONDIALE, *State and trends of carbon pricing 2017*, Washington, novembre 2017

COMMISSIONE EUROPEA, *White paper on growth, competitiveness and employment*, COM (93) 700, 1993

COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: statistics on environmental taxes*, Bruxelles, 28 luglio 1996

COMMISSIONE EUROPEA, *Manual: statistics on environmental taxes*, Bruxelles, 1996

COMMISSIONE EUROPEA, *Environmental taxes – a statistical guide*, 2001

COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale*, in GUUE n. C 82/1 del 1 aprile 2008

COMMISSIONE EUROPEA, *Environmental taxes – a statistical guide*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2013

COMMISSIONE EUROPEA, *Tax expenditures in direct taxation in eu member states*, Occasional Papers 207, Bruxelles, 2014

COMMISSIONE EUROPEA, *Taxation trends in the European Union*, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018

COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *Environmental taxes and charges in the single market*, COM(97)9 final, Bruxelles, 26 marzo 1997

COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *Un'iniziativa europea in materia di Commercio Elettronico*, COM(97)157, Bruxelles, 15 aprile 1997

COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente*, in GUCE n. C 37 del 3 febbraio 2001, p. 3-15

COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE, *Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*, C 200/01, pubblicata in GUUE del 28 giugno 2014

COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *L'anello mancante - piano d'azione dell'unione europea per l'economia circolare*, COM(2015)614 final, Bruxelles, 2 dicembre 2015

COMUNICAZIONE COMMISSIONE EUROPEA, *Strategia europea per la plastica nell'economia circolare*, COM(2018) 28 final, Strasburgo, 16 gennaio 2018

CONGRESSO STATI UNITI D'AMERICA, *Congressional budget and impoundment control act of 1974*, pl 93-344, Washington, 12 luglio 1974

CONSEIL D'ÉTAT, *Enjeux juridiques et l'environnement*, La documentation française, Parigi, 2014

CONSEIL D'ÉTAT, *Guide des outils d'action économique*, Section du rapport et des études, Parigi, gennaio 2017

CONSEIL DES IMPÔTS, *IVème Rapport au président de la république relatif à l'impôt sur le revenu*, Parigi, 1979.

CONSEIL DES IMPÔTS, *La fiscalité dérogatoire*, xxième Rapport au Président de la République, Parigi, 2003

CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité affectée – constats, enjeux et réformes*, Parigi, 4 luglio 2013

COUR DES COMPTES, *Impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'environnement*, Parigi, 3 novembre 2011

DIRETTIVA EUROPEA, 67/548/CEE del Consiglio, del 27 giugno 1967, concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative alla classificazione, all'imballaggio e all'etichettatura delle sostanze pericolose

DIRETTIVA EUROPEA, 75/439/CEE del Consiglio, del 16 giugno 1975, concernente l'eliminazione degli oli usati

DIRETTIVA EUROPEA, 75/440/CEE del Consiglio, del 16 giugno 1975, concernente la qualità delle acque superficiali destinate alla produzione di acqua potabile negli stati membri

DIRETTIVA EUROPEA, 2001/77/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 settembre 2001, sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità

DIRETTIVA EUROPEA, 2001/91/CE della Commissione, del 29 ottobre 2001, che adegua per la ottava volta al progresso tecnico l'allegato I della direttiva 76/769/CEE del Consiglio concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alle restrizioni in materia di immissione sul mercato e di uso di talune sostanze e preparati pericolosi (esacloroetano)

DIRETTIVA EUROPEA, 2003/80/CE della Commissione del 5 settembre 2003 che stabilisce all'allegato VIII bis della direttiva 76/768/CEE del Consiglio il simbolo indicante la durata d'idoneità all'impiego dei prodotti cosmetici

DIRETTIVA EUROPEA, 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio

DIRETTIVA EUROPEA, 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità

DIRETTIVA EUROPEA, 2006/32/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2006, concernente l'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e recante abrogazione della direttiva 93/76/CEE

DIRETTIVA EUROPEA, 2011/85 /UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri

DIRETTIVA EUROPEA, Proposta del Parlamento europeo e del Consiglio, che modifica la direttiva 2003/87/CE per sostenere una riduzione delle emissioni più efficace sotto il profilo dei costi e promuovere investimenti a favore di basse emissioni di carbonio, COM(2015)337 final, 2015/148 (COD), Bruxelles, 15 luglio 2015

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental tax in europe: implications for income distribution*, Copenhagen, 16, 2011

FGTB wallonne, *La fiscalité verte en Belgique*, Ottobre 2011

FONDO MONETARIO INTERNAZIONALE, *Manual of fiscal transparency*, Washington, 2007

MINISTERO DELLE FINANZE DANESE, *Energy taxes on industry in denmark*, Copenhagen, 1995

OCSE, *The implementation of the polluter-pays principle*, raccomandazione C 223, 14 novembre 1974

OCSE, *Economic instruments for environmental protection*, Parigi, 1989

OCSE, *Implementation strategies for environmental taxes*, Parigi, 1996

OCSE, *Tax expenditures – recent experiences*, Parigi, 1996

OCSE, *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*, Parigi, 1999

OCSE, *Environmentally related taxes in OECD countries – issues and strategies*, Parigi, 2001

OCSE, *Transparence budgétaire – les meilleurs pratiques de l’OCDE*, Parigi, 2002

OCSE, *Environmental fiscal reform for poverty reduction*, Parigi, 2005

OCSE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l’OCDE*, Parigi, 2010

OCSE, *Paying for biodiversity: enhancing the cost-effectiveness of payments for ecosystem services*, Parigi, 2010

OCSE, *Taxation, innovation and the environment*, Parigi, 2010

OCSE, *Taxation, innovation and the environment: a policy brief*, Parigi, 2011

OCSE, *Climat and carbon. Aligning prices and policies, environment policy paper*, n. 1, ottobre 2013

OCSE, *Environment working papers*, n. 71, Parigi, 2014

OCSE, *Environmental performance review of france*, Parigi, ottobre 2016

OCSE, *Policy instruments for the environment*, Parigi, novembre 2017

OFFICE FEDERALE DE LA STATISTIQUE, *Prélèvements fiscaux liés à l’environnement en suisse 1990-2000*, Neuchâtel 2001

ONU, *United nations environment programme, towards a green economy: pathways to sustainable development and poverty eradication - a synthesis for policy makers*, 2011

SÉNAT, *Fiscalité et Sante Publique : état des lieux des taxes comportementales*, Rapport n. 399 del 26 febbraio 2014, p. 12

SWEDISH ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY, *Environmental taxes in sweden*, Stockholm, 1997

Elenco delle pronunce citate

Giurisprudenza italiana

CORTE COSTITUZIONALE, 23 maggio 1895, n. 159
CORTE COSTITUZIONALE, 12 luglio 1965, n. 64
CORTE COSTITUZIONALE, 9 maggio 1973, n. 57
CORTE COSTITUZIONALE, 29 aprile 1975, n. 92
CORTE COSTITUZIONALE, 6 dicembre 1977, n. 138
CORTE COSTITUZIONALE, 4 luglio 1979, n. 65
CORTE COSTITUZIONALE, 6 dicembre 1979, n. 138
CORTE COSTITUZIONALE, 25 marzo 1980, n. 42
CORTE COSTITUZIONALE, 26 marzo 1980 n. 42
CORTE COSTITUZIONALE, 23 luglio 1980, n. 122
CORTE COSTITUZIONALE, 29 luglio 1982, n. 151
CORTE COSTITUZIONALE, 28 aprile 1983, n. 108
CORTE COSTITUZIONALE, 28 marzo 1985, n. 86
CORTE COSTITUZIONALE, 17 aprile 1985, n. 86
CORTE COSTITUZIONALE, 9 dicembre 1985, n. 159
CORTE COSTITUZIONALE, 28 gennaio 1986, n. 13
CORTE COSTITUZIONALE, 5 febbraio 1986, n. 34
CORTE COSTITUZIONALE, 7 luglio 1986, n. 178
CORTE COSTITUZIONALE, 28 maggio 1987, n. 210
CORTE COSTITUZIONALE, 30 dicembre 1987 n. 641
CORTE COSTITUZIONALE, 30 dicembre 1987, n. 617
CORTE COSTITUZIONALE, 30 dicembre 1987, n. 618
CORTE COSTITUZIONALE, 19 gennaio 1988, n. 6
CORTE COSTITUZIONALE, 21 gennaio 1988, n. 52
CORTE COSTITUZIONALE, 10 aprile 1988, n. 410
CORTE COSTITUZIONALE, 19 maggio 1988, n. 574

CORTE COSTITUZIONALE, 6 gennaio 1989, n. 113
CORTE COSTITUZIONALE, 25 luglio 1989, n. 441
CORTE COSTITUZIONALE, 25 maggio 1990, n. 272
CORTE COSTITUZIONALE, 18 febbraio 1992, n. 51
CORTE COSTITUZIONALE, 13 maggio 1993, n. 233
CORTE COSTITUZIONALE, 30 dicembre 1994, n. 475
CORTE COSTITUZIONALE, 12 aprile 1996, n. 113
CORTE COSTITUZIONALE, 20 maggio 1996, n. 157
CORTE COSTITUZIONALE, 31 maggio 1996, n. 178
CORTE COSTITUZIONALE, 31 maggio 1996, n. 180
CORTE COSTITUZIONALE, 22 aprile 1997, n. 111
CORTE COSTITUZIONALE, 23 dicembre 1997, n. 431
CORTE COSTITUZIONALE, 19 giugno 1998, n. 215
CORTE COSTITUZIONALE, 29 luglio 1998, n. 403
CORTE COSTITUZIONALE, 29 dicembre 1998, n. 405
CORTE COSTITUZIONALE, 21 dicembre 1999, n. 422
CORTE COSTITUZIONALE, 18 novembre 2000, n. 507
CORTE COSTITUZIONALE, 23 febbraio 2001, n. 27
CORTE COSTITUZIONALE, 21 maggio 2001, n. 156
CORTE COSTITUZIONALE, 31 maggio 2001, n. 174
CORTE COSTITUZIONALE, 4 e 6 luglio 2001 n. 227
CORTE COSTITUZIONALE, 28 dicembre 2001, n. 435
CORTE COSTITUZIONALE, 22 febbraio 2002, n. 2534
CORTE COSTITUZIONALE, 26 luglio 2002 n. 407
CORTE COSTITUZIONALE, 28 novembre 2003, n. 346
CORTE COSTITUZIONALE, 15 marzo 2005 n. 5552
CORTE COSTITUZIONALE, 24 dicembre 2007, n. 88
CORTE COSTITUZIONALE, 9 ottobre 2007, n. 367
CORTE COSTITUZIONALE, 9 ottobre 2007, n. 378

CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE, 9 marzo 1979, n. 1463
CORTE DI CASSAZIONE SEZIONI UNITE, 6 ottobre 1979, n. 5172
CORTE DI CASSAZIONE, 9 agosto 1990, n. 8111
CORTE DI CASSAZIONE, 9 aprile 1992, n. 4362
CORTE DI CASSAZIONE, 1 settembre 1995, n. 9211
CORTE DI CASSAZIONE, 19 giugno 1996, n. 5650
CORTE DI CASSAZIONE, 3 febbraio 1998, n. 1087
CORTE DI CASSAZIONE, 8 settembre 1999 n. 9525
CORTE DI CASSAZIONE, 27 giugno 2002, n. 9370
CORTE DI CASSAZIONE, 25 febbraio 2008 n. 4753
CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, 23 dicembre 2008, n.30055
CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, 23 dicembre 2008, n.30056
CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, 23 dicembre 2008, n. 30057
CORTE DI CASSAZIONE, 17 febbraio 2010, n. 3721

Giurisprudenza francese

CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 27 dicembre 1973, n. 51
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 23 giugno 1982, n. 124
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 14 gennaio 1983, n. 152
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 dicembre 1984, n. 124
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 dicembre 1984, n. 184
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 3 luglio 1986, n. 209
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 30 dicembre 1987, n. 239
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 dicembre 1989, n. 268
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 25 luglio 1990, n. 90
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 28 dicembre 1990, n. 285
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 21 giugno 1993, n. 320
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 10 gennaio 1995, n. 355
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 luglio 1998, n. 403
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 28 dicembre 2000, n. 441

CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 28 dicembre 2000, n. 442
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 27 dicembre 2002, n. 464
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 dicembre 2003, n. 488
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 24 marzo 2005, n. 514
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 28 aprile 2005, n. 514
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 7 luglio 2005, n. 516
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 19 giugno 2008, n. 564
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 8 aprile 2011, n. 116
CONSEIL CONSTITUTIONNEL, 29 dicembre 2013, n. 685
CONSEIL D'ÉTAT, 4 febbraio 1944, n. 62929
CONSEIL D'ÉTAT, 15 marzo 1968, n. 70503
CONSEIL D'ÉTAT, 27 luglio 1968, n. 297-501
CONSEIL D'ÉTAT, 28 maggio 1971, p. 409
CONSEIL D'ÉTAT, 12 aprile 1972, n. 80983
CONSEIL D'ÉTAT, 21 novembre 1973, n. 83046
CONSEIL D'ÉTAT, 13 gennaio 1988, n. 35010 35064
CONSEIL D'ÉTAT, 3 ottobre 2008, n. 297931

Giurisprudenza europea

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 15 luglio 1964, Costa c.Enel, causa 6/64
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 16 giugno 1966, Lutticke, causa 57/65
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 10 dicembre 1968, Commissione c. Italia, causa 7/68
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 1 luglio 1969, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana, causa 24/68
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 2 luglio 1974, Repubblica Italiana c. Commissione in causa C-173/73
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 11 luglio 1974, Dassonville, causa 8/74
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 26 febbraio 1975, Cadsky, causa 63/74
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 3 febbraio 1976, Manghera, causa 59/75
CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 5 gennaio 1977, Bahuis, causa 46/76

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 16 febbraio 1977, Schöttle, causa 20/76

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 22 marzo 1977, Steinike & Weinlig, causa 78/76

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 24 gennaio 1978, Van Tiggele, in causa C-82/77

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 novembre 1978, Redmond, causa 83/78

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 20 febbraio 1979, Cassis de Dijon, causa 120/78

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 8 novembre 1979, Denkavit Futtermittel, causa 251/78

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 27 febbraio 1980, Commissione c. Irlanda, causa 55/79

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 21 maggio 1980, Commissione c. Italia, causa 73/79

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 13 maggio 1981, International Chemical Corporation, causa 66/80

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 6 ottobre 1982, Cilfit srl e Lanificio di Gavardo spa c. Ministero della Sanità, in causa C-283/81

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza 9 novembre 1983, Commissione c. Danimarca, causa 158/82

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 30 gennaio 1985, Commissione c. Francia, in causa C-290/83

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 7 febbraio 1985, Procuratore della Repubblica c. ADBHU - Association de défense des brûleurs d'huiles usagées, causa 240/83

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza 14 ottobre 1987, Germania c. Commissione, causa C-248/84

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 2 febbraio 1988, Van der Kooy /Commissione, cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 3 marzo 1988, Bergandi, causa 252/86

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 8 marzo 1988, Exécutif régional wallon c. Commissione, causa C-62/87 e 72/87

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 20 settembre 1988, Commissione c. Danimarca, causa C302/86

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 11 luglio 1989, Ford Espana, causa C-170/88

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 febbraio 1990, Boussac, in causa C-301/87

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 febbraio 1990, Francia c. Commissione, causa C301/87

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 7 marzo 1990, Krantz, causa C-69/88

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 21 marzo 1990, Tubemeuse, in causa C-142/87

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 21 marzo 1990, Belgio c. Commissione, causa C-142/87

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 26 giugno 1991, Commissione c. Lussemburgo, causa C152/89

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 25 luglio 1991, Aragonesa de publicidad, causa C-1/90

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 11 marzo 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest e a., cause riunite da C-78/90 a C-83/90

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 12 maggio 1992, Commissione c. Grecia, causa 0327/90

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 9 luglio 1992, Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio, causa C-2/90

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 marzo 1993, Sloman Neptun, nelle cause riunite C-72/91 e C-73/91

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 2 ottobre 1993, Vanacker e Lesage, causa C-37/92

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 13 ottobre 1993, CMC Motorradcenter, causa C-93/92

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 27 aprile 1994, Commune de Almelo, causa C-393/92

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 luglio 1994, Peralta, causa C-379/92

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 settembre 1994, Spagna c. Commissione, cause riunite da C-278/92 a C-280/92

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 7 dicembre 1995, Ayuntamiento de Ceuta, causa C-45/94

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 26 settembre 1996, Francia c. Commissione, causa C-241/94

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 7 novembre 1996, Cadi Surgelés e a., causa C-126/94

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 luglio 1997, Haahr Petroleum, causa C-90/94

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 settembre 1997, UCAL, causa C-347/95

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 23 ottobre 1997, Commissione c. Grecia, causa C-375/95

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 2 aprile 1998, Outokompu, causa C-213/96

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 giugno 1998, Grundig Italiana, causa C-68/96

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 luglio 1998, Aher wagon, causa C-389/86

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 3 dicembre 1998, Bluhme – Api di Laeso –, causa C-67/97

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 aprile 1999, Spagna c. Commissione, causa C 342/96

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza 17 giugno 1999, Piaggio, causa C-295/97

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 giugno 1999, Belgio c. Commissione, casusa C-75/97

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 13 marzo 2001, PreussenElektra, in causa C-379/98

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline, caso C-143/99

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 22 novembre 2001, Ferring, in causa C-332/98

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 13 dicembre 2001, DaimlerChrysler, causa C324/99

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 23 aprile 2002, Nygård, causa C-234/99

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 16 maggio 2002, Francia c. Commissione, causa C-482/99

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 13 febbraio 2003, Spagna c. Commissione, causa C-409/00

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 27 febbraio 2003, Commissione c. Germania, causa C-389/00

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 12 giugno 2003, Schmidberger, causa C-112/00

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 20 novembre 2003, GEMO, causa C-126/01

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 11 dicembre 2003, Deutscher Apothekerverband, causa C-322/01

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 aprile 2004, Grecia c. Commissione, C-278/00

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 aprile 2004, Weigel, causa C-387/01

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 aprile 2004, Italia c. Commissione, causa C-298/00 P

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29 aprile 2004, Commissione europea contro Regno dei Paesi Bassi, in causa C-159/01

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 9 settembre 2004, Carbonati Apuani, causa C-72/03

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14 dicembre 2004, Radleberger, causa C-309/02

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 15 dicembre 2005, Italia c. Commissione, causa C-66/02

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 23 marzo 2006, Enirisorse, causa C-237/04

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 8 giugno 2006, Koornstra, causa C-517/04

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium, cause riunite C-393/04 e C-41/05

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 21 giugno 2007, Commissione c. Italia, causa C-173/05

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 8 novembre 2007, Stadtgemeinde, causa C-221/06

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 17 luglio 2008, Essent Netwerk Noord, causa C-206/06

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza 11 settembre 2008, UGT Rioja e altri, cause riunite da C-428/06 a C-434/06

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates, causa C-487/06 P

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 26 settembre 2013, IBV, caso C-195/12

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 27 febbraio 2014 Transportes Jordi Besora SL c. Generalitat de Catalunya, causa C-82/12

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 1° luglio 2014, Ålands Vindkraft AB, Racc., causa C-573/12

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück, causa C-5/14

CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 28 aprile 2016, Borealis Polyolefine GmbH, cause riunite C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14, C-391/14, C-392/14, C-393/14

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 25 giugno 1998, British Airways c. Commissione, cause riunite T-371/94 e T-394/94

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 15 giugno 2000, Alzetta Mauro e altri c. Commissione, cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T3/98 a T-6/98 e T-23/98

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 4 aprile 2001, Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c. Commissione, causa T-288/97

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 7 giugno 2001, Agrana Zucker e Starke c. Commissione, causa T-187/99

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 18 novembre 2004, Ferriere Nord SpA c. Commissione, causa T-176/01

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 16 giugno 2005, Regione autonoma della Sardegna c. Commissione, causa T- 171/02

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza 13 settembre 2006, British Aggregates, causa T-210/02

TRIBUNALE DELL'UNIONE EUROPEA, sentenza del 15 dicembre 2009, EDF c. Commissione, causa T-156/04