



CONSULTA ONLINE

PERIODICO TELEMATICO ISSN 1971-9892



2022 FASC. II

(ESTRATTO)

MARIA ASSUNTA ICOLARI

**I CRITERI GIURIDICI DELLA TASSAZIONE AMBIENTALE E IL BISOGNO DI UN NUOVO
MODELLO PER FAVORIRE L'INTEGRAZIONE EUROPEA E IL REGIONALISMO**

7 GIUGNO 2022

IDEATORE E DIRETTORE RESPONSABILE: PROF. PASQUALE COSTANZO

Maria Assunta Icolari

I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*

ABSTRACT: *After the reform of articles 9 and 41 of the Italian Constitution environmental protection is back as an emergency from which human life arises. Starting from the assumption that your health is a condition of differentiation also of the economic conditions between all, the writing that follows intends to investigate on what environmental taxation can do to contribute both to the realization of a European Union, jury regionalism in Italy. Therefore, after a brief introduction on the current state of environmental taxation, remarking its residual character within the order, due to the absence of an environmental prerequisite as ordering criteria, the examination aims at the tax forecast of a European tax approved by a qualified majority for the use of the "passerella" clause. If at the European level everything turns around the exceeding of the unanimity criteria, in the regional context, instead, while waiting for the completion of the tax autonomy, continuing to foresee environmental corresponsives may contribute to natural asset, for another versus, to lower the national tax pressure.*

SOMMARIO: 1. Premessa definitoria – 1.1 Oltre il tributo: altre misure fiscali. – 2. La declinazione della tassazione ambientale e l'assenza del presupposto ambientale. – 3. La differenziazione dell'oggetto ambientale nella fattispecie come pilastro per la costruzione di un'unione giuridica europea. – 4. La tassazione ambientale locale come via per affermare il regionalismo.

1. Premessa definitoria

La riforma degli articoli 9 e 41 della Costituzione ad opera della legge costituzionale n. 1 del 2022 arriva dopo la raggiunta consapevolezza della scarsità delle risorse naturali e della loro tutela come un'emergenza per la continuazione della vita umana, prefigurando le basi per un nuovo costituzionalismo ecologico. Un costituzionalismo che, avvertito l'ambiente salubre come valore che crea disuguaglianza fra gli uomini, punta anche sulle misure fiscali per assicurare sia la sua tutela, sia per il superamento delle differenze economiche iniziali.

Partendo dal dato incontrovertibile che negli anni la situazione con riferimento ai relativi tributi è rimasta sostanzialmente immutata, il collegamento tra ambiente e Fisco, oltre alle misure agevolative di comportamenti virtuosi per l'integrità dell'ecosistema, è prefigurato da due tipologie di prelievi. In una rileva il carattere punitivo di determinati comportamenti, nell'altra il profilo risarcitorio, in cui è il gettito a essere finalizzato al recupero¹. Accanto ad essi vi è poi un'altra categoria di tributo



¹ La moltiplicazione delle forme di fiscalità ambientale presenti nell'ordinamento tributario se, per un verso, ha rappresentato la fortuna di questa tipologia di imposizione, per altro verso, ha imposto la classificazione dei relativi tributi. Caratterizzati da una struttura non sempre si rispecchia nella diseconomia che li ha ispirati, i tributi ambientali si dividono in prelievi compatibili con il risarcimento e tributi non conciliabili con esso. Il Legislatore ricorre a questi ultimi soprattutto per disincentivare comportamenti scorretti per l'ecosistema, attraverso forme di imposizione che aumentano i costi di produzione o di acquisto di beni o servizi nocivi per il territorio. Accanto alla funzione primaria di disincentivare tali tributi, nel corso degli anni essi hanno acquisito anche quella educativa di indirizzare verso comportamenti ecosostenibili. Nei tributi compatibili con il risarcimento, invece, il presupposto è rileggibile in termini di consumo dei beni ambientali, risorse naturali scarse. Partendo da tale scarsità, quando non c'è compatibilità con il risarcimento l'ambiente è qualificato alla stregua di un bene di lusso e la sua giustificazione ai sensi dell'art. 53 Cost. è rinvenibile nell'uso o nel danno che gli viene arrecato, manifestazione di ricchezza che aggiungendosi a quella complessiva del contribuente svela la sua attitudine alla contribuzione. In tal verso, v. P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. internazionale* 2/3 del 2004, 257 ss. Oltre all'oggetto, altre caratteristiche utili a circoscrivere i tributi ambientali intorno a un elemento comune scaturiscono dalle modalità attuative del prelievo e dalla destinazione del gettito. Premessa la capacità dei prelievi ambientali di indirizzare sempre verso pratiche meno lesive, con particolare riferimento ai tributi che rileggono la

ambientale difficile da giustificare alla luce dell'art. 53 Cost. poiché l'unità fisica inquinante presente in esso non riesce a configurarsi nel consumo, o meglio nel prelievo manca un presupposto ambientale.

Tale mancanza oltre ad impedire la corretta nozione di tributo ambientale sia a livello interno che unionale è causa della difficoltà a conciliare le misure a tutela dell'ambiente con le regole del mercato e le esternalità con il principio di eguaglianza². Nella ricerca delle cause da cui è dipesa la non coincidenza tra presupposto del tributo e fattore inquinante una è sicuramente ascrivibile ai limiti

manifestazione di ricchezza nelle modalità attuative del prelievo, esempi validi sono rinvenibili sia nel settore dei rifiuti che in quello dei trasporti. Fattispecie molto ampie che possono essere rilette sia alla luce dell'oggetto che degli altri elementi utili a circoscriverli, quando nei tributi sui rifiuti si considera la modalità di attuazione del prelievo a emergere è il collegamento con il servizio di smaltimento. Da tale collegamento si deduce anche la natura giuridica del prelievo, se pubblicistica, tributo, o privatistica, corrispettivo. Distinzione all'interno del *genus* del tributo non netta, il dilemma del corretto *nomen iuris* del tributo ha interessato da sempre la materia, avvicinandosi per tutti i tributi più rilevanti. Al riguardo, un richiamo noto è quello relativo al dibattito dottrinario circa la natura duale dell'imposta di registro, cioè la coesistenza nello stesso prelievo dei caratteri di imposta e di tassa, sostenuta da A. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, *passim*, da altri osteggiata per l'impossibilità ad avere questa coesistenza nello stesso prelievo, G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, IV ed., Torino, 1978, *passim*. Tornando ai prelievi sui rifiuti, la Corte costituzionale, intervenuta più volte in ordine alla legittimità dell'applicazione dell'IVA sul servizio di smaltimento, ha ribadito che le caratteristiche della doverosità della prestazione e del nesso con la spesa pubblica, fondamentali ad attribuire la natura tributaria e, quindi, a ritenere illegittima l'applicazione dell'IVA, sono da riscontrare caso per caso, così [Corte costituzionale, sent. n. 58/2015](#). Per quanto concerne i tributi sui trasporti, invece, oltre alla versione del collegamento con il consumo di materiali inquinanti dove la capacità contributiva è rilevata facilmente, in via mediata attraverso la stima del consumo di materiali inquinanti, nelle altre fattispecie la sua giustificazione non è proprio così lineare, comportando fattispecie impositive molto ampie. Considerando sempre le modalità attuative, esse, infatti, vanno dal ritrovare la capacità contributiva nel collegamento con il possesso del veicolo, senza così stimare chi davvero inquina, alla potenza del motore dell'autoveicolo, dove il dubbio concerne anche il *quantum* dell'imposizione. In altri termini, in tali prelievi si coglie un'ambiguità intrinseca con la motivazione per cui sorgono, in quanto la manifestazione di ricchezza espressione della responsabilità finanziaria generale non ha alcun punto di contatto con l'unità fisica inquinante che dovrebbe assurgere a presupposto del tributo. Ciò con evidenti ripercussioni sull'individuazione dell'oggetto ambientale nella fattispecie che il più delle volte non c'è e dei soggetti passivi che soggiacciono al dovere tributario. Allo stesso modo anche quando si tenta la classificazione a seconda dell'utilizzo del gettito, tranne i casi dei prelievi di scopo, in cui la finalità di reperire risorse per riparare i danni o risarcire il consumo delle risorse è la motivazione del tributo non contemplata dalla fattispecie, ove il collegamento è sui soggetti passivi che beneficiano del risanamento, negli altri casi, soprattutto se prelievi acausali, ovvero imposte, è solo una scelta discrezionale del Legislatore. Legata alla funzione costituzionale del concorso alle spese pubbliche, sempre più spesso il gettito di tale imposizione è stato finalizzato al doppio dividendo, abbassare la tassazione del lavoro e promuovere così l'occupazione, oppure a realizzare dividendi plurali, quali favorire l'abbattimento della pressione fiscale in generale.

² Partendo dalla propensione nazionale a risolvere le esternalità con strumenti di natura pubblicistica in quanto appaiono più in sintonia con il parametro dell'eguaglianza, a differenza del livello europeo dove l'abbattimento del livello delle emissioni è rimesso a una serie di strumenti di mercato, basati sugli accordi, il difficile connubio tra esternalità e principio di eguaglianza è stato osservato da F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, II ed., Bologna, 2011, *passim*; M. A. ICOLARI, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile?* in [AmbienteDiritto](#), 1/2020, 5 ss., e prima ancora, EAD., *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Napoli, 2018, 98 ss. Collegato al problema del limite massimo dell'imposizione, in precedenza la confiscatorietà del prelievo era stata osservata anche da M. MICCINESI, *Imposta*, in *Diz. dir. pubblico* a cura di S. Cassese, Milano, 2006, 2948 ss., Nella declinazione di un diritto all'ambiente salubre prerogativa che ammette limitazioni anche economiche purché volte a costituire il bene sociale, come ipotizzato da Benedetto XVI nella sua Enciclica *Caritas in veritate*, reperibile dal sito [Vatican.va](#), la considerazione delle risorse naturali quali *res communis omnium* è strumentale all'affermazione della parità di condizioni e di dignità umana sia delle generazioni presenti che di quelle future. L'idea di collegare l'avveramento del diritto sociale fondamentale all'ambiente salubre alla limitazione dei diritti proprietari nasce dalla concezione di bene comune come bene necessario allo sviluppo della persona, S. RODOTÀ, *Beni comuni*, Consorziofestivalfilosofia, 2013, *passim*, in un'ottica di *tertium genus* che non richiede di modificare l'art. 42 Cost., ma solo di essere riletto come altro modo di possedere, diverso dal dominio della proprietà sull'uomo. Al riguardo, v. P. GROSSI, *"Un altro modo di possedere": l'emersione di forme alternative di proprietà alla coscienza giuridica postunitaria*, Milano, 1977, *passim*., più di recente ripreso da L. D'ANDREA, *I beni comuni nella prospettiva costituzionale: note introduttive*, in [Rivista AIC](#), 3/2015.

della lettura economica operata inizialmente dall'OCSE. Invero, siffatto organismo, avvertita l'importanza delle misure economiche nella salvaguardia dell'ambiente, ha privilegiato quelle efficaci a sostenere i costi dei danni alle risorse naturali, riservando ai tributi un ruolo marginale.

Un'altra, invece, sicuramente deriva dalla nozione di tributo ambientale approntata dalla Commissione Europea. Prima a rileggere la fattispecie in termini giuridici ed a aver attribuito al prelievo un ruolo primario nella tutela delle risorse naturali, la Commissione, quando nel 1997 ha elaborato l'internalizzazione delle diseconomie nel prelievo, declinando la nozione di tassa ambientale come quella con l'unità fisica inquinante nella fattispecie, si è però fermata alla sola statuizione di un tributo coattivo. In altri termini, non ha operato la distinzione classica, valida in tutti i prelievi, tra tributo basato prevalentemente sul beneficio e tributo incentrato sul sacrificio. Conseguenza diretta della mancata qualificazione del carattere prevalente ricorrente è stata quella per cui la base giuridica della tassazione ambientale da sempre è stata l'art. 23 Cost. e tutt'ora nel nostro ordinamento tributario non si escludono prelievi informati dal solo carattere dell'autoritatività. Se al contrario il Legislatore tributario avesse disposto la previsione di un oggetto ambientale nella fattispecie, la distinzione tra prelievi ambientali informati dal solo art. 23 Cost. e prelievi rileggibili ai sensi dell'art. 53 Cost. sarebbe risultata semplice e immediata così come l'individuazione dell'indice di capacità contributiva. Nozione diversa dalla statuizione di una base imponibile con effetti negativi sull'ecosistema, con la previsione di un oggetto ambientale, presupposto della fattispecie impositiva, la moltitudine di prelievi ambigui in quanto non collegati alla diseconomia ambientale che li ha ispirati, cioè senza corrispondenza fra indice di capacità contributiva e responsabilità finanziaria generale, non si sarebbe registrata. Tale moltitudine, invero, se per un verso, ha contribuito a dare rilievo alla categoria, affermandola, dall'altro ha favorito il rischio di regressività dell'imposizione, insito nella proliferazione dei tributi.

Allo stato dell'arte, invece, siffatta mancata previsione oltre a creare qualche problema di compatibilità con lo sviluppo delle libertà europee e con il divieto degli aiuti di Stato lascia ancora irrisolti alcuni importanti nodi teorici. Il primo è nell'utilizzo del relativo gettito per uno scopo diverso dal quale sono sorti. L'altro, di più ampio respiro, attiene alla necessità di stabilire un bilanciamento nel rapporto tra fiscalità ed extra-fiscalità nel tributo per evitare ripercussioni sul bilancio nazionale e su quello europeo qualora dovesse prevalere lo scopo diverso dal solo gettito. È il caso che si è verificato nei paesi del Nord Europa dove il gettito sui prelievi sui trasporti basati sull'uso di carburanti è stato azzerato, poiché la prevalenza dello scopo della tutela ambientale ha incentivato l'uso esclusivo di quei mezzi che ricorrono a materie prime non inquinanti. Una soluzione per ovviare a tali inconvenienti potrebbe essere quella di indirizzare l'attenzione del Legislatore tributario su nuove fonti di ricchezza, in particolare sul vantaggio che nasce dall'uso dell'ambiente salubre, in quanto fornisce "capacitazioni", la cui tassazione ripristina condizioni di giustizia e di eguaglianza tributaria.

Oggetto di un approfondimento a tutto tondo del dovere tributario come dovere finalizzato soprattutto alla redistribuzione e, richiamando Anna Arendt, anche alla ricerca della felicità pubblica, la disamina continua con la possibilità di rivedere nella statuizione di una nuova fiscalità ambientale una via per contribuire alla definizione sia dell'assetto giuridico europeo che di quello regionale. Premesso che in entrambi i casi la scelta è dettata dalla necessità di superare la storica difficoltà a operare la ripartizione tra funzioni e rapporti finanziari tra i vari livelli di governo, incidendo negativamente sia sulla redistribuzione che sull'allocazione efficace ed efficiente delle risorse, a livello regionale un'imposta ambientale propria non vi potrà essere se prima non si completa il processo di autonomia tributaria. Diversamente in ambito europeo appare abbastanza riduttivo fermarsi a dibattere solo su come attribuire natura tributaria al *carbon price*, in quanto risorsa propria dell'Unione a carattere ambientale, senza interrogarsi se, alla luce anche dell'uniformità delle scelte

economiche intraprese per affrontare la crisi pandemica, appare coerente mantenere il potere accentrato del Consiglio Europeo e la regola dell'unanimità in materia fiscale³.

1.1. Oltre il tributo: altre misure fiscali.

Consapevoli della circolarità della materia ambientale per cui essa è a chiusura di ogni cosa e non è a carattere dicotomico, insieme al tributo occorre però esaltare anche l'importanza delle politiche fiscali nel loro complesso. Idonee a superare le diseguglianze territoriali sia a livello interno che tra le diverse parti del mondo, tali politiche contribuiscono anche alla creazione di una nuova economia sociale di mercato, che può essere liberista, purché non incentrata sulla ricchezza di pochi come fonte di benessere per tutti. Per questo motivo lo studio della fiscalità ambientale non può arrestarsi alla previsione di un tributo che contempli un oggetto ambientale nella fattispecie, anzi nel caso di specie occorre soffermarsi anche sulle agevolazioni fiscali, quali strumento di sostegno, essenziali per realizzare un nuovo modello produttivo sostenibile. Misure compensative duttili, esse devono concorrere alla costruzione di un modello di *green economy* in cui trovi spazio la partecipazione, con la collaborazione fra i territori e tra i soggetti presenti in essi. In questo discorso, la previsione delle *Green communities* rappresenta un esempio di collaborazione volta a una più equa distribuzione della ricchezza anche per via della restituzione del residuo fiscale, ovvero a un riparto delle fonti di finanziamento che deve evitare che le realtà svantaggiate ma ricche di risorse naturali continuino ad essere depredate.

Insieme alla previsione di questa nuova organizzazione territoriale che prima o poi richiederà nuove fonti di finanziamento e per le quali un tributo ambientale potrebbe rappresentare una soluzione, altre misure di finanza pubblica, incentrate sulla sua potenzialità di motore della crescita sostenibile, sono i *green bonds*. Strumenti finanziari a carattere promozionale, queste obbligazioni verdi finanziate dalla Bei riportano sui tavoli del dibattito il rapporto tra gestione finanziaria europea oramai unitaria e il Fisco che, al contrario, è ancora nazionale. Nella descrizione delle fonti di finanziamento a favore della transizione ecologica, quali fattispecie speciali a carattere extrafiscale che esprimono un bilanciamento con il principio di progressività del sistema, meritevole di attenzione è la previsione che premia i *managers* che operano scelte compatibili con la tutela dell'ambiente. Inattuata anche per l'attuale prevalenza della geo-economia⁴, questa iniziativa molto pregevole, in cui esperti del settore hanno puntato all'ambiente salubre come fine da raggiungere e non limite all'azione umana⁵, lascia perplessità con riferimento al funzionamento più che al dato etico di dover

³ Premesso che il potere tributario costituisce uno dei connotati tipici e caratterizzanti la sovranità, in Europa essa è ancora un baluardo importante dei singoli Stati. Finalizzata al regolare funzionamento del mercato comune, a livello europeo l'esercizio della potestà impositiva è regolata dagli articoli 110 sino al 113 del Trattato sul funzionamento europeo. Frutto di accordi, il Trattato all'art. 113, fondamento giuridico dell'imposizione indiretta, prescrive il criterio dell'unanimità per l'armonizzazione di discipline specifiche che concernono la sua connessione con gli scambi commerciali infra e fuori Europa. Ciò, essenzialmente, allo scopo di evitare che il tributo possa distorcere la concorrenza trattando beni simili diversamente oppure possa limitare la libertà di circolazione. In materia di imposte dirette, invece, l'art. 115 TFUE prescrive il riavvicinamento delle discipline, intesa come una sorta di integrazione negativa, cioè di eliminazione degli elementi di distorsione, ma non di disciplina univoca o adeguata a un tipo comune. La ricostruzione di tali principi è operata in chiave problematica fra gli altri da, G. RUSSOLILLO, *Fiscalità e sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, in *Riv. trimestrale dir. trib.*, 1/2018, 121 ss.

⁴ L'espressione "dogmatica del costituzionalismo societario" con cui si riconoscono nuovi poteri costituenti in capo ad attori privatistici e/o settoriali, è il caso del WTO o del *Fiscal compact*, è usata da A. CANTARO, *Postpandemia, pensieri (meta) giuridici*, Torino, 2021, 125 e 167 ss. Ciò, invero è accaduto e accade a causa di una prevalenza della *lex mercatoria* che nella fiscalizzazione del conflitto sociale impedisce di moderare le larghe sacche di profitto in capo a pochi. In ambito fiscale ciò è riscontrabile nella tassazione delle *digital enterprises*, le quali, agendo sulla mancanza di regole comuni in ordine a criteri di collegamento immateriali fra reddito e territorio, sfuggono alla tassazione.

⁵ La tematica relativa al collegamento: salute, ambiente, economia durante la pandemia è stata oggetto di approfondimento, fra gli altri, da M. PENNASILICO, *Emergenza e ambiente nell'epoca pandemica. Verso un diritto dello*

incentivare comportamenti di per sé già giusti. Nonostante le positività di essere riconducibile all'istituto della *compliance* e di avvantaggiare non solo i *managers* ma anche le aziende, in quanto tale incentivo per esse rappresenta un costo detraibile, l'aspetto più preoccupante è che così operando si rischia di azzerare la progressività del sistema tributario. Ciò poiché, in assenza di una riforma del sistema, tale misura, aggiunta alle altre rivolte a calmierare l'irragionevolezza delle aliquote Irpef sui redditi da lavoro dipendente e sulle imprese individuali, avrebbe esacerbato la discriminazione derivante dall'utilizzo dell'imposta piatta come premio talora per una categoria di reddito, talora per un'altra.

Accanto a questa cura omeopatica per uscire dal male del danno all'ambiente, c'è infine l'economia circolare. Non esclusivamente incentrata sul riciclo, questo nuovo modello produttivo, da realizzare anche per azzerare le emissioni, è accompagnato da politiche fiscali idonee a promuoverlo sia direttamente che indirettamente⁶, pur se non sempre attente ad evitare gli eccessi di profitto. In tal verso va ascritta la previsione della *plastic tax*, sull'uso della plastica non riciclabile, risorsa propria europea la cui entrata in vigore dal 2020 è stata rinviata - ancora una volta - al 2023 e l'aliquota IVA super ridotta per favorire l'uso di fonti energetiche rinnovabili, che, come disposto dalla Direttiva 2022/542/UE, entrerà a regime nel 2025. Indirizzate a dare un volto concreto all'ambiente come valore sociale fondamentale in costante bilanciamento con il mercato, tali misure sono sorte per dare voce alla legge europea sul clima, in attesa di un regime giuridico dell'Unione Europea che punti sul diritto tributario per rilanciare il metodo della sovranità sovranazionale.

2. La declinazione della fiscalità ambientale e l'assenza di un oggetto ambientale.

Come già avanzato in premessa il tema della fiscalità ambientale soprattutto a livello nazionale è abbastanza complesso poiché esso manca da sempre di un modello di tassazione uniforme. Ciò, invero, crea non poche difficoltà. La prima è sicuramente quella che vede la fiscalità ambientale come un segmento marginale all'interno dell'ordinamento tributario. Ad essa si affianca quella di non riuscire a riconoscere l'unità fisica inquinante quando immateriale in uno degli indici di capacità contributiva attualmente riconosciuti, difficoltà questa che è causa sia di una disputa dottrinarica molto accesa tra i tributaristi in Italia, che della mancata previsione di un tributo ambientale originale⁷.

"sviluppo umano ed ecologico", in M. A. Icolari (cur.), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica*, Torino, 2021, 53 e ss.

⁶ Anche se in assenza di un piano strategico nazionale, l'importanza dell'economia circolare è correttamente segnalata, tra gli altri, da V. MOLASCHI, *L'economia circolare nel piano di ripresa e di resilienza*, in *AmbienteDiritto*, n.1/2022, 555.; S. CAVALIERE, *Economia circolare e intervento pubblico nell'economia: spunti di riflessione*, in *dirittifondamentali.it*, n.1/2020, 937 ss., dopo che per anni F. De Leonardis (cur.), Studi in tema di economia circolare, Eum edizioni università Macerata, Macerata, 2019, se n'è occupato all'interno delle politiche per lo sviluppo sostenibile, definendone la nozione e le molteplici implicazioni con la produzione sostenibile. In materia fiscale, a sostegno di una fiscalità premiale per promuovere l'economia circolare, v. A.F. Uricchio -G. Selicato (curr.), *Circular Economy and Environmental Taxation*, Bari, 2020, in particolare 13-23.

⁷ La materia della fiscalità ambientale è da sempre stata oggetto di studio della scienza tributaristica, anche se sinora all'interno della materia è stato indagato soprattutto il presupposto del tributo e la sua giustificazione in termini di capacità contributiva. A titolo esemplificativo e senza la presunzione della completezza si annoverano in questa sede, anche per i richiami bibliografici operati, L. Antonini (cur.), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, 2010, *passim*; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2/2010, 303 ss.; R. ALFANO, *I tributi ambientali. Profili interni e europei*, Torino, 2012, *passim*; S. DORIGO - P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013, *passim*; L. PEVERINI, *I tributi ambientali* in L. Salvini - G. Melis (curr.), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 719 ss.; A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi europei e costituzionali* in *Dir. Prat. Trib.* 2016, I, 590 ss.; A. Di Pietro (cur.), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, *passim*; V. Ficari (cur.), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2016; A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. Prat. Trib.* 2017, I, 1849 ss.; M.A. ICOLARI, *Per una dogmatica*, cit., *passim*.

Consapevoli dell'equilibrio precario tra *drafting* normativo e riserva di legge in ordine alla statuizione di un nuovo tributo ambientale, nel discorso la disputa tra i tributaristi concerne essenzialmente la rilettura del presupposto del prelievo ambientale in termini di capacità contributiva ed il fondamento stesso dell'art. 53 Cost.⁸. Nel merito, la diatriba è tra coloro che rivedono nell'utilizzo dell'ambiente una capacitazione, nel caso specifico nel vantaggio che si ha sfruttando le risorse ambientali, come elemento che differenziando le condizioni di vita tra i consociati deve essere tassato per ragioni di parità di trattamento, e coloro che al contrario ritengono che l'ambiente sia da considerarsi alla stregua di un bene di lusso, tassabile per il consumo di risorse naturali che sono ritenute esauribili⁹.

Indice di capacità contributiva certo che già possiede in sé la provvista monetaria per assolvere al tributo, oltre alla fattispecie dannosa per le risorse materiali dove è facile stimare in termini di consumo ovvero di altro indice di capacità contributiva tradizionale, il problema di giustificare il presupposto del tributo alla luce dell'art. 53 Cost. sorge nei casi in cui la fonte inquinante è immateriale. Si pensi ad esempio alle emissioni in aria di CO₂, il relativo tributo non potrà avere come indice di capacità contributiva il consumo, in quanto l'aria non si consuma, ovvero anche gli altri indici di capacità contributiva tradizionali, quale il reddito o il patrimonio. Di qui la mancanza di un criterio informatore e le obiezioni di quanti sostengono che occorra intervenire sulla *ratio* dell'art. 53 Cost. per risolvere il problema. Legate alle teorie sull'eguaglianza come sinonimo di giustizia sociale di A. Sen e M. Nussbamb, i fautori della capacità contributiva mero criterio di riparto ritengono che anche quella tributaria concorra a eliminare le diseguaglianze, per cui chiedono il riconoscimento fiscale del vantaggio che una certa capacitazione offre rispetto a chi non ne gode, non ritrovandosi nelle medesime condizioni iniziali. Per tale motivazione, per chi sostiene tale teoria il Legislatore tributario deve ampliare i presupposti di imposta, riconoscendo il vantaggio, e nel farlo può andare anche oltre la tutela dei diritti proprietari, pur consapevoli che a livello europeo la concezione che domina è completamente diversa. Un esempio utile a rimarcare tale diversità di vedute è ravvisabile nella tutela della proprietà, dal nostro Costituente qualificata per la sua funzione sociale, per cui nel nostro sistema essa ammette limitazioni ad opera anche del tributo, mentre in ambito europeo la CEDU la ritiene inviolabile. Tornando all'ambiente, prendendo spunto dal ragionamento che accompagnava l'*Obama Care* negli Usa,¹⁰ sempre i fautori della capacità

⁸ Sulla nozione e natura giuridica dell'art. 53 Cost. da sempre si registra un dibattito dottrinario acceso, con posizioni fra loro molto contrastanti. All'iniziale natura svalutativa per cui la capacità contributiva identificava una scatola vuota, sostenuta da F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, *passim*, si è opposta una teoria che considerava il principio in parola prolungamento e specificazione dell'eguaglianza, A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, *passim*. Dopo gli orientamenti iniziali di dottrina e giurisprudenza il conflitto si è poi acuito intorno alla rilevanza economica del criterio di riparto, per cui per taluni la capacità contributiva individua i caratteri necessari della fattispecie, quale limite assoluto della norma impositrice, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*, più di recente G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2011, 519 ss. Ciò anche in base alla tendenza dei giudici europei a elevare il principio di non discriminazione fiscale a limite assoluto per gli Stati nazionali, per cui la leva fiscale colpisce solo quei soggetti che già possiedono un'adeguata disponibilità. Per altri, invece, l'art. 53 esprime un limite relativo all'azione del Legislatore, in quanto espressione della funzione di riparto dei carichi pubblici fra i consociati rivolto alla realizzazione dell'eguaglianza contributiva, sinonimo dell'eguaglianza sociale. In tal verso, A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 11/2013, 1035 ss.; F. GALLO, *L'eguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, *passim*.

⁹ In ordine a quest'ultimo punto va rilevato che una volta che a livello internazionale è stato riconosciuto lo stretto collegamento tra vita libera e dignitosa dell'uomo e diritto all'ambiente anche fiscalmente appare più appropriato parlare di bene primario più che di bene di lusso. Ciò, invero, non solo a fini definitori bensì anche per rimarcare la necessità di un concorso impostato all'eguaglianza contributiva, diretto cioè a realizzare la giustizia sociale attraverso quella contributiva.

¹⁰ In materia di copertura delle prestazioni sanitarie da assicurazione, l'*Obama Care* era stata ideata come un prelievo pubblico. A favore della natura tributaria, v. T. ROSEMBUJ, *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto di imposta. A proposito di un'importante sentenza della Corte Suprema degli Usa*, *Dir. prat. trib.*, 6/2012, 1225 ss.

contributiva quale limite relativo al prelievo giustificano la sua tassazione per gli svantaggi arrecati all'ecosistema, ripartendo il costo dell'inquinamento tra tutti coloro che dispongono di ricchezza oltre il minimo vitale. Ed ancora, a riprova del fondamento della loro concezione, rievocano quei prelievi già presenti nell'ordinamento in cui fatto generatore ha solo rilevanza economica per cui è monetizzabile, anche se non immediatamente, nel senso che è sufficiente la mera possibilità di valutazione in denaro ¹¹.

Pur senza entrare nel merito della bontà della proposta incentrata sulla necessità di ampliare i presupposti, ricavandoli dalle nuove ricchezze per affrontare la crisi economica che ci attanaglia da diversi anni, occorre evidenziare come ripartendo il costo dell'inquinamento fra tutti anche il principio europeo del "chi inquina paga" troverebbe finalmente una sua dimensione unitaria¹². Così facendo, infatti, per un verso esso potrebbe concorrere alla ricerca di un tributo ambientale coerente con la disciplina unionale; per altro verso, per il tramite della sussidiarietà, ex art. 5 del Trattato del TUE, potrebbe persino assumere la dimensione di paradigma ordinatore, in una versione che chi meno inquina meno paghi. Al momento, però, il mancato riconoscimento di nuovi presupposti d'imposta desunti dalle ricchezze moderne degrada la previsione di un tributo ambientale basato sulla lettura innovativa tra risorse naturali e principio di capacità contributiva a un dibattito sterile, a tratti aspro e puramente ideologico.

Per cui, accantonata per un attimo l'interessante questione della rilevanza fiscale del vantaggio derivante dalle capacità, il discorso sul bisogno di affermare un parametro informatore della tassazione dell'ambiente intorno ad un oggetto ambientale ritorna in modo predominante anche per far fronte alle invocazioni di Papa Francesco sull'ecologia integrale come condizione di dignità per tutti, per cui occorre ridurre le disuguaglianze anche per via di una crescita sostenibile. Invero che l'ambiente salubre sia un valore che differenzia le condizioni di vita dei consociati per cui è difficile statuire un connubio con le regole del mercato è una constatazione che affonda le sue radici nelle nozioni di persona e di proprietà elaborate dalla Costituzione di *Weimar*. A tal riguardo, la previsione di un tributo ambientale originale come forma più flessibile e adeguato alla circostanza dell'osservanza del *Fiscal Compact* rispetto alla spesa, appare il migliore strumento per promuovere crescita e solidarietà, soprattutto nei momenti di crisi. A sostegno di questa asserzione, ovvero dell'auspicio di un tributo ambientale che sia previsto con un oggetto ambientale come presupposto, nella veste di tributo proprio e non tributo ambientale funzionale¹³, va richiamata l'imposizione inglese sulla produzione sul carbone. Data la globalità della fonte di inquinamento tale imposizione potrebbe peraltro essere prevista anche a livello europeo, seguendo gli orientamenti della Commissione *Juncker* del 2019 relativi al passaggio dal criterio dell'unanimità a quello della maggioranza qualificata anche in materia fiscale. Nel frattempo la sovranità impositiva potrebbe però esprimersi con un tributo che colpisce il livello di emissioni propagate in aria calcolato per il tramite di rilevatori applicabili alle imprese o ai mezzi di trasporto. In quest'ultimo caso si esalterebbe anche

¹¹ E' il caso del presupposto impositivo dell'Irap, oppure delle accise sulla produzione, sui prelievi sui *fringe benefits* o di alcune tassazioni nell'ambito dell'attività d'impresa che al momento della riscossione non presentano la relativa provvista monetaria. In merito al concorso alle spese pubbliche graduato e diversificato in ragione della posizione di vantaggio che alcuni consociati hanno rispetto ad altri, v. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 22 e ss.

¹² Pur se lontani da questa interpretazione sul chi inquina paga, dopo aver evidenziato la natura economica del principio come principio che è finalizzato a una condizione di benessere secondo la visione di Arthur Cecil Pigou, per l'applicazione nel diritto tributario si rinvia a C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.* 5/2003, 1614 ss.; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 4/2005, 1160 ss.

¹³ Per dovere di completezza, i tributi ambientali funzionali sono quelli in cui la fattispecie prevede un indice classico di capacità contributiva mentre lo scopo della tutela ambientale, manifestato attraverso l'incentivo o il disincentivo di determinate attività, è rimesso alla volontà del Legislatore attraverso la destinazione del gettito del tributo. La distinzione tra tributi ambientali propri, cioè con unità fisica inquinante nella fattispecie, e tributi ambientali funzionali è frutto dell'elaborazione dottrinale: al riguardo, v. F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1/1999, 115 ss.

l'importanza di regolare il traffico urbano, fattore importantissimo per il diritto alla mobilità e nella tutela del clima. Superata l'*impasse* della *privacy*, per ripartire correttamente il carico tributario e non violare il principio di proporzionalità, anche con riferimento a chi sopporta effettivamente il costo del tributo dopo la traslazione, nei casi di prelievo indiretto, il prelievo potrebbe essere accompagnato da un'imposta negativa o regressiva per il CO2 risparmiato. Partendo dal presupposto che il confine labile tra tassazione e sanzione risiede nella reversibilità del danno, un prelievo così strutturato, oltre ad assicurare la solidarietà intergenerazionale, riuscirebbe a dar vita anche a quella nuova forma di economia che nasce dalla commistione tra la transizione ecologica e l'economia digitale, nota come economia digicircolare¹⁴.

3. La tassazione ambientale basata sulla differenziazione del valore nella fattispecie come pilastro per l'Unione giuridica europea.

Visti in una prospettiva più ampia, dettata dall'importanza della fiscalità all'interno del Pilastro europeo sull'ambiente e dal bisogno di politiche redistributive comuni, i paragrafi che seguono saranno dedicati all'implementazione di un tributo ambientale europeo e/o locale come una via sia per la nascita dell'unione giuridica UE, sia per lo sviluppo del regionalismo in Italia. Nel tentare di rileggere in chiave unitaria ambiente e ripartizione della potestà impositiva occorre premettere che a livello europeo l'idea di tassare il carbone per tagliare le emissioni c'è da sempre, pur se intento sperato all'interno di un sistema di mercato che si basa sullo scambio di quote di inquinamento. Sinora, infatti, pur auspicando la previsione di una *Carbon tax* la paura di perdere competitività ha relegato il problema climatico solo agli *European Union Emissions Trading Scheme - EU ETS (Ets)*. In particolare, si è agito per fare in modo che la quota parte assegnata, il cosiddetto *cap and trade*, ovvero il livello di emissioni tollerate diminuisse sempre di più, evitando al contempo la delocalizzazione in quei paesi dove non ci sono limiti alla produzione o all'uso del carbone. Pur essendo una delle pietre angolari su cui dal 2005 si fonda la politica dell'UE per contrastare i cambiamenti climatici, questo strumento essenziale per ridurre in maniera economicamente efficiente le emissioni di gas a effetto serra presenta però forti limiti. Oltre a non eliminare il problema dell'inquinamento, infatti, è la qualificazione della sua natura giuridica a destare maggiori perplessità, o meglio il tentativo di definirlo impropriamente un tributo. Non a caso sia la Corte di giustizia, sia la Cassazione, dopo aver richiamato l'art. 192 primo paragrafo del TFUE quale base giuridica a fondamento della loro previsione, rivedono nel meccanismo della cessione di certificati CO2 delle obbligazioni di permettere connotate dalla sinallagmaticità, legittimando così anche l'applicazione dell'IVA al rilascio delle quote di emissione¹⁵. E mentre si discute del taglio da operare in Europa sulle emissioni per arrivare alla loro eliminazione nel 2050, la Commissione prima vara il *Green Deal* e poi con il *Next generation Ue* (NGUE) lega la transizione ecologica al *Carbon border adjustment mechanism* (CBAM) e alla revisione della Direttiva sulla tassazione dell'energia. In merito al CBAM, non ancora in vigore, in quanto si prevede un periodo transitorio nel 2023 per entrare poi a regime definitivo nel 2025, va rilevato il solo tentativo di attribuirgli la natura di dazio doganale, in virtù di un richiamo al regolamento che lo disciplinerà. Tentativo avventato, poiché, applicato a paesi terzi, tale meccanismo viola le regole sul commercio internazionale. Mentre nel coordinamento con gli *Ets* va evidenziato il bisogno di un dialogo trasparente e costante, come avviene nella fase procedimentale

¹⁴ Dopo che Luciano Floridi si è espresso in merito al collegamento tra digitalizzazione e tutela dell'ambiente, il concetto di economia digicircolare torna come obiettivo da raggiungere, alla base del *Green Deal*, per costruire un futuro migliore. In merito, v. E. GIOVANNINI, *L'utopia sostenibile*, Bari-Laterza, 2018, *passim*.

¹⁵ Caratteristica tipica dei nostri corrispettivi di origine privatistica, le questioni sono state affrontate tra le altre da Corte di giustizia, C-366/10 del 21 dicembre 2011, *Air Transport Association of America and Others v Secretary of State for Energy and Climate Change*, e Cass. civ. sez. tributaria n. 25492 del 10 ottobre 2019.

di attuazione del tributo con lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali, anche di paesi diversi.

Pur partendo dal bisogno di una maggiore coerenza fra tutte le politiche fiscali *green*, con riferimento alla Direttiva sulla fiscalità dei prodotti energetici del 2003 degno di nota è la corrispondenza che si realizza per la prima volta nella fattispecie tra presupposto e oggetto ambientale. Seguendo tale indirizzo l'impianto impositivo sarebbe risultato modernizzato e avremmo avuto il riallineamento tra esigenze sociali e obiettivi climatici nei singoli Stati. Purtroppo dopo una prima inversione di tendenza nel 2015, la proposta relativa alla sua revisione, di luglio 2021, abbandona definitivamente l'idea di colpire l'oggetto ambientale, base per la creazione di una categoria unitaria, muovendosi in una direzione diversa. Una direzione che, da un lato, mantenendo inalterata la possibilità da parte degli Stati membri di tassare il carbone al di sotto dei livelli minimi stabiliti, favorisce distorsioni del mercato, com'è stato rilevato anche dalla Corte dei conti europea. Dall'altro, consentendo ancora sia lo scambio di quote di emissione di CO₂ per alcuni settori, anzi lo estende addirittura a quello marittimo, che la concessione di quote gratuite alla produzione di energia elettrica, provoca l'aumento del costo delle tecnologie a bassa emissione, ritardando la transizione ecologica. Ed inoltre, i suoi contenuti, avvantaggiando l'utilizzo di quei combustibili a elevato numero di emissioni, contrastano pure con lo spirito per cui essa è sorta, incrementando in tal modo la percezione dell'iniquità che connota la fiscalità dell'energia.

Premesso che in questo discorso l'unico deterrente potrebbe consistere nell'armonizzazione delle aliquote sulle accise, di non facile attuazione se non si sceglie di ridimensionare il ruolo del Consiglio europeo, il principio che viene violato dalla proposta di Direttiva è quello della neutralità fiscale. Prevista già dalla nostra legge delega n. 23 del 2014 anche allo scopo di evitare che la tassazione ambientale coinvolgesse precipuamente l'imposizione indiretta e non quella diretta, con effetti che per un verso vanno ad incidere solo sul consumatore finale, per altro verso aggravano la pressione fiscale sull'imposizione personale, il nuovo piano europeo varato nel 2019 non è però esclusivamente indirizzato alla tutela dell'ambiente. Almeno negli intenti, infatti, esso pare destinato a creare una nuova stagione dei diritti fondamentali, con il mercato coniugato alle regole della promozione dei territori, valorizzando la differenziazione per promuovere l'integrazione e prevedendo lo stanziamento di aiuti a finalità regionale¹⁶.

Accantonate le questioni dell'importanza degli aiuti di stato anche regionali per la crescita inclusiva, per motivi di delimitazione del campo di indagine la riflessione prosegue con la centralità della fiscalità anche per avverare un'Unione Europea più giusta e sostenibile. Sulla scia dei dettami del Nobel William Nordhaus che evidenziano la dipendenza fra cambiamento climatico e migrazioni dei popoli, la riflessione si interroga sul se allo stato attuale abbia ancora un senso mantenere intatto il ruolo del Consiglio europeo e del criterio di unanimità in materia fiscale. In merito al potere del Consiglio, il suo ridimensionamento appare consequenziale al bisogno di incrementare le risorse del bilancio, rilanciando la condivisione del debito e l'istituzione di un fondo comune, quale quello per fronteggiare la crisi energetica. Prendendo a esempio come il nostro Parlamento nazionale risolve le fratture in tema di attuazione dei diritti sociali, la regola dell'unanimità, invece, potrebbe essere scardinata per conferire all'UE una propria capacità fiscale, allo scopo anche di arginare i contrasti

¹⁶Siffatte misure, concepite come strumento che ricorre alla differenziazione di trattamento nei vari contesti, per riportare a una condizione di parità iniziale fra tutti, possono rappresentare il paradigma di una nuova politica fiscale ambientale diretta alla cura della natura e ad evitare la povertà, diventando un esempio anche per i paesi dell'America Latina, alle prese con il mancato funzionamento del *Mercosud*. Accogliendo, poi, le indicazioni dell'Agenda Onu 2030 a proposito del bisogno della protezione ambientale come parte integrante dello sviluppo economico, passaggio obbligato nella declinazione di una nuova economia sociale di mercato è quello della compatibilità con le regole della concorrenza. Sulla necessità di una crescita sostenibile incentrata sulla differenziazione, v. R. MICELI, *Green deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *Riv. dir. trimestrale di dir. trib.*, 1/2022, 137 ss.

multilaterali, quale quello creatosi con il WTO dopo la previsione del CBAM, qualificata misura protezionistica dall'organizzazione mondiale.

Consapevoli della forza dirompente di tali modifiche, pur se c'è già una politica economica e bancaria comune da parte della BCE, quella fiscale unitaria potrebbe realizzarsi attraverso il ricorso alla "clausola passerella generale", ex art 48 del TFUE. Auspicata in Commissione europea già prima della crisi pandemica, l'idea di un sistema tributario europeo multilivello potrebbe sorgere per gradi, promuovendo prima procedure unificate in tema di evasione ed elusione, senza peraltro l'adesione esplicita dei Parlamenti nazionali, in quanto non richiesta dalla procedura. Storture del sistema tributario che sinora hanno fortemente inciso sulla competitività, creando concorrenza fiscale scorretta all'interno degli stessi paesi europei, con tale procedura, sulla scorta di quanto è avvenuto a livello internazionale con il progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (Beps) dell'OCSE, si passerebbe da una forma di *soft law* frutto del coordinamento a una *hard law* protesa a reprimere tali violazioni della giusta imposta. Sulla scia poi di una nozione di sovranità che non è più ancorata a un territorio circoscritto, basti pensare al fenomeno dell'economia digitale, dove non si sa dove tassare, chi tassare e cosa tassare¹⁷, l'evoluzione successiva, potrebbe essere quella di prevedere le deliberazioni a maggioranza qualificata anche per la protezione di diritti fondamentali, quali l'ambiente. Di qui l'approdo a una previsione di un'imposta generale sull'uso del carbone, come in precedenza descritta, frutto della cooperazione basato sul senso comune di appartenenza, com'è stato autorevolmente sostenuto dal filosofo Giacomo Marramao, ovvero sul rilievo che la Corte di giustizia attribuisce al valore sociale sotteso alle questioni rimesse al suo giudizio, ritenendolo comune anche negli Stati membri, nonostante i tentativi di alcune Corti nazionali di rimettere in discussione il suo primato¹⁸.

4. La tassazione ambientale locale come via per affermare il regionalismo.

Dopo aver evidenziato le difficoltà europee a trovare una corretta nozione di tributo ambientale, partendo dall'assunto che la sfida del terzo millennio è quella di riuscire a finanziare quei diritti sociali che sono anche diritti fondamentali, la disamina continua con l'idea di rileggere in chiave unitaria tutela dell'ambiente e ripartizione della potestà impositiva tra i vari livelli di governo.

La fiscalità ambientale nel tempo ha acquisito un rilievo sempre più importante, per cui anche se non vi è ancora un criterio ordinatore dei vari tributi esistenti, essi comunque esprimono una loro funzione extrafiscale che nel caso di specie consiste nel disegnare i contorni del regionalismo.

In questi ultimi anni, pur se a livello di intese, è venuta fuori una proposta di differenziare la potestà legislativa anche impositiva fra le regioni caratterizzata da rivendicazioni territoriali e istanze separatiste che dopo l'arrivo della pandemia sembravano essersi sopite¹⁹, o almeno superate del sentimento di avversione verso i provvedimenti limitativi della libertà da parte delle regioni. Alla luce di ciò il ragionamento che segue è quello di rivedere se e in che termini la tassazione ambientale locale possa rappresentare l'elemento che disegna il futuro del potere impositivo, auspicando, qualora dovesse essere tradotto nella differenziazione per competizione e non collaborazione, che la perequazione sia la condizione necessaria posta alla formula adottata.

¹⁷ Una delle ultime riletture in tema di potestà impositiva del fenomeno digitale, pur se particolarmente incentrata sul ruolo formativo della Corte di giustizia, è offerta da F. CANNAS, *Internet e potestà impositiva degli Stati: la Corte di Giustizia pone alcuni paletti all'elaborazione di modelli sanzionatori per l'economia digitale*, in *Rass. Trib.*, 1/2021, 152 ss. In precedenza, ex multis, A. URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta Bit Tax, Prospettive di riforma della fiscalità di Internet, Diritto e informatica*, 4-5/2005, 753 ss.; S. CIPOLLINA, *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata.*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1/2014, 22 ss.

¹⁸ Il riferimento è la sentenza del Tribunale Polacco del 7 ottobre 2021.

¹⁹ Sul regionalismo differenziato ex multis, F. Pastore (cur), *Il regionalismo differenziato*, Padova, 2019, *passim*.

In questo discorso, partendo dal presupposto che la diversificazione tributaria deve assicurare il rispetto del senso e della portata dell'art. 5 della Costituzione, va rimarcato come tale differenziazione sia già esistente nel nostro ordinamento, per via dell'imposta compartecipata. Proiettata a realizzare la crescita e contestualmente la riduzione delle diseguaglianze, tale tipologia di imposta rappresenta, invero, uno dei parametri necessari ad attribuire i corrispettivi ai contesti locali. Ma mentre si discute di funzioni aggiuntive e di tributi istituiti e regolati con legge regionale come innesto di un ulteriore processo sul federalismo in atto con la legge costituzionale del 2001, l'arrivo della pandemia ha di fatto bloccato, almeno apparentemente, tutti i processi presenti.

Per onore della verità occorre anche riferire che sinora la scelta di quale federalismo attuare non c'è mai stata, ciò per una precarietà dei modelli che si sono avvicendati e per una tradizione costituzionale spiccatamente centralista. Negli ultimi anni poi questa mancata scelta è stata causa di uno scollamento tra l'intento costituzionale e la realtà legislativa ordinaria. A riprova di tutto ciò basti comparare la riforma del Titolo V della Costituzione varata nel 2001 con la legge delega per decidere quale federalismo o regionalismo attuare arrivata solo nel 2009 con la legge n. 42, ovvero con i due decreti attuativi n. 216/2010 e n. 68/2011. Quest'ultimi, invero, non sono mai entrati a pieno regime vista la mancata fissazione del livello minimo comune dei fabbisogni standard e dei livelli essenziali delle prestazioni²⁰. Altra causa di questa particolare situazione di a-costituzionalità è attribuibile sicuramente all'introduzione dei vincoli europei sul bilancio. Siffatti vincoli, infatti, imponendo di mantenere saldo il rapporto tra decentramento e finanziamento dei diritti sociali, hanno elevato l'equilibrio di bilancio a valore fondamentale da bilanciare ogni volta con l'effettività di tali diritti. Tale situazione, in presenza del mancato compimento delle regole del *Fiscal Compact* da parte dell'Unione, quale poteva essere la previsione dell'indebitamento per motivi di investimento, ha spinto la Corte costituzionale a farsi carico di scelte politiche che non le competono. Tutto ciò accentuando il ruolo di tale giudice che più di sovente ha sostituito il Legislatore graduando i valori fondamentali da attuare, spingendo sul bilanciamento.

Partendo da questa premessa, se per un verso il fenomeno appena descritto è stato foriero di problematiche, quali la creazione di un *tertium genus* di prelievo ambientale locale e la violazione delle libertà europee fondamentali, dall'altro ha aperto la strada al riconoscimento di nuovi tributi con un presupposto ambientale locale anche se nella veste dei corrispettivi. Tributi, quest'ultimi che in assenza di autonomia tributaria, possono rappresentare una soluzione valida a delineare il modello di regionalismo da attuare in equilibrio con l'unità e l'indivisibilità della Repubblica. Pur se un aspetto da non tralasciare è quello del rapporto problematico tra tributi di scopo e unità del bilancio, superabile elevando a paradigma di questa categoria non autonoma la trasparenza della destinazione del gettito²¹, in ordine al primo punto, la nuova forma di prelievo è emersa chiaramente nella [sentenza della Corte costituzionale n. 122 del 2019](#) in tema di tassa automobilistica.

Seguendo questa linea, le regioni nonostante il processo di federalismo ancora non completo, potrebbero continuare a tassare eventi dannosi per l'ambiente circoscritti al loro territorio e connessi con esso. Potrebbero infatti, servendosi anche delle caratteristiche essenziali dettate dalla legge n. 42 del 2009, prevedere tributi ambientali regionali propri o anche funzionali, con legge regionale e con un presupposto nuovo e diverso da quello già presente nei prelievi erariali. Nel rispetto del principio di proporzionalità, sussidiarietà e adeguatezza tali tributi, inoltre, potrebbero essere previsti anche

²⁰ Sul bisogno di armonizzare i contenuti del regionalismo differenziato con il processo di completamento del federalismo tracciato dalla riforma del Titolo V della Costituzione in una propensione per quello collaborativo, che si manifesta anche attraverso la previsione di un fondo di solidarietà, v. F. GALLO, *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, in *Rass. Trib.*, 3/2021, 763 ss. Il nodo irrisolto dell'incidenza del valore costituzionale del pareggio di bilancio su quale tipologia di federalismo scegliere, se competitivo o collaborativo, torna spesso in dottrina, *ex multis*, v. L. ANTONINI, *Il fondo di solidarietà comunale e i principi della perequazione tra giurisprudenza costituzionale e amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 3/2018, 495 ss.

²¹ Sui tributi di scopo la letteratura giuridica è stata particolarmente copiosa, fra gli ultimi interventi, anche per la bibliografia riportata, v. C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2021, 357 ss.

nella forma dei corrispettivi, sulla scorta di quelli già esistenti, colpendo fattispecie inquinanti tipiche di un contesto locale anche se non nella logica escludente del binomio risorse – territorio, bensì per diminuire la pressione fiscale erariale, magari abbassando la quota di compartecipazione regionale all'Irpef. Partendo dalla indispensabilità del tributo come strumento di politiche redistributive, la previsione di un tributo sui rifiuti, anche regionale, risolverebbe, inoltre, anche l'annosa questione della sua natura giuridica²², resasi indifferibile dopo la [sentenza della Corte costituzionale n. 82 del 2021](#), la quale rivede nella legge regionale della Valle d'Aosta n. 8 del 2020 che differenziava il trattamento fiscale dei rifiuti prodotti in regione da quelli provenienti fuori regione un dazio all'importazione.

Al fine di un loro inquadramento, oltre all'imposta di soggiorno gravante sui non residenti, ovvero quella parte non censurata dalla Consulta con la [sentenza n. 102 del 2008](#), si annoverano: il contributo autonomo previsto dalla regione Toscana sull'estrazione dalle cave di materiali per uso industriale. Ed a finire altri esempi da riportare sempre per rafforzare la previsione di ulteriori tributi ambientali locali a cui consegue la possibilità di abbassare la pressione fiscale erariale, sono le tasse di scopo ascrivibili al principio del *road pricing*²³, ovvero i contributi comunali sui rifiuti speciali, ai quali in alcuni comuni piemontesi si è aggiunto quello per il trattamento e riutilizzo degli scarti di animali ad alto rischio.

²² In tema di tassazione sui rifiuti, in particolare sul dibattito relativo alla sua natura giuridica, v. A. GUIDARA, *Dalla TARSU alla TARIP: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in *AmbienteDiritto*, 1/2022.

²³ Dirette a contemperare le problematiche climatiche rimesse al traffico urbano e che risultano informate dal chi inquina paga, in merito, v. C. SACCHETTO, *La sfida del diritto fiscale nella tutela dell'ambiente, in particolare la regolazione del traffico urbano*, in G. Luchena Mozo-Y.M. Sanchez Lopez (curr.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*, Barcelona, 2020, 213 ss.; M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 2020, I, 99 ss.