

Il volume, frutto del lavoro di dottorato dell'autrice, illustra la crescente importanza delle *green taxes* in un contesto globale in continua evoluzione, segnato dalle emergenze ambientali e dalla crisi economica provocata dalla pandemia. Attraverso l'analisi della normativa nazionale ed europea, si evidenzia l'attitudine dei "tributi verdi" a coniugare le istanze ecologiste con le esigenze di riforma fiscale, ed emerge il loro ruolo di strumento chiave per l'attuazione di un modello di crescita economica sostenibile. Tale assetto trova nuove conferme nei bisogni generati dalla pandemia e nella reazione dell'Unione Europea dinanzi alla crisi: gli obiettivi individuati dal *Green Deal*, e riproposti nel PNRR nazionale, mettono la riforma fiscale verde al centro della ripresa, facendo delle imposte ambientali un traguardo irrinunciabile per il legislatore.

**Stefania Scarascia Mugnozza** si è laureata all'Università degli Studi di Bari Aldo Moro ed esercita la professione di avvocato a Roma. Diplomata alla SSPL (Scuola di Specializzazione Professioni Legali) della LUISS Guido Carli, ha conseguito il dottorato di ricerca in Diritto pubblico, comparato e internazionale presso l'Università di Roma "Sapienza", dove è cultrice della materia e assistente alla cattedra di Diritto finanziario. Docente del Master in Pianificazione Tributaria Internazionale dell'Università degli Studi Niccolò Cusano, è autrice di diverse pubblicazioni scientifiche e partecipa regolarmente, in qualità di discussant, a seminari e convegni di rilevanza internazionale.

ISBN 979-12-5965-056-6



9 791259 650566

€ 20,00



STEFANIA SCARASCIA MUGNOZZA

## Fiscalità ambientale e green economy

Profili evolutivi



CACUCCI  EDITORE  
BARI

S. Scarascia Mugnozza Fiscalità ambientale e green economy

STEFANIA SCARASCIA MUGNOZZA

**Fiscalità ambientale**  
*e green economy*

Profili evolutivi

CACUCCI  EDITORE  
BARI

---

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

© 2021 Cacucci Editore - Bari

Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: [info@cacucci.it](mailto:info@cacucci.it)

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

# Indice

Introduzione .....	11
--------------------	----

## CAPITOLO I

### LE FONTI DELLA FISCALITÀ AMBIENTALE TRA UNIONE EUROPEA E COSTITUZIONE

1. I principi di diritto internazionale e di diritto dell'Unione Europea.....	17
1.1. <i>L'evoluzione nel corso della storia e la normativa di riferimento</i> .....	17
1.2. <i>L'integrazione europea e il diritto dell'ambiente.</i> .....	21
1.3. <i>Il principio di prevenzione, il principio di precauzione, il principio di correzione in via prioritaria alla fonte.</i> .....	25
1.4. <i>Il principio dello sviluppo sostenibile</i> .....	30
2. Il principio «chi inquina, paga» .....	34
3. Il complesso rapporto tra l'art. 53, Cost. e il <i>polluter pays principle</i> . .....	45
4. L'imposizione ambientale locale .....	59
4.1. <i>La potestà tributaria degli enti locali.</i> .....	61
4.2. <i>La trasversalità dell'interesse ambientale e la distribuzione delle competenze tra Stato e Regioni.</i> .....	68
4.3. <i>Riflessioni critiche in ordine alla potestà tributaria regionale in materia ambientale.</i> .....	74

## CAPITOLO II

### TECNICHE FISCALI DI TUTELA AMBIENTALE. PROFILI EUROPEI E NAZIONALI

1. Premessa .....	81
2. Il tributo ambientale “di scopo” vs. il tributo ambientale “proprio” .....	84
3. Pregi e difetti dello strumento impositivo .....	98
3.1. <i>La double dividend hypothesis: sogno o realtà?</i> .....	99
3.2. <i>La riforma fiscale verde in Italia. Lo stato dell’arte.</i> .....	109
4. Le agevolazioni fiscali ambientali .....	117
4.1. <i>Le principali teorie sulla natura delle agevolazioni fiscali         ambientali</i> .....	119
4.2. <i>Dalla teoria alla pratica: gli effetti delle agevolazioni</i> .....	127
4.3. <i>Conclusioni</i> .....	131
5. I limiti europei all’applicazione degli incentivi fiscali .....	134
5.1. <i>Il principio di non discriminazione. L’armonizzazione         delle accise</i> .....	134
5.2. <i>Il divieto di aiuti di Stato.</i> .....	139

## CAPITOLO III

### LA FISCALITÀ AMBIENTALE IN ITALIA AI TEMPI DEL COVID-19

1. Gli effetti dell’imposizione fiscale: i tributi ambientali vigenti .	153
1.1. <i>Le imposte sull’energia</i> .....	156
1.2. <i>Le imposte sui trasporti.</i> .....	172
1.3. <i>Le imposte sui rifiuti</i> .....	175
1.4. <i>Conclusioni</i> .....	182
2. Gli effetti degli incentivi fiscali: le agevolazioni ambientali vigenti .....	183
2.1. <i>Le agevolazioni nel settore energetico</i> .....	187

2.2. Le agevolazioni nel settore dei trasporti . . . . .	190
2.3. Le agevolazioni in altri settori . . . . .	193
2.4. I beni che godono di aliquota IVA ridotta . . . . .	194
2.5. Conclusioni . . . . .	197
3. Gli incentivi previsti dalla normativa Covid-19 e gli effetti sulla tutela ambientale . . . . .	199
4. Il progetto <i>Next Generation EU</i> . . . . .	208
Conclusioni . . . . .	217
Bibliografia. . . . .	221

## Introduzione

L'obiettivo del presente lavoro è esaminare l'applicazione degli strumenti fiscali, ossia tributi e agevolazioni, nel campo della tutela ambientale, al fine di dimostrare la rilevanza dello strumento fiscale come elemento chiave di un sistema basato sulla *green economy*.

La finalizzazione del tributo a scopi ambientali, ossia come fattore di influenza dei comportamenti dei consumatori in senso ecologico, ha assunto rilevanza sempre maggiore a partire dalla fine del secolo scorso. Per lungo tempo, la tutela del patrimonio naturale fu affidata a strumenti di *command & control*, incentrati sulla regolamentazione giuridico-amministrativa e sul sanzionamento di condotte illegittime; sul finire degli anni '60, tuttavia, l'inadeguatezza di tale approccio a garantire il mantenimento di *standard* di sostenibilità diventò innegabile. La consapevolezza della necessità di mutare il sistema di tutela dell'ambiente si diffuse in proporzione alla formazione di una coscienza ambientale comune, sollecitata dall'evidenza di un'emergenza che acquisiva dimensioni sempre più preoccupanti. Le tempistiche degli interventi, tuttavia, non sono state rapide, anche a causa della complessa interazione tra il diritto tributario e la disciplina della tutela ambientale; in particolare, nel caso del nostro Paese la spinta proveniente dagli organi comunitari si è rivelata indispensabile.

Per questo motivo, in apertura del presente lavoro ci si sofferma sull'evoluzione della disciplina ambientale, prendendo le mosse dai principi europei che governano la materia, la loro genesi e il loro contenuto (prevenzione, precauzione, correzione in via prioritaria alla fonte). È dedicata particolare attenzione al principio «chi inquina, paga» (art. 191, par. 2, TFUE), in base al quale le attività inquinanti comportano un costo ambientale che spesso non viene internalizzato – ossia sopportato dall'inquinatore – ma genera esternalità negative: la conseguenza di tale errata allocazione del costo del danno ambientale si

ripercuote sia sul mercato che sulla salute della collettività globalmente intesa. Il principio costituisce il presupposto irrinunciabile per un'analisi in termini giuridico-economici del problema, e offre la sponda per identificare la soluzione nel prelievo fiscale. Nello specifico, si combina il *polluter pays principle* con l'imposta pigouviana, in applicazione delle principali teorie di economia dell'ambiente, e si tenta di ampliare la prospettiva delle tesi citate in senso conforme alla più recente evoluzione degli obiettivi generali dell'Unione europea; in questo senso, si traccia un collegamento con il principio dello sviluppo sostenibile, al fine di pervenire a un'interpretazione del tributo ambientale in cui i profili solidaristici risultano rafforzati rispetto ai connotati economici. Così configurate, le *green taxes* risultano legittimate anche sotto un profilo puramente costituzionale, sciogliendo il "nodo" interpretativo – ben noto ai tributaristi – relativo al rapporto tra il *polluter pays principle* e l'art. 53, Cost. La soluzione al problema viene ricercata non solo nella dimensione solidale del «chi inquina, paga», ma anche nella ricostruzione in senso economico delle condotte inquinanti e nella loro capacità di manifestare una ricchezza assoggettabile al prelievo fiscale.

La prima parte si conclude con l'analisi dell'imposizione ambientale locale e dei relativi aspetti problematici. Anche in questa prospettiva emerge la complessità dell'interazione tra fiscalità e tutela ambientale: si affronta il tema della scarsa autonomia finanziaria degli enti substatali, che nel campo ambientale si "scontra" con la distribuzione delle competenze tra Stato, Regioni ed enti locali minori e con la trasversalità della materia ambientale. Sotto questo aspetto, lo scopo che il presente lavoro si prefigge di ottenere è individuare il livello più adeguato di applicazione dei tributi ambientali: la disamina si incentra, dunque, su principi noti non solo agli economisti, ma anche agli studiosi di federalismo fiscale, tra cui il principio della *fiscal responsibility at the margin*, che valorizza l'autonomia tributaria degli enti minori.

Il lavoro prosegue con l'analisi specifica degli strumenti fiscali ambientali. Come è noto, l'universo tributario consta sia di fattispecie impositive (tributi) che di istituti incentivanti (agevolazioni): tale dicotomia rispecchia le tipologie di approccio alla tutela ambientale, consistenti, da un lato, nel reprimere, vietare o disincentivare le attività dannose; dall'altro, nel favorire quelle ecologiche. Pertanto, sotto un profilo puramente teorico, l'applicazione di entrambi gli istituti appare una strategia vincente, poiché basata su un approccio integrato da cui



la tutela dell'ambiente uscirebbe rafforzata; nella pratica, tuttavia, un sistema basato sull'applicazione congiunta degli istituti fiscali è compromesso dalla crescente sfiducia del contribuente nei confronti del Fisco, materializzata nell'ostilità che accoglie ogni nuova forma di prelievo e nella conseguente evasione fiscale. Questa circostanza induce il legislatore a ricorrere con frequenza allo strumento agevolativo, il cui effetto incentivante appare maggiormente valorizzato rispetto alla funzione disincentivante del tributo. Tuttavia, il disfavore nei confronti della tassazione potrebbe trovare un temperamento nella destinazione impressa ai tributi ambientali: probabilmente, il legislatore tributario non tiene conto a sufficienza dell'attenzione che la collettività dedica alla questione ambientale – sollecitata anche dal recente movimento dei *Fridays for future* –, i cui risvolti sul piano pratico sono apprezzabili sotto il profilo dei consumi; in questo senso, si ipotizza che la coscienza ambientalista possa costituire un primo fattore di accettazione della tassazione ambientalmente orientata. L'analisi prosegue approfondendo le differenze tra gli strumenti applicabili (le due diverse fattispecie di tributo ambientale configurabili dal legislatore, ossia il tributo proprio, o in senso stretto, e il tributo in senso lato, e le varie tipologie e i problemi legati alla diffusione delle agevolazioni fiscali), e gli aspetti sia teorici che pratici che inducono a rafforzare il ricorso all'imposizione, contrariamente all'attuale assetto della legislazione tributaria nazionale. Sotto questo profilo, si sottolinea l'estrema rilevanza della teoria del *double dividend*, anche alla luce dell'esperienza dei Paesi nordeuropei, i primi – e sinora gli unici – ad applicarla concretamente.

Naturalmente, l'inquadramento teorico del problema e la “soluzione” di contrasti interpretativi non sono fini a sé stessi, ma perseguono lo scopo dichiarato di analizzare l'applicazione del tributo ambientale in Italia e i risultati sinora ottenuti. Per questo motivo, il terzo e ultimo capitolo trasferisce l'analisi sul piano pratico. Sono presi in considerazione tutti gli strumenti fiscali vigenti nel nostro ordinamento a fini di tutela dell'ambiente, divisi per categoria di riferimento (tributi sull'energia, sui trasporti e sui rifiuti; agevolazioni sui prodotti energetici, sui trasporti, incentivi diretti al settore agricolo e aliquota IVA ridotta). Sulla base della disamina teorica svolta nei capitoli precedenti, è possibile individuare le numerose incongruenze che caratterizzano la legislazione tributaria in materia ambientale. In primo luogo, la gran parte delle imposte ambientali vigenti viene ricondotta allo schema del

tributo in senso lato, le cui caratteristiche hanno formato oggetto di analisi nei capitoli precedenti: tale consapevolezza consente di qualificare negativamente tali imposte, per la loro scarsa efficacia disincentivante, per l'incertezza della destinazione impressa al gettito, e per l'inedoneità alla produzione degli effetti del doppio dividendo. Ne deriva, quindi, un giudizio negativo sotto il primo metodo di approccio fiscale alla tutela ambientale (quello impositivo): la forma adottata dalle singole *green taxes* vigenti le rende di per sé inefficienti sotto il profilo della tutela dell'ambiente e inidonee a realizzare risultati apprezzabili sotto il profilo economico, oltre a porsi in palese contrasto con le linee guida delineate dalle istituzioni comunitarie.

Si prosegue con l'analisi del secondo metodo, ossia l'applicazione di agevolazioni, condotta anch'essa sulla scorta delle osservazioni e dei rilievi critici formulati nei capitoli precedenti. Dallo studio del dibattito che impegna storicamente l'UE e gli organismi internazionali sui sussidi dannosi, e dalla consultazione di fonti ufficiali – quali il Catalogo del Ministero dell'Ambiente e il rapporto del Senato sul «chi inquina, paga» –, affiora una “scomoda” realtà: i dati raccolti evidenziano che l'Italia sostiene annualmente una spesa fiscale elevatissima, destinata a supportare condotte ambientalmente dannose.

In chiusura, si sottolinea come la situazione non appaia destinata a cambiare nel breve periodo: la normativa emergenziale adottata durante la pandemia da Covid-19 ha portato all'emanazione di numerosi bonus fiscali, diretti a supportare imprese e lavoratori in un contesto di crisi economica, mentre l'ecologia è passata in secondo piano (resiste solo l'ecobonus, mentre l'introduzione della *plastic tax* è stata differita al 1° gennaio 2023); tuttavia, la gran parte degli incentivi fiscali in questione sono assimilabili alle agevolazioni già dichiarate “dannose” dal Ministero.

In conclusione, si osserva che la gran quantità di ostacoli all'applicazione di una corretta ed efficiente tassazione ambientale non lascia ben sperare per il futuro: l'abbondante numero di agevolazioni vigenti, molte delle quali ambientalmente dannose, e l'elevata spesa pubblica che ne deriva, così come la mancata attuazione di una tassa ambientale idonea a generare un effetto di *double dividend*, si collocano agli antipodi rispetto ai richiami dell'Unione europea e degli economisti. Ciò è tanto più grave dal momento che la riduzione delle agevolazioni e l'introduzione di una vera e propria tassa ambientale potrebbero essere

la soluzione al problema: l'attuale situazione di crisi economica, aggravata dalla posizione debitoria dell'Italia a seguito dell'approvazione del *Recovery fund*, esige una radicale modifica del sistema della tassazione del lavoro e delle imprese, mentre il cambiamento climatico necessita di un intervento più rigoroso sui fattori inquinanti. Una riforma fiscale "verde", impostata cioè su un tributo conforme all'imposta pigouviana e alla teoria del *double dividend*, potrebbe realizzare contestualmente entrambi gli obiettivi.

Sotto questo profilo, la riforma auspicata troverebbe una collocazione privilegiata fra gli interventi necessari al perseguimento del *Green Deal* europeo. L'esatta attuazione della *green transition* non può prescindere dalle *green taxes*: in questo senso, si potrebbe delineare una riforma incentrata principalmente sulla revisione del sistema delle agevolazioni fiscali e sulla previsione di imposte ambientali in senso stretto; questi e altri interventi simili troverebbero copertura nei finanziamenti erogati nell'ambito del *Next Generation EU plan*.

Occorre dunque un deciso intervento da parte del legislatore nazionale, chiamato a rispondere alla sfida del *Green deal* in un momento storico in cui la crisi ambientale e quella economica sono state ulteriormente aggravate dall'emergenza sanitaria. Non bisogna dimenticare, però, che il nostro Paese può trovare validi alleati sia nell'Unione, in forza dei recentissimi piani di finanziamento per la ripresa, sia nei cittadini: la diffusione della sensibilità ambientale, supportata da una adeguata pubblicizzazione dell'effetto di doppio dividendo, aiuterebbe senz'altro a rendere più accettabile l'introduzione di nuove fattispecie impositive e a indirizzare le scelte dei consumatori e delle imprese verso prodotti ecologici.