



UNIVERSITÀ  
DI PAVIA

**DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA**

CORSO DI LAUREA IN DIRITTO DELLA PREVENZIONE,  
DELL'INNOVAZIONE E DELLA SICUREZZA PER LE IMPRESE E  
L'AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

STRUMENTI FISCALI PER LA COMPLIANCE E LA SOSTENIBILITÀ  
AMBIENTALE

Relatore: Chiar.mo Prof. PAOLO PIANTAVIGNA  
Correlatrice: Chiar.ma Prof.ssa SILVIA CIPOLLINA

Candidata: CAMILLA CERI  
Matr. 565383

Anno accademico 2025/2026



## INDICE

INTRODUZIONE.....	1
CAPITOLO I.....	3
LA FISCALITÀ AMBIENTALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO .....	3
1.1 La tutela dell’ambiente come interesse costituzionalmente rilevante e la fiscalità come strumento di politica ambientale .....	3
1.1.2 L’impatto della riforma del 2022: il nuovo volto degli artt. 9 e 41 Cost. ....	13
1.2 Il principio “chi inquina paga” tra diritto dell’Unione europea e ordinamento interno .....	19
1.2.2 L’internalizzazione delle esternalità negative come fondamento teorico della fiscalità ambientale .....	25
1.2.3 La teoria del doppio dividendo nella fiscalità ambientale .....	26
1.3 La nozione di tributo ambientale .....	28
1.3.1 La distinzione tra tributi ambientali propri e tributi ambientali in senso funzionale.....	30
1.4 I criteri giuridici della tassazione ambientale tra capacità contributiva, proporzionalità e ragionevolezza .....	32
CAPITOLO II.....	35
LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL DIRITTO DELL’UE.....	35
2.1 La competenza dell’Unione europea in materia fiscale ambientale .....	35
2.2 Gli strumenti europei di regolazione ambientale .....	44
2.2.1 La direttiva sulla tassazione dell’energia e i limiti alle accise nazionali .....	57
2.2.2 Il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) e le nuove forme di fiscalità ambientale europea.....	62
2.2.3 Considerazioni conclusive .....	67
CAPITOLO III.....	73
LE PRINCIPALI IMPOSTE AMBIENTALI.....	73

3.1 Gli strumenti di carbon pricing .....	73
3.1.1 Origine e finalità della carbon tax.....	82
3.1.2 Il sistema europeo di scambio delle quote di emissione (EU ETS).....	85
3.1.3 Impatti economici e ambientali delle politiche di carbon pricing.....	90
3.2 La plastic tax .....	94
3.2.2 La plastic tax italiana .....	98
3.2.3 Criticità e dibattito dottrinale .....	100
3.2.5 La plastic tax e l'economia circolare .....	103
3.3 Le accise energetiche .....	106
3.3.1 Natura e funzione delle accise sui prodotti energetici .....	106
3.3.2 Le accise su gas naturale ed energia elettrica nel sistema italiano.....	110
CAPITOLO IV.....	117
ANALISI EMPIRICA .....	117
4.1 Obiettivi dell'analisi empirica.....	117
4.2 Metodologia della ricerca .....	119
4.3 Descrizione del campione .....	121
4.4 Analisi dell'impatto sulla tax compliance.....	124
4.5 Analisi dell'impatto organizzativo .....	129
4.6 Percezione della fiscalità ambientale ed effetti strategici .....	133
CONCLUSIONI .....	137
BIBLIOGRAFIA .....	141

## INTRODUZIONE

La crescente attenzione verso le problematiche ambientali e la necessità di perseguire modelli di sviluppo sostenibile hanno determinato una profonda evoluzione del ruolo tradizionalmente attribuito alla fiscalità, non più intesa quale strumento finalizzato esclusivamente al reperimento delle risorse necessarie al finanziamento della spesa pubblica, ma essenziale anche ai fini della regolazione dei comportamenti economici e nel perseguimento di obiettivi di interesse generale, tra cui, per l'appunto, la tutela dell'ambiente e la promozione della sostenibilità.

Invero, l'evoluzione normativa nazionale ed europea, avuto particolare riguardo alla legge costituzionale n. 1 del 2022 e alle strategie dell'Unione europea in materia di transizione ecologica, ha progressivamente attribuito alla fiscalità ambientale, intesa quale insieme di strumenti tributari diretti ad orientare le decisioni di cittadini e imprese verso modelli produttivi e di consumo ecosostenibili, un ruolo centrale nella realizzazione delle politiche ambientali.

La presente ricerca vuole analizzare il rapporto tra strumenti fiscali e sostenibilità ambientale, approfondendo il ruolo che i tributi ambientali assumono non soltanto quale strumento volto all'internalizzazione delle esternalità negative, ma soprattutto quale fattore capace di incidere concretamente sui processi organizzativi delle imprese e sui modelli di *tax compliance*.

L'obiettivo del lavoro è duplice: ricostruire il quadro teorico e normativo della materia, evidenziandone fondamenti, limiti e prospettive evolutive, e verificare empiricamente se e in quale misura gli strumenti di tassazione ambientale influenzino l'organizzazione aziendale, i processi di adeguamento normativo e le strategie adottate dalle imprese per garantire il rispetto degli obblighi fiscali e ambientali.

Più in particolare, il lavoro è articolato in quattro capitoli.

Il primo è dedicato all'inquadramento teorico e costituzionale della fiscalità ambientale e analizza il progressivo riconoscimento della tutela ambientale quale valore costituzionalmente rilevante, il principio "chi inquina paga", la nozione di tributo ambientale e i principali criteri giuridici che orientano l'utilizzo della leva fiscale in ambito ambientale.

Il secondo capitolo approfondisce la dimensione eurounitaria della tassazione ambientale, esaminando il ruolo dell'Unione europea nella definizione delle politiche fiscali ambientali e gli strumenti di regolazione adottati, con particolare attenzione alla direttiva sulla tassazione dell'energia e al *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM).

Il terzo capitolo analizza le principali forme di imposizione ambientale attualmente presenti, soffermandosi sugli strumenti di *carbon pricing*, sulla *carbon tax*, sul sistema europeo ETS, sulla *plastic tax* e sulle accise energetiche, evidenziandone funzioni, criticità e potenzialità nel processo di transizione ecologica.

Il quarto ed ultimo capitolo presenta l'analisi empirica condotta mediante questionario, finalizzata a raccogliere evidenze concrete sull'impatto della tassazione ambientale nei processi di *tax compliance* e negli assetti organizzativi delle imprese, con particolare attenzione alla percezione degli operatori economici e agli effetti strategici derivanti dall'integrazione delle logiche di sostenibilità nella gestione aziendale.

L'intento della ricerca è quello di offrire una riflessione critica sul ruolo che la fiscalità può assumere nel favorire un equilibrio tra esigenze di competitività economica e obiettivi di tutela ambientale, evidenziando come la transizione ecologica richieda non soltanto nuovi strumenti normativi, ma anche una trasformazione culturale e organizzativa dei soggetti economici coinvolti.

# CAPITOLO I

## LA FISCALITÀ AMBIENTALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO

### **1.1 La tutela dell'ambiente come interesse costituzionalmente rilevante e la fiscalità come strumento di politica ambientale**

La tutela dell'ambiente costituisce uno degli ambiti ove è emersa la necessità di avviare un processo di trasformazione delle categorie tradizionali del diritto pubblico e, in particolare, del diritto tributario.

Solo all'esito di un percorso evolutivo complesso, sviluppatosi attraverso una progressiva stratificazione normativa, giurisprudenziale e dottrinale, tanto in ambito interno quanto internazionale ed eurounitario, è stato riconosciuto espressamente un diritto costituzionale dell'ambiente, con notevoli riflessi anche in materia tributaria, rivestendo la fiscalità un ruolo nevralgico quale strumento di intervento pubblico idoneo a incidere sui comportamenti economici orientandoli verso obiettivi di tutela ambientale<sup>1</sup>.

Invero, la Carta costituzionale del 1948 non conteneva alcun riferimento esplicito all'ambiente e solo a seguito della riforma costituzionale del 2001 è stata fatta menzione all'interno dell'art. 117 Cost. della "tutela dell'ambiente e dell'ecosistema" quale materia di potestà legislativa esclusiva dello Stato<sup>2</sup>.

Ciò nondimeno, seppur non esistessero riferimenti testuali, la giurisprudenza costituzionale, già a partire dagli anni '80 del secolo scorso<sup>3</sup>, aveva individuato

---

<sup>1</sup> Roberta Alfano, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interessi*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 1, 2024, pp. 237-238.

<sup>2</sup> Marcello Cecchetti, *La revisione degli articoli 9 e 41 della Costituzione e il valore costituzionale dell'ambiente: tra rischi scongiurati, qualche virtuosità (anche) innovativa e molte lacune*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 3, 2021, p. 296.

<sup>3</sup> In forza dello sviluppo economico e sociale conosciuto dal nostro Paese nella seconda metà del secolo scorso e della maturazione culturale dallo stesso generata è progressivamente emersa nell'ambito del sistema giuridico l'esigenza di proteggere e garantire gli equilibri dell'ecosistema. La prima forma di tutela dei molteplici interessi riconducibili al valore ambientale è stata offerta, a partire dagli anni '70, dalla giurisprudenza comune: sono stati soprattutto i giudici civili, penali ed amministrativi ad iniziare a rispondere alle domande di tutela che con prepotenza emergevano dal tessuto socio-economico del nostro Paese, anche grazie alle molteplici iniziative del vivace movimento ambientalista. Acquisita rilevanza propriamente giuridica sul terreno della giurisprudenza, l'istanza di tutela ambientale ha trovato riconoscimento e protezione anche nell'ambito della legislazione ordinaria. Numerose sono le leggi che, a partire ancora dagli anni '70, trovavano la loro ratio nella tutela di beni in qualche modo riconducibili all'equilibrio dell'ecosistema: a mero titolo esemplificativo, la l. n. 316/1976, contro l'inquinamento delle acque (la c.d. legge Merli); la l. n. 10/1077, sul regime dell'edificabilità dei suoli (la c.d. legge Bucalossi);

nell'ambiente un valore meritevole di protezione, ricavandone il fondamento attraverso un'interpretazione sistematica di diverse disposizioni costituzionali; valorizzando il collegamento tra la tutela del paesaggio di cui all'art. 9 Cost. e la protezione della salute ex art. 32 Cost., la Corte costituzionale ha riconosciuto all'ambiente una funzione strumentale rispetto alla salvaguardia di diritti fondamentali della persona<sup>4</sup>. Invero, quest'ultima ha definito la protezione dell'ambiente quale valore costituzionale all'interno del quale «sono raccolti ed intrecciati tra loro interessi molteplici che mettono capo a competenze differenziate, distribuite tra enti locali, Regioni e Stato, al quale spettano soltanto funzioni che richiedono una disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale»<sup>5</sup>.

Anche nella pronuncia della Consulta n. 210/1987, riconosciuto lo sforzo di qualificare l'ambiente come diritto fondamentale della persona ed interesse della collettività, la Corte gli ha attribuito natura unitaria. In particolare, è stato chiarito che la nozione di ambiente ricomprende la conservazione, la gestione ed il miglioramento di aria, acque e suolo e territorio, nonché l'esistenza e la preservazione dei patrimoni genetici sia terrestri che marini e di tutte le specie animali e vegetali viventi, incluso l'uomo. Così la Corte ha riconosciuto il danno ambientale, quale pregiudizio causato da qualsiasi attività sia volontaria che colposa alle persone, agli animali, alle piante e alle risorse naturali, in quanto offesa al diritto che tanto il singolo cittadino quanto la collettività vantano in forza del combinato disposto degli artt. 9 e 32 Cost., di cui è necessario fornire un'interpretazione evolutiva. Ciò senza dimenticare che le disposizioni comunitarie che impegnano lo Stato alla tutela dell'ambiente, dovendo esso adottare le misure necessarie ed indispensabili allo scopo<sup>6</sup>. Difatti, già dai primi sviluppi concettuali

---

la l. n. 968/1977 sulla protezione e la tutela della fauna e della disciplina della caccia; il d.P.R. n. 479/1982 sulla qualità delle acque di balneazione; la l. n. 431/1985 sulla tutela del paesaggio; il d.P.R. n. 175/1988 sui rischi connessi con determinate attività industriali (la c.d. «direttiva Seveso»); la l. n. 183/1989, recante Norme per il riassetto organizzativo e funzionale della difesa del suolo; le ll. nn. 9 e 10/1991 sulle fonti rinnovabili ed il risparmio energetico; la l. n. 257/1992, che ha bandito l'amianto; la l. n. 36/1994, sulla riorganizzazione delle risorse idriche (la c.d. legge Galli).

<sup>4</sup> Luigi D'Andrea - Maria Assunta Icolari, *La tutela dell'ambiente tra diritto costituzionale e diritto tributario: brevi note introduttive*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 1, 2024, pp. 215-216.

<sup>5</sup> Corte cost., 28 marzo 2003, n. 96, relativamente ad una questione precedente alla riforma costituzionale del 2001; inoltre, secondo quanto affermato in Raffaele Bifulco, *Una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia ambientale*, in *Corti supreme e salute*, 2019, era già stata legittimata, proprio da parte della Corte, potere di deroga alle Regioni rispetto alla normativa statale, considerando quest'ultima quale fondamento di base delle decisioni n. 192/1987, n. 1002/1988, n. 577/1990.

<sup>6</sup> Corte cost., 28 maggio 1987, n. 210, Considerato in diritto, 4.5., in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), consultabile al seguente link <https://www.cortecostituzionale.it/scheda-pronuncia/1987/210>, ove è dato

della definizione di danno ambientale in termini di danno erariale, realizzata dalla Corte dei conti<sup>7</sup>, la dottrina giurisprudenziale delle altre corti aveva favorito un ambiente propizio alla promozione di un'idea di ambiente quale elemento giuridicamente tutelato. Di tal guisa, erano state create le condizioni per un'interpretazione evolutiva degli artt. 9, 32, 42 e 44 della Costituzione, in qualità di fondamento concettuale del valore<sup>8</sup>.

In tal modo, si è garantito un ruolo operativo alle Regioni e, nello stesso tempo, è stata attribuita allo Stato la funzione di garantire un'impostazione uniforme indispensabile a livello territoriale. Seppur tale decisione non si sia dimostrata particolarmente efficace, considerato il contenzioso emerso innanzi alla Corte, tuttavia, ha segnato un chiaro riconoscimento, da parte del legislatore, dell'esigenza di tutelare gli interessi ambientali<sup>9</sup>.

Altrettanto rilevante appare la sentenza n. 641 del medesimo anno in cui la Corte costituzionale ha rilevato che, pur essendo l'ambiente costituito da diverse componenti, dotate di autonomia funzionale e giuridica, lo stesso va inteso in senso unitario. Esso, infatti, assume rilievo e viene tutelato in quanto elemento essenziale ai fini della determinazione della qualità di vita dell'uomo. Come emerge chiaramente dal combinato

---

leggere che «Va riconosciuto lo sforzo in atto di dare un riconoscimento specifico alla salvaguardia dell'ambiente come diritto fondamentale della persona ed interesse fondamentale della collettività e di creare istituti giuridici per la sua protezione. Si tende, cioè, ad una concezione unitaria del bene ambientale comprensiva di tutte le risorse naturali e culturali. Esso 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. Ne deriva la repressione del danno ambientale cioè del pregiudizio arrecato, da qualsiasi attività volontaria o colposa, alla persona, agli animali, alle piante e alle risorse naturali (acqua, aria, suolo, mare), che costituisce offesa al diritto che vanta ogni cittadino individualmente e collettivamente. Trattasi di valori che in sostanza la Costituzione prevede e garantisce (artt. 9 e 32 Cost.), alla stregua dei quali, le norme di previsione necessitano di una sempre più moderna interpretazione. E la direttiva comunitaria impegna lo Stato in maniera rilevante ad una considerazione coordinata dell'ambiente, alla esecuzione tempestiva e corretta degli impegni assunti e all'apprestamento delle misure opportune, necessarie ed indispensabili».

<sup>7</sup> Corte dei conti, sez. I, 15 maggio 1973, n. 39 e Corte dei conti, sez. I, 20 dicembre 1975, n. 108; Paola Maddalena, *Nuovi indirizzi della Corte dei conti in materia di ambiente*, in *Foro.it*, 1979, p. 282.

<sup>8</sup> Monica Delsignore - Alfredo Marra - Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 1, 2022, p. 3, consultabile al seguente link: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/104034068/3\\_RGA\\_2022-libre.pdf?1688550026=&response-content-](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/104034068/3_RGA_2022-libre.pdf?1688550026=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DLa+riforma+costituzionale+e+il+nuovo+vol.pdf&Expires=1772458311&Signature=QizjVnd6ln89li~4rdvct7YLZ2cu7Oqj4gs9DRwujBPcaVY0QWU3S0iYLLIEB0HMPj64nQYRfhaE5DdFYNOmNzXa2UwgFZ3Lu6wfmM8VCi7tmYE6EgzFuiEkv9aOAiAA9QMg17A4Cle-fb5b-OYTzP11SFJZ7nlyorD8BR8j54Wu7bWUubOnhe2RSLxymnxG8Tc11CgtvvXR8AL-UvHmGNki~SPFbK5HFFukpdOgtDldyEpUHgpK8Qmvr-MD5IA4pCDzCrJmv2nW5aIaVwIV-MJKehqQVpE9YxdTrab7A3kBpesYuaNNrYLwMaqZC~AEEcaRfA9ADGWTv3ar5WOMC~w_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)

[disposition=inline%3B+filename%3DLa+riforma+costituzionale+e+il+nuovo+vol.pdf&Expires=1772458311&Signature=QizjVnd6ln89li~4rdvct7YLZ2cu7Oqj4gs9DRwujBPcaVY0QWU3S0iYLLIEB0HMPj64nQYRfhaE5DdFYNOmNzXa2UwgFZ3Lu6wfmM8VCi7tmYE6EgzFuiEkv9aOAiAA9QMg17A4Cle-fb5b-OYTzP11SFJZ7nlyorD8BR8j54Wu7bWUubOnhe2RSLxymnxG8Tc11CgtvvXR8AL-UvHmGNki~SPFbK5HFFukpdOgtDldyEpUHgpK8Qmvr-MD5IA4pCDzCrJmv2nW5aIaVwIV-MJKehqQVpE9YxdTrab7A3kBpesYuaNNrYLwMaqZC~AEEcaRfA9ADGWTv3ar5WOMC~w\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/104034068/3_RGA_2022-libre.pdf?1688550026=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DLa+riforma+costituzionale+e+il+nuovo+vol.pdf&Expires=1772458311&Signature=QizjVnd6ln89li~4rdvct7YLZ2cu7Oqj4gs9DRwujBPcaVY0QWU3S0iYLLIEB0HMPj64nQYRfhaE5DdFYNOmNzXa2UwgFZ3Lu6wfmM8VCi7tmYE6EgzFuiEkv9aOAiAA9QMg17A4Cle-fb5b-OYTzP11SFJZ7nlyorD8BR8j54Wu7bWUubOnhe2RSLxymnxG8Tc11CgtvvXR8AL-UvHmGNki~SPFbK5HFFukpdOgtDldyEpUHgpK8Qmvr-MD5IA4pCDzCrJmv2nW5aIaVwIV-MJKehqQVpE9YxdTrab7A3kBpesYuaNNrYLwMaqZC~AEEcaRfA9ADGWTv3ar5WOMC~w_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)

<sup>9</sup> *Ivi*, p. 4.

disposto degli artt. 9 e 32 Cost., l'ambiente assurge, infatti, a valore primario ed assoluto. I principi costituzionali menzionati, del resto, trovano conferma e applicazione nelle norme ordinarie che disciplinano ed assicurano il godimento e la tutela tanto collettivi quanto individuali del bene, prevedendo in capo ai preposti alla sua cura specifici obblighi di vigilanza e di intervento, dalla cui inosservanza derivano sanzioni penali, civili ed amministrative, così assicurandone una tutela concreta ed efficiente. La Consulta conclude, quindi, riconoscendo l'ambiente come «bene giuridico in quanto riconosciuto e tutelato da norme»<sup>10</sup>.

La Corte costituzionale ha così cercato di supplire alla lacuna normativa e finito per riconoscere all'ambiente, quale bene immateriale unitario essenziale ai fini della tutela della persona, valore costituzionale, seppur mediante complesse operazioni ermeneutiche<sup>11</sup>.

La tutela del paesaggio ha svolto un ruolo significativo. Invero, il paesaggio, anteriormente al riconoscimento dell'ambiente come bene giuridico unitario, costituiva già un autonomo oggetto di protezione da parte dell'ordinamento e l'esperienza maturata in materia ha rappresentato uno dei principali presupposti per la successiva elaborazione della nozione di ambiente, inteso non soltanto come insieme di bellezze naturali ma come valore complesso nel quale confluiscono interessi culturali, storici, naturalistici e sociali. La progressiva estensione dell'oggetto della tutela pubblica ha così favorito il passaggio

---

<sup>10</sup> Corte cost., 30 dicembre 1987, n. 641, Considerato in diritto, 2.2, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), consultabile al seguente link <https://www.cortecostituzionale.it/scheda-pronuncia/ECLI:IT:COST:1987:610>, ove è dato leggere che «L'ambiente è stato considerato un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e di tutela; ma tutte, nell'insieme, sono riconducibili ad unità.

Il fatto che l'ambiente possa essere fruibile in varie forme e differenti modi, così come possa essere oggetto di varie norme che assicurano la tutela dei vari profili in cui si estrinseca, non fa venir meno e non intacca la sua natura e la sua sostanza di bene unitario che l'ordinamento prende in considerazione.

L'ambiente è protetto come elemento determinativo della qualità della vita. La sua protezione non persegue astratte finalità naturalistiche o estetizzanti, ma esprime l'esigenza di un habitat naturale nel quale l'uomo vive ed agisce e che è necessario alla collettività e, per essa, ai cittadini, secondo valori largamente sentiti; è imposta anzitutto da precetti costituzionali (artt. 9 e 32 Cost.), per cui esso assurge a valore primario ed assoluto.

Vi sono, poi, le norme ordinarie che, in attuazione di detti precetti, disciplinano ed assicurano il godimento collettivo ed individuale del bene ai consociati; ne assicurano la tutela imponendo a coloro che lo hanno in cura, specifici obblighi di vigilanza e di interventi. Sanzioni penali, civili ed amministrative rendono la tutela concreta ed efficiente.

L'ambiente è, quindi, un bene giuridico in quanto riconosciuto e tutelato da norme».

<sup>11</sup> Antonio Gusmai, *La tutela costituzionale dell'ambiente tra valori (meta-positivi), interessi (mercificatori) e (assenza di) principi fondamentali*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 2015.

da una concezione prevalentemente estetica del territorio ad una visione più ampia, incentrata sulla salvaguardia dell'equilibrio tra uomo, ambiente e patrimonio culturale<sup>12</sup>.

In continuità con quanto affermato nelle pronunce sopra riportate, ancorché, come già accennato, con la riforma costituzionale del 2001, l'ambiente fosse stato ricondotto tra le materie di potestà esclusiva dello Stato<sup>13</sup>, la Consulta ha definito la materia ambientale "trasversale", non potendo né la materia in sé né gli interessi in gioco e le misure di protezione necessarie essere ricondotti nell'ambito di una specifica competenza o di una materia perfettamente distinguibile dalle altre<sup>14</sup>. Tale rappresentazione della tutela dell'ambiente<sup>15</sup>, che attribuisce alla Repubblica l'onere di provvedervi, ha favorito, in tal modo, l'azione della Corte nel definirne la disciplina, non quale mero sistema di salvaguardia di un bene, bensì quale regime giuridico dell'esercizio di una funzione, che tiene conto dell'interdipendenza che intercorre fra ciascun oggetto di tutela ambientale, e che riflette i distinti poteri a ciascun livello di governo, e le risorse indispensabili per attuarla.<sup>16</sup> Invero, il riconoscimento della tutela ambientale quale valore fondamentale si è verificata, in un primo momento, mediante molteplici pronunce, nelle quali, mediante la determinazione dell'attribuzione delle competenze legislative, sono stati chiariti il ruolo centrale e la portata dell'incarico di protezione attribuito allo Stato<sup>17</sup>. Successivamente, ne è stata rinvenuta indicazione precisa nella sentenza della Corte costituzionale n. 85 del 9 maggio 2013 (relativa al caso Ilva), nella quale la Corte stessa bilancia la protezione dell'ambiente e ulteriori diritti di pari valore garantiti nella Costituzione, già precedentemente ivi segnalati (diritto alla salute, al lavoro, alla libertà di iniziativa economica), invero:

---

<sup>12</sup> Silvia Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2008, pp. 553-556.

<sup>13</sup> Giovanni Cocco, *La legislazione in tema di ambiente è ad una svolta?*, in *Diritto e gestione dell'ambiente*, spec. 347, 2002, il quale non nasconde «disorientamento, sconcerto, addirittura una velata sensazione di frustrazione» ad una prima lettura della disposizione che «nella nuova versione dell'art. 117 della Costituzione affida allo Stato la legislazione esclusiva nella materia della "tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali».

<sup>14</sup> *Ibidem*; Luigi D'Andrea - Maria Assunta Icolari, *La tutela dell'ambiente tra diritto costituzionale e diritto tributario: brevi note introduttive*, cit., p. 219.

<sup>15</sup> Di cui già trattava Giuseppe Morbidelli, *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, in AA.VV., *Studi in onore di Alberto Predieri*, Milano, 1996, pp. 1133 ss.

<sup>16</sup> Monica Delsignore - Alfredo Marra - Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, cit., p. 4.

<sup>17</sup> Raffaele Bifulco, *Una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia ambientale*, cit.

La *ratio* della disciplina censurata consiste nella realizzazione di un ragionevole bilanciamento tra diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione, in particolare alla salute (art. 32 Cost.), da cui deriva il diritto all'ambiente salubre, e al lavoro (art. 4 Cost.), da cui deriva l'interesse costituzionalmente rilevante al mantenimento dei livelli occupazionali ed il dovere delle istituzioni pubbliche di spiegare ogni sforzo in tal senso.

Tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre «sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro» (sentenza n. 264 del 2012). Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe “tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona.

Per le ragioni esposte, non si può condividere l'assunto del rimettente giudice per le indagini preliminari, secondo cui l'aggettivo «fondamentale», contenuto nell'art. 32 Cost., sarebbe rivelatore di un «carattere preminente» del diritto alla salute rispetto a tutti i diritti della persona. Né la definizione data da questa Corte dell'ambiente e della salute come «valori primari» (sentenza n. 365 del 1993, citata dal rimettente) implica una “rigida” gerarchia tra diritti fondamentali. La Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi. La qualificazione come “primari” dei valori dell'ambiente e della salute significa pertanto che gli stessi non possono essere sacrificati ad altri interessi, ancorché costituzionalmente tutelati, non già che gli stessi siano posti alla sommità di un ordine gerarchico assoluto. Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale.<sup>18</sup>

Segnatamente, la Consulta, nella sentenza n. 407/2022, ha affermato che, in ragione dell'evoluzione legislativa e della giurisprudenza costituzionale, non è possibile identificare la tutela dell'ambiente come una materia in senso tecnico. Più in particolare, la giurisprudenza della stessa Corte, formatasi ancor prima della riformulazione del Titolo V della Costituzione, consente di configurare l'ambiente come valore costituzionalmente protetto e materia trasversale, che richiedere competenze diverse<sup>19</sup>.

La legge di riforma costituzionale n. 1 del 2022, consolidando l'orientamento giurisprudenziale formatosi a partire dagli anni '80 del secolo scorso, ha, modificando l'art. 9 Cost., sancito che la Repubblica è chiamata a tutelare «l'ambiente, la biodiversità

---

<sup>18</sup> Corte cost., 9 maggio 2013, n. 85, Considerato in diritto, 9, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), consultabile al seguente link <https://www.cortecostituzionale.it/scheda-pronuncia/2013/85>.

<sup>19</sup> Corte cost., 26 luglio 2002, n. 407, Considerato in diritto, 3.2, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), consultabile al seguente link <https://www.cortecostituzionale.it/scheda-pronuncia/2002/407>.

e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni», così riconoscendo espressamente alla tutela dell'ambiente valore costituzionale<sup>20</sup>.

La novella ha inciso anche sull'art. 41 Cost., prevedendo espressamente, ai commi 2 e 3, quale ulteriori limiti all'iniziativa economica privata la salvaguardia dei diritti alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà e alla dignità umana, dovendo la legge predisporre programmi, seguiti dai necessari controlli, affinché sia l'attività economica pubblica che privata perseguano fini sociali e ambientali<sup>21</sup>.

La legge 1/2022, in linea con le scelte di politica ambientale europea<sup>22</sup>, attribuisce, seppur implicitamente, nuova linfa vitale alle politiche tributarie, necessarie ai fini di una concreta ed effettiva attuazione della riforma<sup>23</sup>.

La fiscalità rappresenta oggi uno degli strumenti privilegiati di intervento pubblico in materia ambientale, coniugando la finalità di tutela ambientale con le esigenze di efficienza economica<sup>24</sup>, potendo, accanto alla sua naturale funzione di riparto delle spese pubbliche, influenzare le scelte di cittadini e imprese mediante gli strumenti di prelievo, sia agevolativi che esentativi<sup>25</sup>.

La norma tributaria, infatti, oltre ad incidere con forme di prelievo sul comportamento economico non sostenibile dal punto di vista ambientale, può anche, attraverso la sua dimensione promozionale<sup>26</sup>, concorrere all'attuazione di strategie atte ad

---

<sup>20</sup> Roberta Alfano, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interessi*, cit., p. 235. L'art. 9 Cost., come modificato, oggi espressamente dispone che «La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione. Tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni. La legge dello Stato disciplina i modi e le forme di tutela degli animali». Vedi, sul punto, anche Mariangela Atripaldi, *Il principio di sostenibilità nelle Costituzioni: la disciplina dell'ordinamento tedesco*, in *Nomos*, 1, 2022.

<sup>21</sup> L'art. 41 Cost., come modificato, dispone che «L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali e ambientali».

<sup>22</sup> Il riferimento è agli obiettivi delineati dal Green Deal europeo e dal pacchetto normativo Fit for 55 che mirano rispettivamente al raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 e alla riduzione del 55% delle emissioni di gas serra rispetto ai livelli del 1990 entro il 2030.

<sup>23</sup> Roberta Alfano, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interessi*, cit., p. 237.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> Valeria Mastoiacomo – Giuseppe Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Giappichelli, Torino, 2022, pp. 112 ss.

<sup>26</sup> Antonino Felice Uricchio – Gianluca Selicato – Mauro Aulenta (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, Bari, 2015; Gianluca Selicato, *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio. Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, pp. 399 ss.

influenzare il rapporto tra l'uomo e l'ambiente<sup>27</sup>. Più in particolare, la leva fiscale consente di promuovere modelli sostenibili di sviluppo e favorisce l'individuazione di rimedi ai danni causati all'ambiente<sup>28</sup> mediante la previsione di istituti diversi<sup>29</sup> ma accomunati dall'esigenza di conformare i comportamenti individuali alle politiche pubbliche<sup>30</sup>.

In particolare, la dottrina ha evidenziato come gli strumenti tributari possano contribuire alla tutela dell'ambiente e del paesaggio mediante la promozione di comportamenti economicamente sostenibili e la disincentivazione di attività suscettibili di produrre effetti negativi sulle risorse territoriali. Il tributo ha così assunto una funzione che trascende la tradizionale finalità finanziaria, concorrendo al perseguimento di obiettivi di interesse generale attraverso l'orientamento delle scelte dei soggetti economici<sup>31</sup>.

La nuova fiscalità ambientale è, quindi, connotata da una dimensione più marcatamente “comportamentale” e prevede la combinazione di strumenti impositivi, ossia i prelievi disincentivanti, e agevolativi o premiali<sup>32</sup>.

Invero, fallito il tentativo di intervento pubblico fondato sulle *command and control regulations*, ossia sulla regolamentazione diretta mediante la previsione di norme imperative di comportamento volte alla salvaguardia dell'ambiente<sup>33</sup>, ha iniziato ad

---

<sup>27</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy. Profili evolutivi*, Cacucci, Bari, 2021, p. 127.

<sup>28</sup> Cass., Sez. Un., 1 febbraio 2023, n. 3077, in *Ambiente Diritto*, 1, 2024, con nota di Giulia Chironi, *La distribuzione delle responsabilità in caso di danno ambientale e i risvolti fiscali*.

<sup>29</sup> Basti pensare alla dimensione comunale della tassazione dei rifiuti da un lato e ai recenti interventi unionali in materia di accise o alle nuove linee guida in materia di aiuti di Stato in materia ambientale pubblicate il 18 febbraio 2022.

<sup>30</sup> Valeria Mastoiaco – Giuseppe Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., p. 115.

<sup>31</sup> Silvia Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, cit., pp. 558-560.

<sup>32</sup> Valeria Mastoiaco – Giuseppe Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., p. 116.

<sup>33</sup> Roberta Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 15; Maurizio Michele Cafano, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, in Giampaolo Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 193 evidenzia che «gli strumenti di comando e controllo – in quanto tendenzialmente basati su scelte pubbliche accentrate e preventive – esigono una precisa determinazione dei comportamenti tollerati, imposti o vietati; ogni decisione collettiva, che pecchi in eccesso o in difetto, genera livelli di inquinamento troppo alti o, alternativamente, sprechi ed ingiustificate perdite di benessere. [...] Un precetto che predefinisca tanto i risultati prescritti ai destinatari, quanto le modalità per raggiungerli, ovviamente annulla l'interesse alla ricerca privata di rimedi innovativi, ma anche un comando che si limiti a preconstituire obiettivi di risultato finisce col deprimere la ricerca di soluzioni migliorative, capaci di conseguire livelli di salvaguardia ambientale eccedenti, rispetto al traguardo minimo di conformarsi».

affermarsi la tutela ambientale attraverso il mercato, ossia mediante la predisposizione di «strumenti che fanno leva sulle dinamiche di mercato e sulle modalità di funzionamento del medesimo», al fine di indirizzare imprese e consumatori verso tecniche produttive più sostenibili<sup>34</sup>.

Sono diversi, quindi, gli strumenti giuridici che devono e possono essere impiegati nell'integrazione del sistema delle garanzie pubblicistiche a tutela dell'ambiente. La dottrina<sup>35</sup> ne effettua una classificazione distinguendone tre diverse tipologie: strumenti di prevenzione specifica o collettiva, volti a regolare e sanzionare<sup>36</sup>; strumenti di mercato – sostenuti dall'Unione Europea<sup>37</sup> e ritenuti necessari per superare i

---

<sup>34</sup> Marcello Clarich, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, in *A.I.P.D.A., Annuario 2006 – Analisi economica e diritto amministrativo*, 2007, p. 106.

<sup>35</sup> Maurizio Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente come sistema complesso, adattivo, comune*, Torino, Giappichelli, 2007, pp. 327 ss.; Scilla Vernile, *L'autorizzazione integrata ambientale tra obiettivi europei e istanze nazionali: tutela dell'ambiente vs. semplificazione amministrativa e sostenibilità socio-economica*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, p.1697; Franco Mastragostino (a cura di), *Gli strumenti economici e consensuali del diritto dell'ambiente*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2011; Giovanna Mastrodonato, *Gli strumenti privatistici nella tutela amministrativa dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 5, 2010, pp. 709 ss.

<sup>36</sup> Roberto Leonardi, *I principi europei a tutela dell'ambiente e gli strumenti di mercato*, in *Rivista Giuridica Europea*, 2, 2022, così definisce il sistema command and control.

<sup>37</sup> La Commissione europea ha dedicato un Libro verde del 28 marzo 2007, COM (2007) agli “Strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi”.

In precedenza, la Commissione europea, con la Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo, 20 settembre 2000, COM (2000), dal titolo Conciliare bisogni e responsabilità – L'integrazione delle questioni ambientali nella politica economica, aveva sottolineato che «gli sforzi di integrazione possono avere molto più successo ammettendo l'importanza dei meccanismi di mercato, considerando che rispetto ad altre forme più tradizionali di regolamentazione, gli strumenti economici utilizzano il mercato per combattere l'inquinamento».

Così, la decisione n. 1600/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 luglio 2002, che istituisce il Sesto Programma Comunitario e la Comunicazione della Commissione del 24 gennaio 2001, sul Sesto Programma, Ambiente 2010: il nostro futuro, la nostra scelta, ritiene necessaria «l'integrazione degli schemi di intervento tradizionali con un approccio strategico, capace di influenzare il processo decisionale negli ambienti imprenditoriali, politici, dei consumatori, dei cittadini». La Comunicazione propone cinque direttrici nell'azione strategica: «migliorare l'applicazione della legislazione vigente, integrare le tematiche ambientali nelle altre politiche, collaborare con il mercato, coinvolgere i singoli cittadini, modificandone il comportamento, includere la variabile ambientale nelle decisioni in materia di assetto e gestione territoriale».

La deliberazione del CIPE, Strategia d'azione per lo sviluppo sostenibile in Italia, 2 agosto 2002, n. 57, sostiene «un'efficace strategia di azione ambientale richiede il superamento dell'approccio di comando e controllo e la promozione di comportamenti volontari da parte di tutti gli attori sociali. Inoltre, occorre una rivisitazione degli strumenti della politica ambientale in direzione del miglioramento della legislazione di protezione ambientale e della sua applicazione; dell'integrazione dell'ambiente nelle politiche di settore e nei mercati; dell'attuazione della riforma fiscale ecologica; della mitigazione delle esternalità ambientali e della eliminazione dei sussidi perversi; della introduzione della compatibilità ambientale; della maggiore efficacia dei processi di informazione e partecipazione del pubblico; della crescita del ruolo decisionale dei cittadini; dello sviluppo della ricerca scientifica e tecnologica; della formazione e dell'informazione».

La stessa legge delega 15 dicembre 2004, n. 308, all'art. 1, c. 8, tra i criteri direttivi indica: «d) sviluppo e coordinamento, con l'invarianza del gettito, delle misure e degli interventi che prevedono incentivi e disincentivi, finanziari o fiscali, volti a sostenere, ai fini della compatibilità ambientale, l'introduzione e

limiti degli strumenti tradizionali – congegnati al fine di internalizzare i costi relativi agli eventuali danni cagionati all’ambiente in capo ai soggetti – prevalentemente operatori economici – che svolgono attività che potrebbero causare danni all’ambiente, al fine di incentivarli a predisporre strumenti idonei ad impedire e/o limitare le conseguenze legate alle attività dagli stessi esercitate pericolose per l’ambiente, affrontando anche i costi necessari al ripristino dello *status quo ante* al verificarsi del danno<sup>38</sup>; strumenti misti che, pur prevedendo una regolazione normativa e amministrativa dettagliata, permettono all’operatore economico di effettuare delle scelte basate su criteri di convenienza economica personale<sup>39</sup>.

Le imposte ambientali e i sussidi rientrano proprio nell’ambito dei *market-oriented instruments*: le prime, configurandosi come correttivi delle esternalità negative derivanti dai fallimenti di mercato, mirano a correggere gli incentivi distorti che

---

l’adozione delle migliori tecnologie disponibili [...] nonché il risparmio e l’efficienza energetica, e a rendere più efficienti le azioni a tutela dell’ambiente e di sostenibilità dello sviluppo, anche attraverso strumenti economici, finanziari e fiscali [...]; n) adozione di strumenti economici volti ad incentivare le piccole e medie imprese ad aderire ai sistemi di certificazione ambientale [...].»

<sup>38</sup> Roberto Leonardi, *I principi europei a tutela dell’ambiente e gli strumenti di mercato*, cit., p. 26. L’Autore evidenzia che le politiche ambientali seguono l’obiettivo di correggere malfunzionamenti del mercato. Un economista che affronta il problema degli interventi in campo ambientale lo fa utilizzando la categoria delle esternalità per cui l’inquinamento non è altro che un trasferimento di costi da un soggetto ad un altro. Le esternalità sono generate da comportamenti di soggetti (consumatori e imprese) che condizionano in modo positivo o negativo le decisioni degli altri. Le esternalità conducono a fallimenti del mercato per vari motivi, primo fra tutti il fatto che gli individui operano con riferimento a costi e benefici privati che sono molto spesso divergenti rispetto a quelli sociali. Occorrono allora degli interventi volti a internalizzare gli effetti dell’attività produttiva o di consumo sui terzi per far funzionare il mercato. Per analizzare a livello teorico le esternalità, si può fare l’esempio dell’inquinamento di un’impresa che produce danni in termini di emissioni dannose per gli abitanti dell’area vicina al sito di produzione. L’impresa ha interesse a mantenere elevati livelli di produzione; si tratta, dunque, di un interesse privato che non considera gli interessi sociali, che sono invece rappresentati dall’interesse degli abitanti alla salubrità dell’ambiente. Si ha quindi un trasferimento di costi sulla popolazione in termini di emissioni inquinanti dall’impresa agli abitanti e occorre un intervento per internalizzare questi costi, facendoli rientrare tra quelli dell’impresa, che deve alla fine pagare tutte le conseguenze della sua produzione. Quello che interessa all’economista è proprio l’intervento su questi fallimenti per far sì che i costi esternalizzati vengano invece sostenuti dall’impresa. L’obiettivo è quello d’individuare gli strumenti d’internalizzazione e successivamente quali siano gli strumenti più efficienti in relazione all’obiettivo di ritrasferimento di costi. È inefficiente uno strumento che comporti un trasferimento di costi per l’impresa troppo basso poiché l’impresa riesce in ogni modo ad esternalizzare una parte dei costi, ma è anche inefficiente un trasferimento troppo alto perché questo potrebbe disincentivare alcuni settori produttivi. Se ci si sposta dal lato delle vittime, in altre parole di chi subisce gli effetti delle esternalità ambientali, esiste un altro problema di fallimento del mercato, poiché l’ambiente è un bene pubblico.

<sup>39</sup> Roberto Leonardi, *I principi europei a tutela dell’ambiente e gli strumenti di mercato*, cit., il quale fa riferimento, a titolo esemplificativo, ai c.d. appalti verdi o Green Public Procurement - GPP38, i quali prevedono l’inserimento di clausole di tipo ambientale nelle diverse fasi delle procedure di acquisto effettuate dall’amministrazione, al fine di garantire che i beni e i servizi recuperati dal mercato siano il più possibile conformi ai principi a tutela dell’ambiente e, in modo particolare, a quello dello sviluppo sostenibile

ostacolano la transizione verso modelli di sviluppo più rispettosi dei limiti ecologici, oltre a rappresentare una fonte rilevante di gettito fiscale, da destinarsi al finanziamento di politiche per la transizione sostenibile, mentre i secondi appresentano una voce importante di spesa pubblica<sup>40</sup>.

Del resto, accanto alla sua funzione essenziale, consistente nel reperire gettito per lo Stato con cui finanziare la spesa pubblica, ancor prima che emergesse la necessità di tutela dell'ambiente, il tributario è stato utilmente impiegato nel perseguimento di ulteriori finalità, dettate da altri valori costituzionali<sup>41</sup>.

### **1.1.2 L'impatto della riforma del 2022: il nuovo volto degli artt. 9 e 41 Cost.**

Pertanto, posto che, già in data ben precedente al febbraio 2022, la Costituzione ha attribuito alla Repubblica l'onere di emanare disposizioni volte ad assicurare che l'ambiente sia tutelato, soltanto recentemente, in particolare per via dell'emergenza climatica e della sua rilevanza sempre maggiore nelle sedi decisionali di ogni grado, ne è scaturito un confronto vivace in relazione a cosa debba essere oggetto delle norme e quali i confini incontri la discrezionalità del legislatore nella loro formulazione.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Federica Lanterna, *La fiscalità ambientale in Italia tra imposte e sussidi: evoluzione, limiti e prospettive*, in *Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, 30, 2025, p. 3.

<sup>41</sup> Federico Pitrone, *I tributi ambientali*, in Andrea Giordano (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 533. L'Autore rileva che i tributi c.d. extrafiscali non sono né di recente scoperta né di recente utilizzo. Uno dei primi tributi introdotti nel XVI secolo, infatti, consisteva in un'imposta sui beni di lusso e mirava proprio a influenzare i comportamenti umani e a ridurre e contenere il moral hazard e lo sperpero di denaro.

<sup>42</sup> Monica Delsignore, Alfredo Marra, Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, op. cit., p. 5.

Di fatto, per mezzo delle azioni giudiziarie legate al cambiamento climatico<sup>43</sup> presentate in sedi giurisdizionali internazionali<sup>44</sup>, costituzionali<sup>45</sup> e nazionali<sup>46</sup>, innanzi alle quali è emersa una concreta criticità e una marcata esigenza di legiferazione statale di una disciplina che attesti l'effettiva attitudine a conseguire le finalità di salvaguardia dichiarate nelle Costituzioni e nei Trattati, sia europei che internazionali, adempiendo, in tal modo, all'obbligo di agire, non solo a protezione dell'ambiente, ma anche degli interessi relativi ai diritti di proprietà e di salute dei cittadini<sup>47</sup>.

All'interno del sopra delineato quadro si inserisce la legge costituzionale 11 febbraio 2022 n. 1, che segna un passaggio di particolare rilievo nel processo di emersione della tutela dell'ambiente nel sistema costituzionale italiano. Tuttavia, a ben vedere, essa non costituisce un episodio senza precedenti: in una vasta maggioranza dei Paesi europei, è stata preceduta da determinazioni simili. Erano già state introdotte sia Carte distinte ed autonome rispetto ai testi fondamentali, anche se dotate di valore equivalente, sia previsioni puntuali all'interno delle Costituzioni stesse, così come si rinviene in quelle tedesca, norvegese, finlandese, portoghese, spagnola, belga e dei Paesi Bassi<sup>48</sup>. Ancor di più, in gran parte degli Stati sudamericani, aventi fonti primarie più recenti, non si afferma

---

<sup>43</sup> Margherita Ramajoli, *Il cambiamento climatico tra green deal e climate change litigation*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2021, 53; Sara Valaguzza, *Liti strategiche: il contenzioso climatico salverà il pianeta?*, in *Dir. proc. amm.* 2021, 293; Barbara Pozzo, *La climate change litigation*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2021, 271 e Monica Delsignore, *Il contenzioso climatico nel suo costante crescendo dal 2015 ad oggi*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 2/2022.

<sup>44</sup> Jacqueline Peel, Hari M. Osofsky, *A Right Turn in Climate Change Litigation*, in *Transnational Environmental Law*, 7:1 (2018), 37-67; Wolfgang Kahl, Marc-Philippe Weller, *Climate Change Litigation. A Handbook*, Hart - Nomos, Oxford – Baden, 2021.

<sup>45</sup> Sent. Tribunale costituzionale federale, ordinanza del 24 marzo 2021 (1 BvR 2656/18, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20, 1 BvR 288/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20), relativa alla tutela del clima e alla limitazione di emissioni di gas serra, pure a favore delle libertà delle successive generazioni. Tale Tribunale ha deciso in senso favorevole su varie azioni costituzionali incentrate sulla legge sulla protezione del clima (Klimaschutzgesetz - KSG), datata 12 dicembre 2019, nella quale sono definite le finalità di tutela climatica a livello nazionale, oltre che i volumi di emissione di gas serra ammessi annualmente sino all'anno 2030. Difatti, dette norme sono state ritenute incompatibili rispetto ai diritti fondamentali degli istanti, poiché non stabilenti criteri idonei su cui basare le limitazioni di emissioni a decorrere dal 2031. A parere della Corte di Karlsruhe, la disciplina non prevede una limitazione delle emissioni sufficientemente adeguata e ricadrebbe in modo sproporzionato sulle successive generazioni. Per un ulteriore approfondimento: Micol Pignataro, *Il dovere di protezione del clima e i diritti delle generazioni future in una storica decisione tedesca*, 2021.

<sup>46</sup> Il caso più rilevante ha riguardato Urgenda, presso la Corte olandese; Tullio Scovazzi, *L'interpretazione e l'applicazione ambientalista della Convenzione europea dei diritti umani, con particolare riguardo al caso Urgenda*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2019, 619.

<sup>47</sup> Margherita Ramajoli, *Il cambiamento climatico tra green deal e climate change litigation*, op.cit., 53

<sup>48</sup> Giulio Santini, *Costituzione e ambiente: la riforma degli artt. 9 e 41 Cost.*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2, 2021, pp. 460 e 477 ss.

solamente che l'onere di salvaguardare l'ambiente ricada in capo allo Stato, bensì sono previsti diritti al Pianeta in sé<sup>49</sup>.

Dunque, prima della novella, come già accennato, il termine "ambiente" non figurava nella Carta costituzionale ma ne è stata assicurata la tutela in via pretoria attraverso una complessa operazione ermeneutica<sup>50</sup>. La riforma del 2022 ha "solo" razionalizzato e formalizzato un percorso già in atto, rendendo esplicito il rilievo costituzionale della tutela dell'ambiente, chiarendone alcuni profili definitivi e teleologici.

La principale innovazione consiste nell'inserimento, all'art. 9, comma 3, Cost. della previsione secondo cui la Repubblica «tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni (...)), in linea con le precedenti pronunce della stessa Corte costituzionale che ha in più occasioni riconosciuto la multidimensionalità del bene e affermato l'esigenza di adottare politiche pubbliche capaci di protezione effettiva e bilanciata degli interessi coinvolti<sup>51</sup>.

Di particolare rilievo è anche il riferimento espresso alle future generazioni, che evoca sul piano assiologico una responsabilità idonea a incidere anche sui doveri pubblici, compresi quelli di programmazione economica e finanziaria, rendendo la sostenibilità un criterio giuridicamente rilevante, potenzialmente azionabile, quale parametro di ragionevolezza e proporzionalità delle scelte pubbliche, e idoneo a informare anche gli strumenti economici, tra i quali la leva tributaria<sup>52</sup>.

La riforma ha inciso in modo significativo anche sull'art. 41 Cost., prevedendo espressamente che l'iniziativa economica privata, pur rimanendo libera, non può svolgersi non solo «in contrasto con l'utilità sociale», ma neppure «in modo da recare danno alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana», dovendo la legge determinare programmi e controlli affinché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata «a fini sociali e ambientali»<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> Quirino Camerlengo, *Natura e potere, Una rilettura dei processi di legittimazione politica*, Mimesis, 2020, pp. 1-124.

<sup>50</sup> Luigi D'Andrea - Maria Assunta Icolari, *La tutela dell'ambiente tra diritto costituzionale e diritto tributario: brevi note introduttive*, cit., pp. 215 ss.

<sup>51</sup> *Ibidem*.

<sup>52</sup> Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, in *Consulta Online*, 2, 2021, pp. 622 ss.

<sup>53</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Torino, Giappichelli, 2025.

La sostenibilità ambientale è stata così dalla riforma espressamente riconosciuta non solo come limite all'iniziativa economica privata ma anche quale obiettivo costituzionalmente qualificato delle politiche economiche di indirizzo e controllo<sup>54</sup>.

È stato, infatti, osservato che la modifica degli artt. 9 e 41 Cost. rende più agevole sostenere la sussistenza di un potere/dovere del legislatore, anche tributario, di adottare misure idonee a indirizzare l'attività economica verso modalità compatibili con l'ambiente, fino a prospettare l'elaborazione di una fiscalità "dedicata" all'iniziativa economica sostenibile<sup>55</sup>.

Del resto, l'equilibrio tra ambiente ed economia, sulla base del controllo della ragionevolezza e della proporzionalità, è continuamente dinamico e variabile, ed è suscettibile di generare risultati differenti a seconda delle circostanze. Ciò è emerso dalle considerazioni della Corte costituzionale sul già citato caso Ilva, la quale, in un'occasione, ha difeso la costituzionalità della norma che aveva operato detto equilibrio, ritenendolo opportuno, in un'altra, ha dichiarato la normativa contraria alla Costituzione, sostenendo che non si fosse attenuta ai vincoli imposti, a salvaguardia della salute e della salubrità ambientale (desunti dall'interpretazione congiunta degli artt. 2, 4 e 32 Cost.), dall'art. 41 Cost.<sup>56</sup>.

Oltre a ciò, la giurisprudenza costituzionale ha specificato che la dignità umana (costituendo un limite sancito in modo espresso all'art. 41, secondo comma) raccoglie in sé tutti i diritti, le tutele e i doveri costituzionali e che l'obbligo generale dell'interesse pubblico a cui è sottoposta la libertà economica può comprendere la difesa ambientale, essendo un interesse primario della società<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Luigi D'Andrea - Maria Assunta Icolari, *La tutela dell'ambiente tra diritto costituzionale e diritto tributario: brevi note introduttive*, cit., pp. 215 ss; Alessia Ottavia Cozzi, *La modifica degli artt. 9 e 41 Cost. in tema di ambiente: spunti dal dibattito francese sulla Carta dell'ambiente del 2004 tra diritti e principi*, in DPCE Online, 4, 2021, pp. 3391 ss.

<sup>55</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 43 ss.

<sup>56</sup> Sent. Corte costituzionale n. 85/2013, afferma l'esistenza: "un ragionevole bilanciamento tra diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione, in particolare alla salute (art. 32 Cost.), da cui deriva il diritto all'ambiente salubre, e al lavoro (art. 4 Cost.), da cui deriva l'interesse costituzionalmente rilevante al mantenimento dei livelli occupazionali"; Sent. Corte costituzionale n. 58/2018, sostiene che il legislatore, impugnando tali disposizioni, "ha finito col privilegiare in modo eccessivo l'interesse alla prosecuzione dell'attività produttiva, trascurando del tutto le esigenze di diritti costituzionali inviolabili legati alla tutela della salute e della vita stessa (artt. 2 e 32 Cost.), cui deve ritenersi inscindibilmente connesso il diritto al lavoro in ambiente sicuro e non pericoloso (artt. 4 e 35 Cost.)".

<sup>57</sup> Sent. Corte costituzionale, ord. n. 184 del 1983 ha dichiarato che: "Non può considerarsi in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica l'obbligo dell'imprenditore di osservare la disciplina amministrativa e penale che trova fondamento nella tutela di beni rilevanti costituzionalmente, quali la

Sulla base di quanto finora analizzato, il tema principale consiste nel determinare se includere ambiente e salute accanto a libertà, sicurezza, dignità dell'uomo, oltre che, in particolar modo, utilità pubblica, e se l'integrazione tra finalità sociale ed ambientale arricchisca il sistema di garanzia definito dalla Consulta, o realizzi meramente un'indagine di bilancio o conoscitiva, chiaramente rilevante da un punto di vista simbolico<sup>58</sup>. Di fatto, l'odierna inclusione dei fini sociali a quelli ambientali come finalità degli interventi statali in campo economico realizzato dal revisionato terzo comma dell'art. ivi ad oggetto acquista il chiaro rilievo di vincolo di carattere pubblico volto a realizzare scopi organizzativi e sistemici con riguardo alla salvaguardia dell'ambiente, da intendere perfino a vantaggio delle generazioni a venire<sup>59</sup>.

È innegabile che già anteriormente e a prescindere dalla revisione costituzionale le autorità pubbliche hanno consolidato il loro ruolo direttivo e di orientamento delle iniziative economiche in chiave ambientalista; si pensi al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, che sostiene il passaggio verso un'economia sostenibile, e al *Green Deal* europeo, il quale si propone di: “porre la sostenibilità e il benessere dei cittadini al centro della politica economica e rendere gli obiettivi di sviluppo sostenibile il fulcro della definizione delle politiche e degli interventi dell'UE”<sup>60</sup>. Senonché, è proprio il comma 3 dell'art. 41 Cost., grazie alla sua previsione esplicita e puntuale, ad essere in grado di oltrepassare criticità, dubbi e discrepanze che fino ad ora vi sono stati in merito alla *green economy*. Infatti, per un verso, tale comma si rivolge non soltanto al legislatore, bensì

---

protezione dell'ambiente”; cfr. Sent. Corte costituzionale n. 127/1990, n. 196/1998, n. 190/2001, n. 151/2018; n. 218/2021.

<sup>58</sup> Gaetano Silvestri, *Spunti di riflessione sulla tipologia e sui limiti della revisione costituzionale*, in *Scritti in onore di Paolo Biscaretti di Ruffia*, Milano, 1987, pp. 1187-1189; Ada Lucia De Cesaris, *Ambiente e Costituzione*, in *Federalismi*, n.16/2021, p. 3, consultabile al link <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=45615> ; Tommaso E. Frosini, *La Costituzione in senso ambientale. Una critica*, in *Federalismi.it*, n.16/2021, consultabile al link <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=45598> ; Lucia Casseti, *Salute e ambiente come limiti “prioritari” alla libertà di iniziativa economica?*, in *Federalismi.it*, n. 16/2021, consultabile al link <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=45599>

<sup>59</sup> Lorenza Violini e Giulia Formici, *Doveri intergenerazionali e tutela dell'ambiente: riforme costituzionali e interventi della giurisprudenza*, in *Il diritto dell'economia*, 2021, pp. 32 ss., consultabile al link [https://air.unimi.it/retrieve/dfa8b9a9-706b-748b-e053-3a05fe0a3a96/Violini%2C%20Formici\\_doveri%20intergenerazionali%20e%20tutela%20dell%27ambiente.pdf](https://air.unimi.it/retrieve/dfa8b9a9-706b-748b-e053-3a05fe0a3a96/Violini%2C%20Formici_doveri%20intergenerazionali%20e%20tutela%20dell%27ambiente.pdf) ; Giuseppe Arconzo, *La tutela dei beni ambientali nella prospettiva intergenerazionale: il rilievo costituzionale dello sviluppo sostenibile alla luce della riforma degli articoli 9 e 41 della Costituzione*, ivi, 2021, pp. 157 ss., spec. 176 ss.

<sup>60</sup> Commissione Europea, *Il Green Deal Europeo*, COM (2019) 640 final.; Marcello Clarich, *Il Piano nazionale di ripresa e resilienza tra diritto europeo e nazionale: un tentativo di inquadramento giuridico*, in *Il Corr. giur.*, 2021, pp. 1025 ss.

pure alle PA<sup>61</sup>, considerata la riconosciuta riserva di legge in tale ambito. Per un altro verso, tale comma richiede un approccio concreto e di pianificazione, che rappresenta un banco di prova, poiché completamente contrapposto al modello occasionale e segmentato seguito in ambito economico<sup>62</sup>.

Da ultimo, a conclusione del percorso ivi avviato, è bene richiamare all'attenzione e sottolineare alcuni principi connessi alla figura dell'imprenditore. Invero, se, da un lato, quanto previsto *ex art.* 41 Cost., nella sua totalità, non deve mai ostacolare in misura eccessiva l'autonomia dell'impresa privata; dall'altro, la revisione costituzionale in analisi diventa maggiormente significativa se si fa riferimento a quanto previsto dal secondo comma dell'art. 41 Cost., riconoscendo più il ruolo del privato e il suo obbligo di condurre l'attività economica senza danneggiare l'ambiente, anziché all'imposizione di limiti da parte dei pubblici poteri. Su questa linea si muovono quelle attività economiche che, sebbene prive di qualsiasi vincolo di legge, redigono il cosiddetto 'bilancio di sostenibilità', al fine di relazionare sugli impatti conseguenti allo svolgimento delle attività dell'azienda sull'ambiente e sulla società, tra cui, ad esempio, le azioni volte a ridurre i fenomeni correlati al cambiamento climatico<sup>63</sup>.

Indubbiamente, dunque, quanto finora esposto costituisce una previsione coerente con gli orientamenti, ormai stabili, della giurisprudenza costituzionale, i quali, così come analizzato, attribuivano già, alla protezione ambientale, rilevanza costituzionale e, conseguentemente, assegnavano il compito di emanare provvedimenti volti a garantirla in capo legislatore, così come in capo all'amministrazione l'onere di compiere le operazioni indispensabili all'attuazione degli indirizzi politici presenti in siffatte norme<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> Anche a quelle regionali.

<sup>62</sup> Alfredo Moliterni, *La sfida ambientale e il ruolo dei pubblici poteri in campo economico*, in *Riv. quad. dir. amb.*, n. 2/2020, pp. 32 ss., spec. 48 ss., consultabile al link <https://www.rqda.eu/alfredo-moliterni-la-sfida-ambientale-e-il-ruolo-dei-pubblici-poteri-in-campo-economico/> ; Francesco De Leonardis, *La transizione ecologica come modello di sviluppo di sistema*, cit.; ID., *Economia circolare: saggio sui suoi tre diversi aspetti giuridici. Verso uno stato circolare*, in *Dir. amm.*, 2017, pp. 163 ss., consultabile al link [https://www.academia.edu/74313683/La\\_transizione\\_ecologica\\_come\\_modello\\_di\\_sviluppo\\_di\\_sistema\\_spunti\\_sul\\_ruolo\\_delle\\_amministrazioni](https://www.academia.edu/74313683/La_transizione_ecologica_come_modello_di_sviluppo_di_sistema_spunti_sul_ruolo_delle_amministrazioni)

<sup>63</sup> Il D.lgs. n. 254 del 30 dicembre 2016, di attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento e del Consiglio del 22 ottobre 2014, riporta l'elenco delle imprese obbligate a redigere tale bilancio di sostenibilità.

<sup>64</sup> Monica Delsignore, -Alfredo Marra - Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, cit., p. 2.

D'altronde, in passato erano già stati tentati interventi riformatori<sup>65</sup>, i quali, pure per via delle successioni altalenanti legate alle legislature italiane, non erano ancora stati concretamente compiuti. Al contrario, suddetta revisione, grazie alla sua approvazione celere, riflette l'attuale urgenza di fornire un riferimento testuale chiaro rispetto a ciò che è già sancito, seppur in modo implicito, nel quadro normativo vigente<sup>66</sup>. Effettivamente, il richiamo esplicito nei testi fondamentali della salvaguardia ambientale costituisce un connotato caratteristico delle Costituzioni di terza generazione. Invero, queste ultime, avendo decorrenza a partire dalla seconda metà degli anni Settanta, sono state influenzate dai primi approdi, a livello internazionale, della regolamentazione in materia ambientale<sup>67</sup>. Mentre, la Costituzione italiana, di prima generazione, non aveva modo di contemplare bisogni allora ignoti<sup>68</sup>.

## **1.2 Il principio “chi inquina paga” tra diritto dell’Unione europea e ordinamento interno**

Il principio “Chi inquina paga”, posto a fondamento della politica ambientale eurounitaria, è stato espressamente sancito dall’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), che nella Raccomandazione n. 128 del 26 maggio 1972 ha affermato la necessità che «all’inquinatore [venissero imputati] i costi della prevenzione e delle azioni contro l’inquinamento come definite dall’Autorità pubblica al fine di mantenere l’ambiente in uno stato accettabile»<sup>69</sup>.

Ma se le origini del principio sono rinvenibili nelle elaborazioni internazionali degli anni '70 del secolo scorso, è con il processo di integrazione europea che esso diviene criterio ordinatore delle politiche ambientali<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> Francesco De Leonardis, *L’ambiente tra i principi fondamentali della Costituzione*, in *Federalismi.it*, n. 3/2004, consultabile al link <https://federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?artid=1713>.

<sup>66</sup> Monica Delsignore, Alfredo Marra, Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell’ambiente*, op. cit., p. 2.

<sup>67</sup> Riccardo Montaldo, *Il valore costituzionale dell’ambiente, tra doveri di solidarietà e prospettive di riforma*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, n. 2/2021, consultabile al link [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it)

<sup>68</sup> Stefano Nespore e Beniamino Caravita di Toritto, *Diritto Costituzionale dell’ambiente*, in Nespore, S. e de Cesaris. A. L. (a cura di), in *Codice dell’Ambiente*, Milano, 2009, p. 104.

<sup>69</sup> Antonio Aruta Improta, *Considerazioni sul soggetto responsabile per la minaccia o il danno ambientale*, in *Riv. giur. amb.*, 1 giugno 2022, consultabile anche al seguente link <https://rgaonline.it/articoli/considerazioni-sul-soggetto-responsabile-per-la-minaccia-o-il-danno-ambientale/>.

<sup>70</sup> Giacomo Garga, *Il valore fiscale ed extrafiscale della tutela ambientale*, in *Diritti regionali*, 2019.

Più in particolare, il Consiglio delle Comunità europee, nella raccomandazione del 3 marzo 1975, n. 436<sup>71</sup>, ha disposto, a seguito della dichiarazione del 22 novembre 1973 ove il principio “chi inquina paga” è stata posto alla base del programma d’azione delle medesime comunità in materia ambientale, al fine di assicurarne l’applicazione, che i costi delle misure necessarie ad evitare o limitare l’inquinamento dovessero sui responsabili dello stesso<sup>72</sup>.

La *ratio* del principio ed il suo riconoscimento sono stati ricondotti dalla dottrina<sup>73</sup> alla necessità che i costi dell’inquinamento ricadano sugli operatori economici che lo producono così che non debba essere lo Stato a farsi carico delle relative spese, anche mediante la concessione di aiuti che potrebbero determinare ingiustificati vantaggi a livello concorrenziale<sup>74</sup>.

La stessa giurisprudenza di legittimità, di recente tornata a pronunciarsi sul tema, ha riaffermato che colui che inquina ha l’obbligo di riparare il danno o di indennizzare la comunità che ha evitato o rimosso il danno in forza della teoria delle esternalità negative che impone di addossare i costi dell’inquinamento a colui cui è riferibile all’attività di produzione di beni o servizi da cui esso è stato causato evitando alterazioni di mercato e senza imporre oneri alla collettività o all’ente pubblico<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> Raccomandazione del Consiglio del 3 marzo 1975, concernente l'imputazione dei costi e l'intervento dei pubblici poteri in materia di ambiente, 75/436/Euratom, CECA, CEE, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31975H0436>.

<sup>72</sup> Michele Mauro, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, in *Revista de Estudios Juridicos*, 17, 2017, p. 5. Più precisamente, l’art. 5 della Raccomandazione del Consiglio del 3 marzo 1975 dispone: «Gli inquinatori dovranno sostenere, secondo gli strumenti utilizzati e fatti salvi gli eventuali risarcimenti dovuti in base al diritto nazionale o internazionale e/o ad una regolamentazione da elaborare nella Comunità:

a) le spese risultanti dalle misure da essi prese per lottare contro l'inquinamento (investimenti in attrezzature e materiale antinquinamento, attuazione di nuovi procedimenti, spese di funzionamento di impianti antinquinamento ecc.), anche se queste misure dovessero andare oltre le norme imposte dai pubblici poteri; b) i canoni.

I costi addebitati agli inquinatori nel quadro dell'applicazione del principio «chi inquina paga» dovrebbero conglobare tutte le spese necessarie per raggiungere un obiettivo di qualità ambientale, ivi comprese le spese amministrative direttamente connesse con l'applicazione delle misure antinquinamento.

Le spese di costruzione, di acquisto e di funzionamento degli impianti di sorveglianza e di controllo dell'inquinamento realizzati dai pubblici poteri possono, invece, essere a carico di questi ultimi».

<sup>73</sup> Marina Meli, *Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 218; Giuseppe Tarantini, *Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1989, p. 732.

<sup>74</sup> Michele Mauro, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, cit., p. 5.

<sup>75</sup> Cass., Sez. Un., 1 febbraio 2023, n. 3077, con nota di Roberto Leonardi, *A ciascuno il suo: le Sezioni Unite della Corte di Cassazione intervengono sulla portata del principio del “chi inquina paga” e sul sistema distributivo delle responsabilità ambientali*, in [www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it), 3 maggio 2023, consultabile al seguente link <https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-e-processo-amministrativo/2760-a-ciascuno-il-suo-le-sezioni-unite-della-corte-di-cassazione-intervengono-sulla-portata-del-principio-del->

Il principio “chi inquina paga”, progressivamente recepito nell’ordinamento dell’Unione europea come criterio ordinatore dell’intervento pubblico in materia ambientale, trova oggi espresso riconoscimento nell’art. 191, par. 2, TFUE, ai sensi del quale la politica dell’Unione in materia ambientale è fondata, oltre che sui principi di precauzione e prevenzione<sup>76</sup>, proprio sul principio “chi inquina paga”, nonché nella Direttiva 2004/35/CE, la quale, al considerando 2, riconosce espressamente la responsabilità finanziaria dell’operatore la cui attività ha causato o minacciato un danno imminente all’ambiente ambientale<sup>77</sup>.

---

[chi-inquina-paga-e-sul-sistema-distributivo-delle-responsabilita-ambientali-nota-a-cass-s-u-1-febbraio-2023-n-3077](#).

<sup>76</sup> L’art. 191 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (ex articolo 174 del TCE) dispone che:

«1. La politica dell’Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi:

- salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell’ambiente,
- protezione della salute umana,
- utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali,
- 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.

2. La politica dell’Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”.

In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell’ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell’Unione.

3. Nel predisporre la sua politica in materia ambientale l’Unione tiene conto:

- dei dati scientifici e tecnici disponibili,
- delle condizioni dell’ambiente nelle varie regioni dell’Unione,
- dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall’azione o dall’assenza di azione,
- dello sviluppo socioeconomico dell’Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni.

4. Nell’ambito delle rispettive competenze, l’Unione e gli Stati membri collaborano con i paesi terzi e con le competenti organizzazioni internazionali. Le modalità della cooperazione dell’Unione possono formare oggetto di accordi tra questa ed i terzi interessati.

Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali e a concludere accordi internazionali».

Il testo è consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:it:PDF>.

<sup>77</sup> Direttiva 2004/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004 sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, Considerando (2), «La prevenzione e la riparazione del danno ambientale dovrebbero essere attuate applicando il principio «chi inquina paga», quale stabilito nel trattato e coerentemente con il principio dello sviluppo sostenibile. Il principio fondamentale della presente direttiva dovrebbe essere quindi che l’operatore la cui attività ha causato un danno ambientale o la minaccia imminente di tale danno sarà considerato finanziariamente responsabile in modo da indurre gli operatori ad adottare misure e a sviluppare pratiche atte a ridurre al minimo i rischi di danno ambientale». La direttiva è consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:143:0056:0075:it:PDF>.

Più in particolare, è stato osservato che il principio assolve ad un triplice funzione<sup>78</sup>.

La prima a venire in evidenza, in ragione della stessa formulazione proposta dall'OCSE, è quella preventiva, in forza della quale è possibile attribuire a colui che inquina i costi connessi agli investimenti finalizzati alla prevenzione dei danni ambientali o, più in generale, i costi delle politiche finalizzate a contrastare, pure in via preventiva, il peggioramento delle condizioni ambientali<sup>79</sup>.

Ma quando il principio viene invocato ai fini del pagamento di una somma, nella forma di tasse o imposte, che i soggetti inquinanti sono tenuti a corrispondere quale contropartita a fronte dello svolgimento di un'attività inquinante, non svolge né una finalità preventiva né prettamente risarcitoria; esso è, piuttosto, volto a regolare il normale esercizio di un'attività, prevedendo che la stessa debba farsi carico dei costi ambientali che altrimenti ricadrebbero sulla collettività in ragione del suo operare<sup>80</sup>.

Al medesimo principio è stata riconosciuta anche funzione di stampo riparatorio, poiché consente di prevedere in capo al soggetto che ha causato l'inquinamento l'obbligo di pagare i costi legati alla riparazione del danno ambientale dallo stesso causato<sup>81</sup>.

Il recepimento del principio "chi inquina paga" nell'ordinamento interno italiano è avvenuto in modo graduale, divenendo, superati i dubbi in merito alla sua compatibilità con i principi che nel diritto interno sono posti a fondamento dell'imposizione tributaria, primo fra tutti il principio di capacità contributiva, un parametro di riferimento anche per l'elaborazione degli strumenti fiscali ambientali.

Segnatamente, dottrina e giurisprudenza sono state chiamate ad interrogarsi in merito alla possibilità e ai termini entro i quali «l'unità fisica che determina o può determinare un danno ambientale<sup>82</sup> (o, meglio incidere sull'ambiente) può essere assunta a presupposto del tributo<sup>83</sup> in ossequio al principio di capacità contributiva sancito

---

<sup>78</sup> Fabio Ferraro, *I grandi principi del diritto dell'Unione europea in materia ambientale*, in *DPCE Online*, 2, 2023, p. 52, il quale richiama le conclusioni presentate il 29 aprile 1999, C-293/97, *Standley E.A.*, par. 87 ss.

<sup>79</sup> *Ibidem*.

<sup>80</sup> *Ibidem*.

<sup>81</sup> *Ibidem*; Corte Giust., 24 giugno 2008, C-188/07, *Commune de Mesquer contro Total France SA e Total International Ltd.*

<sup>82</sup> Franco Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2010, p. 305.

<sup>83</sup> Silvia Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2009, p. 578.

dall'art. 53 Cost.<sup>84</sup>. In altri termini, occorre chiedersi se l'unità fisica che incide sull'ambiente possa essere qualificata come fatto, atto o situazione esprimente una ricchezza economica attuale e concreta e, quindi, tassabile<sup>85</sup>.

Il problema, che non sussiste nel caso in cui viene in considerazione l'uso di un prodotto che causa inquinamento, costituendo il consumo un tradizionale indice di capacità contributiva, emerge in relazione alle unità fisiche costituite dall'utilizzo diretto di beni ambientali scarsi, entità non reddituali, non patrimoniali e, più in generale, non ricollegabili al consumo di beni utili scambiabili sul mercato<sup>86</sup>.

Il rischio è quello di trasformare il tributo in una forma atipica di sanzione, fondata sulla mera imputabilità del danno ambientale.

La questione è stata risolta in forza di un'interpretazione estensiva della nozione di capacità contributiva, idonea a ricomprendere i segnali rivelatori di ricchezza emersi in forza del progresso tecnologico e dei cambiamenti che interessano da tempo la società<sup>87</sup>. La fonte dell'obbligo tributario può, quindi, essere rinvenuta anche in forme di ricchezza non tradizionali, date da quelle attività che incidono significativamente sui rapporti intersoggettivi<sup>88</sup>; viene così ricondotto nell'ambito di applicazione dell'art. 53. Cost. l'uso di determinati beni da parte di coloro che occupano una posizione di vantaggio, anche nel caso in cui il predetto vantaggio non possa tradursi in un arricchimento, inteso in senso assoluto e tradizionale, ossia espresso da entità che possono costituire oggetto di scambio<sup>89</sup>.

Alla luce delle sopra riportate considerazioni, l'ambiente è stato annoverato tra le nuove forme di ricchezza idonee a costituire indici di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

Invero, l'esercizio individuale di forme di dominio su un bene comune ed economicamente valutabile<sup>90</sup> è suscettibile di generare effetti nocivi per il bene stesso,

---

<sup>84</sup> *Ivi*, pp. 303 ss.; Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2, 2021, p. 5; Franco Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale scientifica, Napoli, 2012, pp. 47-57.

<sup>85</sup> Franco Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2010, pp. 303 e ss.; Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2, 2021, p. 5; Franco Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale scientifica, Napoli, 2012, pp. 47-57.

<sup>86</sup> *Ibidem*.

<sup>87</sup> Franco Gallo, *Le ragioni del fisco*, il Mulino, Bologna, 2011, pp. 79-95; Franco Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 771-784.

<sup>88</sup> Pietro Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3, 2004, p. 292.

<sup>89</sup> *Ibidem*.

<sup>90</sup> Renato Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in Andrea Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto*

potendo le attività che ne implicano l'uso determinarne il deterioramento e limitarne il medesimo godimento da parte di soggetti terzi. Il suddetto soggetto, quindi, esprime una forza economica idonea ad essere ricompresa nell'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. quale indice di capacità contributiva e, quindi, assoggettabile al prelievo tributario<sup>91</sup>.

In dottrina è stato, infatti, osservato che il tributo ambientale rappresenta uno strumento idoneo a conciliare le esigenze di tutela dell'ambiente con il principio di capacità contributiva:

Il tributo ambientale – cioè “il prelievo tributario il cui scopo è quello di concorrere, insieme con altre misure normative, a reprimere fenomeni tollerabili (se fossero intollerabili sarebbero, infatti semplicemente repressi), ma dannosi d'inquinamento – viene definito una “giusta soluzione”, nel “quadro del rapporto tra vincolo costituzionale di capacità contributiva e libertà di scelta attribuita al legislatore”<sup>92</sup>.

Cionondimeno, le modifiche costituzionali, avendo riconosciuto espressamente alla tutela dell'ambiente valore costituzionale, ponendolo anche come limite alla libertà di iniziativa economica, potrebbero aver aperto la strada all'elaborazione di una fiscalità dedicata alla sola iniziativa privata economicamente sostenibile e rafforzato la convinzione che possano introdursi disposizioni tributarie ove la sostenibilità è qualificata come componente del presupposto impositivo<sup>93</sup>.

Un ulteriore elemento di criticità deriva dal rapporto tra il principio “chi inquina paga” e quello di neutralità fiscale, in forza del quale non dovrebbero riscontrarsi difformità nelle forme di tassazione rispetto a categorie omogenee di beni, servizi o

---

tributario, Vol. I, Cedam, Padova, 1994, p. 473; Stefano Dorigo – Pietro Mastellone, *La declinazione di “ambiente” e la tassazione ambientale oggi*, in Valerio Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018, p. 54, secondo i quali l'economicità dell'ambiente è legata, più in particolare, alla misurabilità «in termini di benefici, ossia di aumento del benessere o di soddisfacimento di desideri, e di costi, ossia di riduzione di benessere o di sottrazione di desideri», nonché ai costi che le attività inquinanti impongono alla collettività per la rimozione dei loro effetti.

<sup>91</sup> Pietro Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, cit., p. 295.

<sup>92</sup> Silvia Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, cit., p. 580

<sup>93</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 45 ss.

risorse finanziarie<sup>94</sup>. Invero, l'introduzione di tributi ambientali, quali tributi di scopo, ispirati al suddetto principio, comporta inevitabilmente una differenziazione del carico fiscale tra attività economiche, in funzione del loro impatto ambientale, rendendo necessario un attento scrutinio della compatibilità degli strumenti fiscali ambientali con le regole del mercato interno.

### **1.2.2 L'internalizzazione delle esternalità negative come fondamento teorico della fiscalità ambientale**

Le considerazioni svolte in ordine al principio "chi inquina paga" consentono di coglierne la più profonda dimensione sistematica, che la dottrina ha individuato nella teoria dell'internalizzazione delle esternalità negative. Il principio, che pure viene correttamente invocato quale criterio di imputazione dei costi ambientali, va, quindi, inserito in una più ampia logica economico-giuridica volta a correggere le distorsioni generate dal mercato in presenza di attività dannose per l'ambiente<sup>95</sup>.

La categoria delle esternalità negative è stata, infatti, elaborata originariamente in ambito economico al fine di individuare le attività che producono effetti pregiudizievoli su terzi o sulla collettività senza che i relativi costi trovino adeguata considerazione nei meccanismi di formazione dei prezzi. L'internalizzazione risponde, quindi, all'esigenza di ricondurre i suddetti costi all'interno del circuito economico, imputandoli ai soggetti che li generano, così da ristabilire un equilibrio tra costi privati e costi sociali, imponendo all'ordinamento giuridico di prevedere misure idonee a far gravare sugli operatori economici le conseguenze dannose delle proprie scelte produttive<sup>96</sup>.

Il tributo ambientale rappresenta uno degli strumenti più idonei al perseguimento del suddetto obiettivo, in quanto consente di intervenire non solo *ex post*, attraverso meccanismi di responsabilità o sanzione, ma soprattutto *ex ante*, orientando i comportamenti economici mediante l'introduzione di incentivi e disincentivi coerenti con gli obiettivi di tutela ambientale<sup>97</sup>.

---

<sup>94</sup> Giuseppe D'Andrea, *La nozione di tributo ambientale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 6 novembre 2009, p. 111.

<sup>95</sup> Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2021.

<sup>96</sup> *Ibidem*.

<sup>97</sup> *Ibidem*.

Proprio la funzione c.d. allocativa riconosciuta al tributo ambientale per le ragioni sopra esposte segna uno dei principali elementi di discontinuità rispetto alla tradizionale impostazione del prelievo tributario, che impone di perseguire una finalità meramente finanziaria, attribuendo al tributo un ruolo di strumento di regolazione economica<sup>98</sup>.

Sono, infatti, emersi dei contrasti soprattutto in relazione alla compatibilità tra finalità extrafiscali e principi costituzionali dell'imposizione.

Più nel dettaglio, in ambito nazionale, il problema è sorto soprattutto in relazione al principio di capacità contributiva, rispetto al quale l'internalizzazione delle esternalità richiede un'interpretazione evolutiva, idonea a ricomprendere tra gli indici di ricchezza anche comportamenti economicamente rilevanti sotto il profilo ambientale, mentre nel contesto europeo la teoria dell'internalizzazione ha trovato terreno fertile in ragione proprio della centralità attribuita al principio "chi inquina paga" nel diritto primario dell'Unione. Secondo il diritto eurounitario, infatti, l'imputazione dei costi ambientali ai responsabili dell'inquinamento costituisce non solo un criterio di giustizia distributiva, ma anche uno strumento di efficienza economica, volto a prevenire distorsioni concorrenziali e a promuovere un uso più razionale delle risorse naturali<sup>99</sup>.

L'internalizzazione delle esternalità negative rappresenta, quindi, il fondamento teorico della fiscalità ambientale quale strumento di *governance*, capace di operare all'intersezione tra diritto tributario, diritto dell'ambiente ed economia pubblica, avendo segnato il passaggio da una concezione meramente reattiva della tutela ambientale a una prospettiva preventiva e regolatoria, nella quale il tributo assume una funzione di orientamento dei comportamenti economici.

### **1.2.3 La teoria del doppio dividendo nella fiscalità ambientale**

La c.d. teoria del doppio dividendo, fondata sull'idea che i tributi ambientali possano generare non solo benefici in termini di tutela dell'ambiente, ma anche vantaggi in termini di efficienza del sistema fiscale, rappresenta uno dei principali sviluppi

---

<sup>98</sup> *Ibidem*.

<sup>99</sup> Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2021.

dell'approccio economico-giuridico basato sull'internalizzazione delle esternalità negative<sup>100</sup>.

Più nel dettaglio, il “primo dividendo” è dato dalla riduzione del danno ambientale derivante dall'introduzione di strumenti fiscali capaci di orientare i comportamenti economici verso scelte meno inquinanti, operando il tributo ambientale opera come strumento di regolazione indiretta, incidendo sui prezzi relativi e incentivando l'adozione di tecnologie e modelli produttivi più sostenibili, mentre il “secondo dividendo” è individuato nei possibili effetti positivi che l'introduzione di tributi ambientali può determinare sul piano del sistema tributario nel suo complesso<sup>101</sup>, avendo, tra l'altro, la dottrina più attenta evidenziato la possibilità di impiegare il gettito che ne deriva per ridurre altre forme di imposizione ritenute maggiormente distorsive, quali la tassazione sul lavoro o sulle attività produttive, contribuendo così a migliorare l'efficienza allocativa del sistema fiscale<sup>102</sup>.

La teoria del doppio dividendo è espressione, quindi, di una visione evolutiva della fiscalità ambientale, nella quale il tributo non è più considerato esclusivamente come strumento di finanziamento o disincentivo, ma come leva di riforma complessiva del sistema tributario. La fiscalità ambientale viene così integrata nelle politiche di transizione ecologica, potendo concorrere tanto alla tutela dell'ambiente quanto alla razionalizzazione della struttura impositiva<sup>103</sup>.

Nel dibattito europeo la teoria del doppio dividendo è stata frequentemente richiamata quale argomento a sostegno dell'introduzione di strumenti fiscali ambientali, ritenendo che l'utilizzo del gettito ambientale per finalità redistributive o per la riduzione della pressione fiscale generale potesse rendere maggiormente accettabili le riforme fiscali orientate alla sostenibilità<sup>104</sup>.

Ma è stato osservato anche che la possibilità di conseguire benefici fiscali aggiuntivi dipende in larga misura dalle modalità concrete di configurazione del tributo ambientale e dall'utilizzo del relativo gettito. La realizzazione del secondo dividendo,

---

<sup>100</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit.

<sup>101</sup> *Ibidem*.

<sup>102</sup> Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, cit., pp. 622 ss.

<sup>103</sup> Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, cit., pp. 622 ss.

<sup>104</sup> *Ibidem*.

infatti, richiede un disegno normativo coerente e una chiara integrazione tra politiche fiscali e ambientali<sup>105</sup>.

L'eventuale destinazione del gettito ambientale alla riduzione di altri tributi solleva poi questioni legate al rispetto del principio di capacità contributiva, richiedendo un attento bilanciamento tra obiettivi di efficienza economica e vincoli costituzionali<sup>106</sup>.

Nonostante le indubbie criticità, la teoria del doppio dividendo è espressione di un'evoluzione senza precedenti della fiscalità ambientale, contribuendo al superamento sia di una visione meramente compensativa del tributo ambientale, evidenziandone il potenziale come strumento di politica economica complessiva, sia di una concezione settoriale della fiscalità ambientale in favore di una prospettiva integrata, nella quale le politiche fiscali e ambientali risultano strettamente interconnesse<sup>107</sup>.

### **1.3 La nozione di tributo ambientale**

Come già evidenziato, l'eccessivo sfruttamento delle risorse naturali, unitamente al depauperamento dell'ambiente in funzione delle esigenze della collettività e dell'evoluzione economica e produttiva, hanno reso necessario il ricorso alla tassazione ambientale quale strumento di politica economica atto a contrastare il diffondersi di fenomeni di contaminazione delle risorse naturali<sup>108</sup>.

Ma la fiscalità ambientale è una formula di sintesi che racchiude in sé forme di tassazione diverse per struttura, funzione e grado di incidenza sui comportamenti dei contribuenti<sup>109</sup>. Più in particolare, la suddetta locuzione delinea «il complesso dei 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»<sup>110</sup>.

La stessa OCSE aveva definito gli interventi finalizzati alla tutela ambientale come «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o

---

<sup>105</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit.

<sup>106</sup> Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, cit., pp. 622 ss.

<sup>107</sup> *Ibidem*.

<sup>108</sup> Giuseppe D'Andrea, *La nozione di tributo ambientale*, cit., p. 105.

<sup>109</sup> Salvatore Antonello Parente, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3, 2020.

<sup>110</sup> Massimo Procopio, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2013, p. 1170.

di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati»<sup>111</sup>, individuando le seguenti tipologie di strumenti fiscali ed extrafiscali: i tributi con funzione incentivante, disincentivante o di gettito per internalizzare le “esternalità” ambientali; i sussidi per ridurre l’inquinamento e finanziare i servizi e le opere di risanamento ambientale; i depositi cauzionali, consistenti in sovrapprezzi derivanti dalla vendita di prodotti inquinanti, che possono essere restituiti in caso di raccolta e riciclaggio; le penalità e gli altri strumenti di deterrenza (quali, ad esempio, le fideiussioni), gravanti su coloro che svolgono attività lesive dell’ambiente; le forme d’intervento sul mercato in grado di porre un freno alle produzioni inquinanti o favorire i processi di rinnovazione produttiva tramite procedure ecocompatibili; i permessi negoziabili e i diritti d’inquinamento messi a disposizione dei grandi inquinatori dalle autorità centrali e locali, per quantità predeterminate, con la facoltà, per i titolari che producano emissioni inquinanti in misura inferiore alle quantità definite, di alienare a terzi i diritti di inquinamento “liberati”<sup>112</sup>.

L’OCSE ha, quindi, concepito il tributo ambientale come un tributo di scopo: non ricomprendendo i beni ambientali all’interno del presupposto impositivo, il legame tra tributo e ambiente è stato individuato nel fine consistente nella ricerca dei fondi necessari a ripristinare o prevenire i danni ambientali, inducendo i soggetti coinvolti ad effettuare scelte più rispettose dell’ambiente<sup>113</sup>.

L’OCSE non ha operato alcuna distinzione neppure tra imposte e tasse ambientali, limitandosi a classificare i tributi ambientali, in ragione della loro finalità, in: tributi incentivanti, previsti al fine l’obiettivo di orientare le decisioni dei consumatori e dei produttori verso scelte ecologicamente responsabili, tramite l’internalizzazione dei costi ambientali nel costo dei beni, e tributi con funzione di reperimento, finalizzati a

---

<sup>111</sup> OECD, *Instruments économiques pour la protection de l’environnement*, Paris 1989; Ministero dell’ambiente, *Spesa pubblica ambientale e incentivi economici*, in *Relazione sullo stato dell’ambiente*, Roma 1997; Franco Gallo - Fabio Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1, 1999, p. 115; Martina Liaci, *Tributi ambientali e principio della capacità contributiva*, in [www.diritto.it](https://www.diritto.it), 4 settembre 2021, consultabile al seguente link <https://www.diritto.it/tributi-ambientali-e-principio-della-capacita-contributiva/>.

<sup>112</sup> *Ibidem*; Salvatore Antonello Parente, *Strumenti di fiscalità ambientale e solidarietà intergenerazionale*, in *Quaderni del Dipartimento Jonico*, 13, 2020, pp. 258-259.

<sup>113</sup> Roberta Alfano, *Tributi ambientali: profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 20

recuperare fonti di gettito utilizzabili per il finanziamento di servizi ambientali o per far fronte ai danni ambientali già creatisi, in applicazione del principio chi inquina paga<sup>114</sup>.

Solo con la Comunicazione della Commissione europea del 26 marzo 1997 è stata fornita una definizione di tributo ambientale alla stregua della quale l'imponibile deve corrispondere ad un'«unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato»<sup>115</sup>.

Dopo aver individuato tre elementi astrattamente idonei a caratterizzare un tributo in senso ambientale - ossia la volontà, dichiarata nella legge istitutiva del tributo, di preservare l'ambiente; la funzione incentivante, ossia volta al miglioramento delle condizioni ambientali; la presenza di un imponibile con effetti ambientali negativi - la Commissione ha concluso di poter considerare quale indice affidabile, in ragione della variabilità degli altri elementi, solo l'imponibile<sup>116</sup>.

### **1.3.1 La distinzione tra tributi ambientali propri e tributi ambientali in senso funzionale**

L'emersione della fiscalità ambientale ha reso necessaria, sul piano dogmatico, una più precisa delimitazione della nozione di tributo ambientale, inducendo la dottrina ad elaborare una distinzione, ormai consolidata, tra tributi ambientali in senso proprio e

---

<sup>114</sup> Franco Gallo - Fabio Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., pp. 122-123, i quali evidenziano che «l'imposta ambientale è specificamente volta a contenere le emissioni inquinanti, il consumo di prodotti inquinanti, il consumo di beni ambientali di risorse limitate. Essa può consistere in un tributo che colpisca le predette emissioni o prodotti in modo da disincentivare le attività produttrici di emissioni inquinanti e il consumo di prodotti dannosi per l'ambiente; la medesima funzione, peraltro, può essere svolta da incentivi mirati che, ad esempio, favoriscano il rinnovo degli impianti industriali in modo da ridurre le emissioni inquinanti», puntualizzando anche che in ordine alla funzione di reperire risorse per finanziare servizi ambientali, «lo strumento fiscale è utilizzato, eventualmente anche in concorrenza con strumenti non fiscali, per realizzare il corrispettivo dei servizi resi al singolo cittadino in materia ambientale. Di regola lo strumento fiscale (tassa) risulta maggiormente efficiente di strumenti non fiscali (prezzo pubblico), per il carattere coattivo proprio del tributo; di converso, il prezzo pubblico ha il vantaggio di una maggiore duttilità rispetto alla tassa e, dunque, di meglio adattarsi alle modificazioni delle esigenze del servizio ambientale». Gli Autori rilevano anche che il finanziamento di opere di risanamento ambientale costituisce la «più scontata (ma anche più generica) applicazione del principio "chi inquina paga", più volte affermato dall'Unione europea e da ultimo espressamente indicato nell'art. 130R, comma 2, del Trattato istitutivo della Comunità, come modificato dall'Atto Unico Europeo. Dal punto di vista giuridico, tale funzione è perseguita attraverso l'istituzione di cosiddette imposte di scopo, il cui gettito, cioè, è in tutto o in parte destinato al finanziamento di opere di risanamento ambientale anziché alla fiscalità generale. Ovviamente tale funzione può ben essere perseguita anche all'interno di tributi disincentivanti».

<sup>115</sup> *Ivi*, p. 118; Martina Liaci, *Tributi ambientali e principio della capacità contributiva*, cit.

<sup>116</sup> Valerio Ficari - Giuseppe Scanu, *"Tourism Taxation". Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, Giappichelli, 2013, pp. 279-280.

tributi ambientali in senso funzionale così da chiarire il rapporto tra la struttura del prelievo e le finalità di tutela ambientale<sup>117</sup>.

La classificazione adottata consente di qualificare il tributo ambientale in senso proprio come caratterizzato da una relazione diretta tra l'unità fisica che costituisce espressione del deterioramento ambientale ed il presupposto del tributo<sup>118</sup>. Detto in altri termini, nei tributi ambientali in senso proprio il collegamento tra fattore inquinante e tributo assurge a presupposto dello stesso anche dal punto di vista strutturale, secondo la logica del principio "chi inquina paga". Il prelievo, infatti, colpisce direttamente l'attività o il bene che causa il danno ambientale, rendendo il tributo intrinsecamente orientato alla tutela dell'ambiente<sup>119</sup>.

Costituiscono, infatti, esempio di tributi ambientali quelli parametrati alle emissioni inquinanti o alla produzione e al consumo di beni intrinsecamente dannosi per l'ambiente, ove il prelievo è per l'appunto fondato sul nesso causale diretto tra presupposto e deterioramento ambientale. La funzione ambientale non rappresenta nelle ipotesi in commento un elemento accessorio, ma costituisce parte integrante della fattispecie impositiva<sup>120</sup>.

Diversamente, vengono definiti tributi ambientali in senso funzionale quei prelievi che, pur non essendo strutturalmente connessi a un fattore inquinante, sono orientati a finalità di tutela ambientale in ragione degli effetti che producono sul piano economico.

Il presupposto del tributo resta, quindi, ancorato ai tradizionali indici di capacità contributiva e la qualificazione del tributo in termini ambientali è data solo dalla finalità che lo stesso persegue, in termini di destinazione del gettito o effetto disincentivante<sup>121</sup>.

La classificazione rileva non solo sul piano descrittivo. I tributi ambientali in senso proprio, infatti, non sollevano particolari dubbi in merito alla loro compatibilità con il principio costituzionale della capacità contributiva, secondo la sua interpretazione estensiva ed evolutiva che consente di qualificare il fattore inquinante come indice della stessa<sup>122</sup>.

---

<sup>117</sup> Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, cit.

<sup>118</sup> Martina Liaci, *Tributi ambientali e principio della capacità contributiva*, cit.

<sup>119</sup> Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, cit., p. 3.

<sup>120</sup> *Ibidem*.

<sup>121</sup> *Ibidem*.

<sup>122</sup> *Ibidem*.

#### **1.4 I criteri giuridici della tassazione ambientale tra capacità contributiva, proporzionalità e ragionevolezza**

Se è vero che la tutela dell'ambiente costituisce un interesse di rango costituzionale e sovranazionale, l'utilizzo dello strumento tributario a fini ambientali, come già osservato, non può prescindere dal rispetto dei criteri fondamentali che regolano l'imposizione, primo tra tutti il principio di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., ai sensi del quale «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»<sup>123</sup>.

Particolarmente controversa è, come osservato nei paragrafi che precedono, la compatibilità dei tributi fondati sul principio chi inquina paga con il suddetto principio, espressione, in ambito fiscale, della funzione solidaristica di cui all'art. 2 Cost., che impone a tutti i consociati «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» nonché del principio di uguaglianza sostanziale che impone di «rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana»<sup>124</sup>.

Secondo l'impostazione tradizionale, il principio di cui all'art. 53 Cost. richiede che il prelievo sia collegato a una capacità economica qualificata, ossia una manifestazione di ricchezza nell'effettiva disponibilità del contribuente, valutabile economicamente e possibile oggetto di scambio sul mercato, nonché ricavabile da indici quali la sussistenza di un reddito, un patrimonio o un consumo<sup>125</sup>.

I tributi ambientali in senso proprio sarebbero, quindi, illegittimi, non potendo ritenersi l'attività inquinante espressiva di una capacità contributiva del soggetto inquinante nei termini sopra riportati, mentre sarebbero ammissibili i tributi di scopo con

---

<sup>123</sup> Antonino Felice Uricchio, *Le politiche ambientali in materia ambientale*, in Adriano Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, Bari, 2016.

<sup>124</sup> Andrea Fedele, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in Leonardo Perrone – Claudio Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006; Marco Allena, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, in *Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali. Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*, Siena, 27 settembre 2014, consultabile al seguente link [https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione\\_Prof\\_ALLENA.pdf](https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_Prof_ALLENA.pdf).

<sup>125</sup> Roberta Alfano, *Tributi Ambientali: profili interni ed europei*, cit., p. 57.

fini extra-fiscali di tutela dell'ambiente, il cui presupposto è rappresentato dallo svolgimento di un'attività economica<sup>126</sup>.

Ma è stata proposta ed accolta una lettura evolutiva del principio di capacità contributiva, idonea a ricomprendere anche forme di prelievo collegate all'utilizzo delle risorse naturali o allo svolgimento di attività a elevato impatto ambientale. Muovendo dall'assunto che l'impiego di fattori produttivi scarsi, quali le risorse ambientali, ovvero l'esercizio di attività inquinanti, costituisce espressione di una scelta economicamente rilevante, suscettibile di valutazione patrimoniale, la capacità contributiva non deriva direttamente dal danno ambientale, ma dalla decisione economica che lo genera<sup>127</sup>. Viene così giustificato il prelievo ambientale come forma di imposizione indiretta della capacità contributiva, evitando di assimilare il tributo a una sanzione.

La stessa Corte costituzionale ha affermato che i fatti indice di capacità contributiva sono espressione di politiche legislative; ciò significa che la capacità contributiva può essere desunta, in linea di principio, da qualsiasi indice rilevatore di ricchezza, secondo valutazioni che sono riservate al legislatore, salvo il successivo ed eventuale controllo di costituzionalità in materia di arbitrarietà e manifesta irragionevolezza<sup>128</sup>.

La selettività del prelievo, infatti, se da un lato costituisce un elemento essenziale della fiscalità ambientale, dall'altro espone il legislatore al rischio di violare il principio di uguaglianza, rendendo necessario un attento scrutinio delle differenziazioni introdotte.

Le considerazioni svolte consentono di comprendere come la tassazione ambientale non possa essere valutata esclusivamente alla luce delle sue finalità, ma debba essere analizzata nella sua struttura giuridica. Il rispetto dei criteri di capacità contributiva, proporzionalità e ragionevolezza rappresenta il presupposto imprescindibile per la legittimità degli strumenti fiscali ambientali e per la loro integrazione coerente nel sistema tributario

---

<sup>126</sup> Giuseppe Melis, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 68 ss.

<sup>127</sup> Marco Allena, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, cit.

<sup>128</sup> Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Consulta Online*, consultabile al seguente link <https://giurcost.org/decisioni/2001/0156s-01.html>.



## CAPITOLO II

### LA TASSAZIONE AMBIENTALE NEL DIRITTO DELL'UE

#### 2.1 La competenza dell'Unione europea in materia fiscale ambientale

La definizione delle competenze dell'Unione europea in materia fiscale ambientale richiede di analizzarne, sia pure brevemente, l'evoluzione.

Pur non avendo i Trattati istitutivi attribuito alla Comunità economica alcuna competenza in materia ambientale<sup>129</sup>, ben presto la tutela dell'ambiente emerse quale elemento imprescindibile ai fini della costruzione di un mercato unico nonché quale garanzia di effettiva tutela della concorrenza<sup>130</sup>. Così le prime misure adottate in materia ambientale vennero giustificate sulla base di disposizioni aventi altre finalità<sup>131</sup> e, specificatamente, l'art. 100 TCEE<sup>132</sup>, avente ad oggetto il riavvicinamento delle legislazioni, e l'art. 308 TCE<sup>133</sup>, relativo ai poteri impliciti<sup>134</sup>.

Il ricorso alle suddette disposizioni, quali fondamento dell'azione europea in materia ambientale, è stato legittimato dalla stessa Corte di Giustizia a partire dalla sentenza *Cassis de Dijon* del 1979, che ha ammesso le restrizioni alla libertà di

---

<sup>129</sup> Alessandro Jazzetti, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 1995, pp. 36 ss.; Ornella Porchia, *Tutela dell'ambiente e competenze dell'Unione europea*, in *RIDPC*, 2006, pp. 17 ss.

<sup>130</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, in *Quaderni AISDUE*, 13 maggio 2024, pp. 2-3. consultabile anche al seguente link <https://www.aisdue.eu/wp-content/uploads/2024/09/Post-Alice-Campolmi-1.pdf>.

<sup>131</sup> *Ibidem*. Lo stesso art. 2 TCEE consentiva di valutare anche aspetti diversi rispetto a quelli puramente economici utili allo sviluppo della politica della Comunità, disponendo espressamente che «La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano».

<sup>132</sup> L'art. 100 TCE, oggi corrispondente all'art. 114 TFUE, disponeva che «Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione stabilisce direttive volte al riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune [...]».

Il testo del Trattato è consultabile al seguente link <https://www.affarieuropei.gov.it/media/3284/il-trattato-cee-di-roma.pdf>.

<sup>133</sup> L'art. 308 TCE corrisponde all'art. 352 TFUE ai sensi del quale «1. Se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate. Allorché adotta le disposizioni in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo».

<sup>134</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 3.

circolazione delle merci in ragione della tutela della salute pubblica e, più in generale, dei consumatori, quali «esigenze imperative»<sup>135</sup>. Più specificatamente, con la sentenza Commissione/Italia del 1980 la medesima Corte, facendo un più esplicito riferimento all'ambiente, ritenne che la tutela della libera concorrenza avrebbe potuto essere ostacolare nel caso in cui gli Stati membri avessero imposto alle imprese oneri ambientali diversi<sup>136</sup>.

La tutela dell'ambiente iniziò così ad essere qualificata come un'esigenza imperativa idonea a legittimare deroghe alle libertà fondamentali, pure non previste negli accordi internazionali<sup>137</sup>.

Con l'emanazione nel 1986 dell'Atto Unico Europeo<sup>138</sup>, è stato inserito nella parte terza del Trattato CEE il titolo VII, dedicato proprio all'ambiente, così legittimando espressamente l'azione della Comunità in materia ambientale e introducendo agli artt.

---

<sup>135</sup> Corte Giust., 20 febbraio 1979, causa 120/78, *Rewe/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*, punto 8, ove la Corte ha affermato che «Gli ostacoli per la circolazione intracomunitaria derivanti da disparità delle legislazioni nazionali relative al commercio dei prodotti di cui trattasi vanno accettati qualora tali prescrizioni possano ammettersi come necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare, all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute pubblica, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori», consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61978CJ0120>. Cfr., sul punto, anche Maria Cristina Carta, *Il Green Deal europeo. Considerazioni critiche sulla tutela dell'ambiente e le iniziative di diritto UE*, in *Eurojus*, 4, 2020.

<sup>136</sup> Corte Giust., 18 marzo 1980, causa 91/79, *Commissione/Italia. Detersivi*, per essere l'Italia «venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù del Trattato CEE omettendo di adottare entro il termine stabilito le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva del consiglio 22 novembre 1973, n. 73/404/CEE, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli stati membri relative ai detersivi», punto 8, ove è stato affermato che «Quanto alle osservazioni del governo italiano concernenti la competenza della Comunità in materia, e il caso di osservare che la direttiva non è stata emanata unicamente nell'ambito del programma d'azione delle Comunità in materia di ambiente. Essa s'iscrive anche nel 'Programma generale per l'eliminazione degli ostacoli di ordine tecnico agli scambi intracomunitari derivanti da disparità tra le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri', adottato dal Consiglio il 28 maggio 1969, in tal senso essa si fonda validamente sull'art. 100. Inoltre, non è affatto escluso che disposizioni in materia di ambiente si possano basare sull'art. 100 del trattato. Le disposizioni richieste da considerazioni di tutela della sanità e dell'ambiente possono essere tali da costituire oneri per le imprese cui si applicano e, in mancanza di un ravvicinamento delle disposizioni nazionali in materia, la concorrenza potrebbe essere sensibilmente falsata».

La sentenza è consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A61979CJ0091&qid=1772451534242>.

<sup>137</sup> Corte Giust., 7 febbraio 1985, causa 240/83, *Procureur de la République/ADBHU (Oli usati)*, punti 11-13, 15, 24, 25 e 29; Corte Giust., 20 settembre 1988, causa 302/86, *Commissione/Danimarca (Bottiglie danesi)*, punti 8-11.

<sup>138</sup> L'Atto unico europeo ha emendato i Trattati di Roma del 1957, istitutivi della Comunità economica europea. Firmato il 17 febbraio 1986 a Lussemburgo ed entrato in vigore il 1° luglio 1987, fu elaborato per completare la costruzione del mercato libero interno, ormai al palo dopo le crisi economiche degli anni Settanta e avviare un primo embrione di Unione politica.

L'atto è consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:11986U>.

articoli 130R, 130S, 130T, i principi di azione preventiva e correzione dei danni alla fonte, il principio “chi inquina paga” e quello di integrazione<sup>139</sup>.

Ha così avuto inizio una progressiva espansione delle competenze dell’Unione in materia ambientale, anche dal punto di vista contenutistico: l’Unione non persegue più unicamente l’obiettivo di creare un mercato unico a tutela della libera concorrenza ma assicura il rispetto dei diritti fondamentali dei cittadini; così anche l’ambiente non è più tutelato meramente in funzione del mercato ma anche e soprattutto al fine di assicurare e incoraggiare una crescita sostenibile<sup>140</sup>. La stessa Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, all’art. 37, dispone, infatti, che la tutela dell’ambiente deve essere integrata nelle politiche dell’UE e garantita in conformità al principio dello sviluppo sostenibile, rendendone evidente la funzione anche strumentale alla tutela di altri diritti fondamentali<sup>141</sup>.

Oggi la competenza dell’Unione Europea in materia ambientale è chiaramente delineata dagli artt. 191-193 TFUE. Più precisamente, l’art. 191 TFUE individua, quali obiettivi dell’azione europea la salvaguardia, la tutela e il miglioramento della qualità dell’ambiente, la protezione della salute umana, l’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, la 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, ed afferma, al paragrafo 2, quali principi cardine l’elevato livello di tutela, la correzione alla fonte dei danni causati all’ambiente, il principio di precauzione e quello dell’azione preventiva, nonché il principio “chi inquina paga”<sup>142</sup>.

---

<sup>139</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell’Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 5.

<sup>140</sup> *Ibidem*; Catherine Barnard - Steve Peers, *European Union Law*, 4. ed, Oxford, 2023, p. 692.

<sup>141</sup> L’art. 37, rubricato «Tutela dell’ambiente», della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, dispone espressamente che «Un livello elevato di tutela dell’ambiente e il miglioramento della sua qualità devono essere integrati nelle politiche dell’Unione e garantiti conformemente al principio dello sviluppo sostenibile». Il testo della Carta è consultabile al seguente link [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_it.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_it.pdf). Cfr., sul punto, Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell’Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 6.

<sup>142</sup> *Ivi*, p. 7. L’art. 191 del TFUE dispone espressamente che:

«1. La politica dell’Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi:

- salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell’ambiente,
- protezione della salute umana,
- utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali,
- 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.

2. La politica dell’Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e

L'art. 192 TFUE<sup>143</sup> costituisce la base giuridica per l'adozione degli atti in materia ambientale da parte dell'UE, prevedendo quale regola generale la procedura legislativa ordinaria, mentre l'art. 193 del medesimo trattato<sup>144</sup>, letto in combinato disposto con l'art. 4, par. 2, lett. e), TFUE<sup>145</sup>, qualifica la competenza dell'UE in materia ambientale come concorrente<sup>146</sup>. Ciò significa che tanto l'Unione europea quanto i singoli Stati membri possono emanare atti giuridicamente vincolanti in materia ambientale,

---

dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga".

In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell'ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell'Unione.

3. Nel predisporre la sua politica in materia ambientale l'Unione tiene conto:

- dei dati scientifici e tecnici disponibili,
- delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni dell'Unione,
- dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione,
- dello sviluppo socioeconomico dell'Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni».

<sup>143</sup> L'art. 192 TFUE sancisce che:

«1. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, decidono in merito alle azioni che devono essere intraprese dall'Unione per realizzare gli obiettivi dell'articolo 191.

2. In deroga alla procedura decisionale di cui al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, adotta:

a) disposizioni aventi principalmente natura fiscale;

b) misure aventi incidenza:

- sull'assetto territoriale,
- sulla gestione quantitativa delle risorse idriche o aventi rapporto diretto o indiretto con la disponibilità delle stesse,
- sulla destinazione dei suoli, ad eccezione della gestione dei residui;

c) misure aventi una sensibile incidenza sulla scelta di uno Stato membro tra diverse fonti di energia e sulla struttura generale dell'approvvigionamento energetico del medesimo.

[...]

4. Fatte salve talune misure adottate dall'Unione, gli Stati membri provvedono al finanziamento e all'esecuzione della politica in materia ambientale.

5. Fatto salvo il principio "chi inquina paga", qualora una misura basata sul paragrafo 1 implichi costi ritenuti sproporzionati per le pubbliche autorità di uno Stato membro, tale misura prevede disposizioni appropriate in forma di

- deroghe temporanee e/o

- sostegno finanziario del Fondo di coesione istituito in conformità dell'articolo 177».

<sup>144</sup> Ai sensi dell'art. 193 TFUE «I provvedimenti di protezione adottati in virtù dell'articolo 192 non impediscono ai singoli Stati membri di mantenere e di prendere provvedimenti per una protezione ancora maggiore. Tali provvedimenti devono essere compatibili con i trattati. Essi sono notificati alla Commissione».

<sup>145</sup> L'art. 4 TFUE disciplina la competenza concorrente dell'Unione prevedendo espressamente tra le materie ivi rientranti al paragrafo 2, lett. e), l'ambiente.

<sup>146</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 8.

secondo quanto disposto dall'art. 2, par. 2, TFUE<sup>147</sup>, il quale precisa che gli Stati possono esercitare la propria competenza se l'Unione non ha esercitato o ha cessato di esercitare la propria<sup>148</sup>, fatto salvo quanto previsto dal suddetto art. 193 TFUE che riconosce, in ogni caso, ossia anche qualora l'UE abbia esercitato la propria competenza in materia, la facoltà di adottare atti che riconoscano una protezione maggiore all'ambiente<sup>149</sup>.

Ma, anche nel caso in cui l'Unione non abbia esercitato la propria competenza, gli Stati membri, nel legiferare, devono sempre tenere conto di quanto disposto dal diritto eurounitario di rango primario, ossia di quanto statuito in via di principio con riferimento alla materia ambientale<sup>150</sup>.

Ciò senza dimenticare che la tutela dell'ambiente è circoscritta ai confini geografici dell'Unione. L'art. 3, par. 5, TUE<sup>151</sup>, infatti, prevede che l'UE nei rapporti con i Paesi terzi contribuisce, tra gli altri obiettivi, anche allo sviluppo sostenibile, mentre l'art. 21, par. 2, TUE<sup>152</sup> stabilisce che l'Unione definisce e attua politiche comuni e azioni e opera per assicurare un elevato livello di cooperazione in tutti i settori delle relazioni

---

<sup>147</sup> L'art. 2, par. 2 TFUE dispone espressamente che «Quando i trattati attribuiscono all'Unione una competenza concorrente con quella degli Stati membri in un determinato settore, l'Unione e gli Stati membri possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti in tale settore. Gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria. Gli Stati membri esercitano nuovamente la loro competenza nella misura in cui l'Unione ha deciso di cessare di esercitare la propria».

<sup>148</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 9.

<sup>149</sup> Adelina Adinolfi - Claudia Morviducci, *Elementi di diritto dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli, 2023, p. 24. Alcune normative dell'Unione hanno riconosciuto espressamente la menzionata possibilità, esplicitando gli spazi discrezionali a disposizione degli Stati membri. Ne sono un esempio l'art. 16, direttiva 92/43/CEE del Consiglio, del 21 maggio 1992, relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali e della flora e della fauna selvatiche; l'art. 16, direttiva 2004/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale; l'art. 14, direttiva 2009/147/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 novembre 2009, concernente la conservazione degli uccelli selvatici.

<sup>150</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., pp. 9-10.

<sup>151</sup> Ai sensi del par. 5 TUE, «Nelle relazioni con il resto del mondo l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini. Contribuisce alla pace, alla sicurezza, allo sviluppo sostenibile della Terra, alla solidarietà e al rispetto reciproco tra i popoli, al commercio libero ed equo, all'eliminazione della povertà e alla tutela dei diritti umani, in particolare dei diritti del minore, e alla rigorosa osservanza e allo sviluppo del diritto internazionale, in particolare al rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite».

<sup>152</sup> Ai sensi del par. 2 dell'art. 21 TUE, «L'Unione definisce e attua politiche comuni e azioni e opera per assicurare un elevato livello di cooperazione in tutti i settori delle relazioni internazionali al fine di:

f) contribuire all'elaborazione 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».

internazionali, al fine anche di «favorire lo sviluppo sostenibile dei Paesi in via di sviluppo sul piano economico, sociale e ambientale»<sup>153</sup>.

La competenza dell'Unione in materia ambientale è stata ulteriormente estesa dalla giurisprudenza, soprattutto dopo l'adozione del *Green Deal* europeo, attraverso un'interpretazione estensiva delle norme previste nei Trattati che ne costituiscono il fondamento, determinando di fatto un restringimento dello spazio di azione degli Stati membri<sup>154</sup>. La dottrina definisce il fenomeno *competence creep*<sup>155</sup>, rilevando che esso ha avuto luogo sia poiché i confini della competenza non sono delineati in modo chiaro nei Trattati ma soprattutto in ragione dell'affermazione dei principi di integrazione e sussidiarietà quali fondamenti dell'azione dell'Unione<sup>156</sup>.

Più nel dettaglio, oltre alle ragioni sopra dette, anche la mancata definizione del concetto di ambiente ad opera sia dei Trattati che della Corte di Giustizia ha permesso che la nozione assumesse nella legislazione dell'UE un significato assai ampio, includendo anche le attività che sulla stesso impattano<sup>157</sup>.

Ma la ragione forse più significativa dell'estensione dell'azione dell'UE in materia ambientale è legata alla stretta correlazione tra la politica ambientale e le altre politiche dell'UE, avuto riguardo al principio di integrazione sancito dall'art. 11 TFUE<sup>158</sup>, in ossequio al quale le esigenze di tutela dell'ambiente devono costituire parte integrante della definizione e dell'attuazione delle politiche dell'UE, soprattutto al fine di promuovere lo sviluppo sostenibile<sup>159</sup>.

---

<sup>153</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 12.

<sup>154</sup> *Ivi*, pp. 14-15; Micaela Falcone, *Il Green Deal europeo per un continente a impatto climatico zero: la nuova strategia europea per la crescita tra sfide, responsabilità e opportunità*, in *SIE*, 2, 2020, pp. 379 ss.; Luca Lionello, *Il Green Deal europeo: inquadramento giuridico e prospettive di attuazione*, in *Jus Online*, 2020, pp. 105 ss.; Fabio Ferraro, *L'evoluzione della politica ambientale dell'Unione: effetto Bruxelles, nuovi obiettivi e vecchi limiti*, in *AISDUE*, 9, 2022, pp. 170 ss.; Dario Bevilacqua, *La normativa europea sul clima e il Green New Deal. Una regolazione strategica di indirizzo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2022, pp. 297 ss.

<sup>155</sup> Mark Pollack, *Creeping Competence: The Expanding Agenda of the European Community*, in *Journal of Public Policy*, 1994, pp. 95 ss.

<sup>156</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., p. 15.

<sup>157</sup> *Ivi*, pp. 16-17; Flavia Rolando, *L'attuazione del principio di integrazione ambientale nel diritto dell'Unione europea*, in *DPCE Online*, 2, 2023, pp. 561 ss.

<sup>158</sup> Il principio di integrazione è stato introdotto all'interno del Trattato istitutivo con l'Atto Unico europeo e ridefinito dal Trattato di Lisbona. Oggi l'art. 11 TFUE dispone 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».

<sup>159</sup> Vojtech Vomacka, *Principi generali. Integrazione*, in *Principi del diritto ambientale dell'UE*, consultabile al seguente link <https://www.era->

Invero, come autorevolmente sostenuto, il principio di integrazione delle esigenze ambientali ha consentito di affiancare alle misure finalizzate alla tutela degli elementi naturali o alla gestione di elementi inquinanti una politica trasversale, estesa a tutti i settori di intervento dell'Unione, rendendo la tutela dell'ambiente non più solo un obiettivo da perseguire ma una vera e propria clausola orizzontale idonea a influenzare ogni altra politica dell'Unione<sup>160</sup>.

La giurisprudenza, dal canto suo, al fine di giustificare l'adozione di atti relativi a materie c.d. trasversali, non sempre riconducibili alla tutela dell'ambiente in senso stretto, ha elaborato la teoria del centro di gravità secondo cui qualora un atto persegua più finalità esso deve essere adottato avuto riguardo a quella principale<sup>161</sup>, mostrando, nel contemperamento dei diversi interessi in gioco, di prediligere quello ambientale<sup>162</sup>.

Anche il principio di sussidiarietà<sup>163</sup> ha giocato un ruolo determinante nell'estensione delle competenze dell'UE in materia ambientale. Pur rientrando, come già osservato, la tutela dell'ambiente tra le materia in cui l'Unione ha competenza concorrente con quella degli Stati membri, il suddetto principio – invero, elaborato proprio con riferimento alla materia in commento – ha consentito e consente alle Istituzioni europee di ridurre significativamente il margine di intervento dei singoli Stati

---

[comm.eu/Introduction EU Environmental Law/IT/module 2/module 2 8.html](http://comm.eu/Introduction%20EU%20Environmental%20Law/IT/module%202/module%202%208.html). Integrare le esigenze ambientali significa contemperare le istanze connesse alla tutela dell'ambiente con la realizzazione degli altri obiettivi dell'Unione.

<sup>160</sup> Flavia Rolando, *L'attuazione del principio di integrazione ambientale nel diritto dell'Unione europea*, cit., p. 561.

<sup>161</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., pp. 17-18; Corte Giust., 12 dicembre 2002, C-281/01, *Commissione/Consiglio*, punti 33-35; Corte Giust., 18 dicembre 2014, C-81/13, *Regno Unito/Consiglio*, punto 35.

<sup>162</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., pp. 18-19, ove l'Autrice osserva che la Corte, nel pronunciarsi sulla base giuridica degli atti, tende a ritenere che una determinata materia rientri nell'ambito della politica ambientale anche quando il caso è dubbio, applicando la teoria del "centro di gravità". Un esempio è la sentenza della Corte di giustizia nel caso AMP Antartico, nella quale essa fa rientrare nella politica ambientale un atto in materia di protezione delle aree marine, osservando che «la pesca sembra essere solo una finalità accessoria» e che «tale documento e tali misure hanno come finalità e come componente principali la tutela dell'ambiente». Lo stesso è avvenuto anche in casi in cui il bilanciamento è stato effettuato con norme inerenti alla libera circolazione delle merci o alla politica agricola comune.

<sup>163</sup> Mauro Renna, *I principi in materia di ambiente*, in *Riv. Dir. Ambiente*, 2012, p. 70; Michela Petrarchi, *Declinazioni del principio di sussidiarietà in materia di ambiente*, in *Federalismi.it*, 24, 2016, consultabile al seguente link <https://www.federalismi.it/ApplyOpenFilePDF.cfm?artid=32944&dpath=document&dfile=13122016132007.pdf&content=Il%20principio%20di%20sussidiarieta%20in%20materia%20di%20ambiente%20D%20stato%20D%20dottrina%20D%20>

membri<sup>164</sup>. Esso, infatti, rimette la competenza nelle mani del centro di potere più adeguato al perseguimento degli interessi che concretamente vengono in rilievo<sup>165</sup>.

La fiscalità, se rapportata alle altre politiche strettamente correlate alla materia ambientale, in cui, come detto, l'Unione ha progressivamente ampliato le proprie aree di intervento, presenta una più forte resistenza all'integrazione<sup>166</sup>.

Del resto, l'Unione europea non ha potestà impositiva diretta<sup>167</sup>, riservata ai singoli Stati membri<sup>168</sup> che, nell'esercitarla, devono rispettare i vincoli posti dal diritto euronunitario, chiamato a coordinare le fiscalità dei suoi membri, al fine di controllare il sistema di mercato, evitando che lo stesso subisca distorsioni in forza della leva fiscale<sup>169</sup>.

Più in particolare, il processo di integrazione giuridica europea in ambito fiscale comporta il necessario rispetto da parte dei singoli Stati membri delle libertà fondamentali riconosciute dai Trattati e, in generale, dei vincoli sottesi al corretto funzionamento del mercato unico concorrenziale, idonei a giustificare la sussistenza di un doppio livello ordinamentale e l'esercizio della funzione di regolazione da parte dell'UE della potestà tributaria dei singoli ordinamenti<sup>170</sup>.

La necessità di integrazione delle diverse discipline statuali appare ancora più evidente in materia di fiscalità ambientale, in ragione della dimensione transfrontaliera

---

<sup>164</sup> Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, cit., pp. 19-22; Massimiliano Montini, *L'evoluzione della politica climatica dell'Unione europea alla luce del principio di sussidiarietà*, in Patrizia De Pasquale - Aldo Ligustro (a cura di), *La gestione delle emergenze nel diritto dell'Unione e nel diritto internazionale. Emergenza energetica, ambientale e bellica*, vol. I, Napoli, Editoriale Scientifica, 2024, p. 95, consultabile anche al seguente link <https://www.aisdue.eu/wp-content/uploads/2024/07/PDP-AL-completo.pdf>.

<sup>165</sup> Michela Petrarchi, *Declinazioni del principio di sussidiarietà in materia di ambiente*, cit. p. 9.

<sup>166</sup> Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Rivista della Corte di conti*, 2, 2021, pp. 3 ss.; Marco Allena, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, in *Giustizia Tributaria*, 2014, consultabile al seguente link [https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione\\_Prof\\_ALLENA.pdf](https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_Prof_ALLENA.pdf).

<sup>167</sup> La competenza normativa dell'UE è disciplinata dal principio di attribuzione di cui all'art. 5, par. 1 e 2, TUE, ai sensi del quale «1. La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità.

2. In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri».

<sup>168</sup> Michele Mauro, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, in *Revista de Estudios Jurídicos*, 17, 2017, p. 10.

<sup>169</sup> *Ivi*, p. 11.

<sup>170</sup> *Ibidem*; Gianluigi Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008; Lorenzo Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

dei fenomeni ambientali e climatici, ma incontra il limite derivante dalle procedure che devono essere osservate nelle decisioni da assumere in materia fiscale<sup>171</sup>.

Tanto l'art. 113 TFUE<sup>172</sup>, che attribuisce all'UE un potere di armonizzazione in materia di imposte indirette, quanto l'art. 115 TFUE, cui l'Unione ha fatto ricorso come base giuridica da porre a fondamento del proprio intervento in materia fiscale con riferimento alle imposte dirette<sup>173</sup>, prevedono, infatti, la regola dell'unanimità<sup>174</sup>.

La difficoltà di raggiungere un consenso unanime sugli strumenti fiscali ha favorito lo sviluppo di meccanismi di regolazione economica diversi dal tributo in senso stretto, di cui il sistema europeo di scambio delle quote di emissione (EU ETS) costituisce un esempio paradigmatico<sup>175</sup>, vale a dire misure che, pur perseguendo finalità analoghe a quelle della tassazione ambientale, consentono di aggirare i vincoli stringenti dell'armonizzazione fiscale.

D'altro canto, vi sono anche dei limiti che gli Stati membri devono osservare nell'esercizio del loro potere impositivo, espressione di una logica di integrazione negativa che opera attraverso la rimozione di ostacoli fiscali alla libera circolazione, piuttosto che mediante la costruzione di un sistema fiscale sovranazionale positivo. Detto in altri termini, il diritto primario dell'Unione non impone l'adozione di tributi né vieta espressamente specifiche forme di imposizione ma contribuisce a definire i criteri di legittimità della fiscalità nazionale, imponendo standard di neutralità concorrenziale e di

---

<sup>171</sup> Giuseppe Attanasio, *Fiscalità e sovranità: verso un fisco europeo*, cit.

<sup>172</sup> L'art. 113 TFUE consente l'armonizzazione solo "nella misura necessaria" al funzionamento del mercato interno, imponendo così un duplice limite: uno quantitativo, legato alla portata dell'intervento, e uno qualitativo, connesso al rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità.

<sup>173</sup> Precisamente nella parte in cui prevede un ravvicinamento delle «disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno». Cfr., sul punto, Raffaele Perrone Capano, *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, in *Rassegna tributaria*, 5, 2001, p. 1319.

<sup>174</sup> Giulia Toraldo, *Il momento hamiltoniano dell'Europa è adesso? Riflessioni sulla creazione di un'Unione fiscale a partire dagli interventi della Commissione a Trattati invariati*, in *Aisdue*, 13 maggio 2024.

<sup>175</sup> Il sistema per lo scambio di quote di emissioni nell'Unione europea (EU ETS), istituito dalla direttiva 2003/87/CE, costituisce lo strumento fondamentale per ridurre le emissioni di gas a effetto serra in modo efficace sotto il profilo dei costi. Modificato tramite l'adozione delle misure parte del pacchetto di proposte «Fit For 55%», che, ampliando anche il campo di applicazione della direttiva 2003/87/CE, ne è stato rafforzato il meccanismo. L'obiettivo è di contribuire alla riduzione delle emissioni nette di gas a effetto serra di almeno il 55% entro il 2030 e al conseguimento della neutralità climatica entro il 2050, come previsto dal regolamento (UE) 2021/1111 (c.d. legge UE sul clima).

non discriminazione che devono essere necessariamente osservati nella costruzione dei tributi ambientali<sup>176</sup>.

In realtà, è in atto la c.d. crisi del sistema delle fonti, legata proprio alla trasversalità della normativa ambientale; i settori giuridici coinvolti, tra cui il diritto tributario, faticano a dialogare tra loro, rischiando di vanificare le tutele apprestate, che necessitano di un coordinamento<sup>177</sup>.

Del resto, anche e soprattutto ai fini del diritto tributario sono valide le osservazioni poste a fondamento delle modifiche costituzionali che nel nostro ordinamento hanno interessato la tutela dell'ambiente e che in ambito europeo caratterizzano da sempre la disciplina della materia, ossia i corollari di contaminazione, trasversalità, interdisciplinarietà<sup>178</sup>; la materia ambientale, involgendo molteplici settori del diritto, «rende difficile riconoscere il diritto per l'ambiente come un settore disciplinare autonomo»<sup>179</sup>.

Il legislatore dovrebbe, quindi, intervenire al fine di consentire di superare le legislazioni settoriali, considerati gli interessi in gioco, permettendo al diritto tributario di abbandonare l'isolamento che gli è proprio e di adattarsi al nuovo contesto giuridico e sociale<sup>180</sup>.

## 2.2 Gli strumenti europei di regolazione ambientale

L'ordinamento eurounitario influenza la fiscalità ambientale nazionale attraverso un insieme articolato di misure che orientano il comportamento dei contribuenti facendo leva sui costi fiscali derivanti dallo svolgimento di una determinata attività<sup>181</sup>.

---

<sup>176</sup> Antonio Guidara, *Integrazione “negativa” e principi “positivi” del diritto UE in materia tributaria*, in *Eurojus*, 1, 2022.

<sup>177</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Giappichelli, Torino, 2025, pp. 4-5; Stefano Grassi, *La tutela dell'ambiente nelle fonti internazionali, europee ed interne*, in *Federalismi*, 13, 2023.

<sup>178</sup> Francesco De Leonardis, *Lo Stato Ecologico. Approccio sistematico, economia, pubblici poteri e mercato*, Giappichelli, Torino, pp. 285 ss.

<sup>179</sup> Stefano Grassi, *La tutela dell'ambiente nelle fonti internazionali, europee ed interne*, cit., p. 44.

<sup>180</sup> Raffaello Lupi, *Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 1, 2023, p. 33; Annamaria Bonomo, *Governare la transizione ecologica: tra nuovi interessi e nuovi conflitti*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 3, 2024, pp. 625 ss.

<sup>181</sup> Giuseppe Mercuri, *Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento*, in *Riv. dir. trib.*, 14 settembre 2023.

La stessa *governance* ambientale europea è caratterizzata dal sempre più frequente ricorso a modelli ibridi, fondati sull'interazione tra strumenti normativi, economici e di mercato<sup>182</sup>.

A fronte delle conseguenze, tanto dal punto di vista economico quanto ambientale, di un eccessivo sfruttamento delle risorse naturali<sup>183</sup>, non potendo i meccanismi di mercato garantire la spontanea internalizzazione delle esternalità negative nei costi di produzione di chi le genera, è stato necessario l'intervento pubblico, volto, per l'appunto, a correggere il fallimento del mercato e a promuovere la preservazione dell'ambiente<sup>184</sup>.

Ma, pur risultando necessario predisporre delle norme volte ad incentivare o disincentivare un dato comportamento ritenuto utile o dannoso dal punto di vista sociale, gli studiosi ancora oggi cercano di comprendere quale sia lo strumento più adeguato a garantire un'efficace ed efficiente internalizzazione delle esternalità negative, provando ad elaborare strategie capaci di contemperare con riferimento ad una specifica azione i costi e i benefici privati con quelli sociali, al fine di incentivare il compimento di scelte che massimizzino sia l'utilità privata che il benessere sociale e il perseguimento dell'efficienza economica<sup>185</sup>.

Appare, quindi, utile analizzare gli strumenti di regolazione ambientale predisposti<sup>186</sup>.

---

<sup>182</sup> Federico Boffa – Stefano Clò, *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, in Giovanni Di Cosimo (a cura di), *L'Italia inadempiente: La difficile attuazione del diritto europeo in materia ambientale*, Cedam, Padova, 2012, pp. 69 ss.

<sup>183</sup> Fu Garret Hardin a sostenere in un influente articolo pubblicato nel 1968 che finché una risorsa pubblica sarà liberamente usufruibile da ognuno, ogni individuo avrà interesse ad utilizzarla per massimizzare la propria utilità privata, causando un sovra sfruttamento collettivo della risorsa ed una sua progressiva distruzione. Ciò non ha solo generato un problema di scarsità in un contesto, quello ambientale, considerato storicamente inesauribile. Il crescente rilascio di sostanze inquinanti, effetto indiretto e in passato trascurato delle attività economiche e commerciali, ha anche generato danni all'ambiente ed all'uomo di grave entità economica.

<sup>184</sup> Federico Boffa – Stefano Clò, *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, cit. Gli Autori osservano che «Quando i meccanismi di mercato non garantiscono una spontanea internalizzazione delle esternalità negative ambientali nei costi di produzione di chi le genera, l'attività economica causerà un livello non ottimale di inquinamento e pertanto un eccessivo deterioramento del bene pubblico. In assenza di specifiche norme finalizzate all'internalizzazione dei costi ambientali, l'inquinamento continuerà a rappresentare un costo per la società in genere, ma di cui i produttori e consumatori non terranno conto nelle proprie scelte ed attività economiche».

<sup>185</sup> *Ibidem*.

<sup>186</sup> *Ibidem*. Gli Autori osservano che «Negli ultimi anni, si è sviluppata un'estesa analisi comparativa tra gli incentivi indotti dalle diverse modalità di regolazione ambientale, giungendo alla conclusione che, non esistendo una soluzione in assoluto preferibile, occorra valutare caso per caso quale norma (o quale combinazione di norme) sia la più desiderabile, in funzione delle circostanze specifiche».

Più nel dettaglio, gli studiosi sono soliti distinguere gli interventi *ex ante*, ossia quelli volti a prevenire il danno, tra cui è possibile effettuare un'ulteriore classificazione, in ragione della flessibilità dello strumento e dell'intensità dell'intervento pubblico, tra gli strumenti di *command and control*, *market-based instruments* e modelli ibridi, e gli strumenti *ex post* o risarcitori, che intervengono a seguito della verifica del danno<sup>187</sup>.

La regolamentazione diretta, che rappresenta l'approccio più tradizionale alle problematiche ambientali, consiste nell'emanazione di norme o regole di comportamento da osservare nell'esercizio di determinate attività o nell'uso di determinate sostanze, necessitando dell'esercizio del potere amministrativo, concretandosi nell'emanazione di ordini, nel rilascio di autorizzazioni o licenze, nello svolgimento di controlli nonché nell'irrogazione di sanzioni<sup>188</sup>. Gli strumenti di *command and control*, quindi, sono strumenti coercitivi, consistendo nell'imposizione di divieti o limiti alle imprese, il cui mancato rispetto viene sanzionato, producendo così risultati *second best*<sup>189</sup>.

Viene, in genere, affermata la scarsa efficienza dell'approccio basato sui suddetti strumenti, per diversi ordini di ragioni<sup>190</sup>.

Più in particolare, rilevato che la regolamentazione diretta è uno strumento rigido e incapace di rispondere alle diverse esigenze che caratterizzano le differenti aree geografiche e i molteplici settori produttivi, è stato anche osservato che la suddetta strategia di intervento implica un notevole dispendio di risorse sia *ex ante* che *ex post*<sup>191</sup>. Invero, l'introduzione di norme imperative potenzialmente efficaci presuppone l'acquisizione di informazioni diverse in relazione al settore di intervento al fine di imporre limiti proporzionati (*command*) e l'effettuazione *ex post* di controlli tempestivi, ad opera di soggetti qualificati, ai fini della verifica del rispetto delle prescrizioni imposte (*control*)<sup>192</sup>.

---

<sup>187</sup> *Ibidem*.

<sup>188</sup> Marcello Cecchetti, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, in *Federalismi.it*, 25, 2006, pp. 78 ss., consultabile al seguente link <https://www.federalismi.it/ApplyOpenFilePDF.cfm?artid=6610&dpath=document&dfile=21122006031148.pdf&content=La%2Bdisciplina%2Bgiuridica%2Bdella%2Btutela%2Bambientale%2Bcome%2B%27diritto%2Bdell%27ambiente%27%2B%2D%2Bdiritto%2Bdell%27ambiente%2B%2D%2Bfacoltà%2Bdi%2Bgiurisprudenza%2B%2D%2Buniversità%2Bdi%2Bluiss%2B%2D%2Bdispense%2B%2D%2B>.

<sup>189</sup> Cristina Bargerò - Santino Piazza - Stefano Piperno, *La fiscalità ambientale*, consultabile al seguente link [https://www.ires.piemonte.it/pdf/16\\_FiscalitaAmbientale.pdf](https://www.ires.piemonte.it/pdf/16_FiscalitaAmbientale.pdf).

<sup>190</sup> Marcello Cecchetti, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, cit.

<sup>191</sup> Maurizio Cafagno, *Strumenti di mercato e tutela dell'ambiente*, in Gianpaolo Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 193.

<sup>192</sup> *Ibidem*.

Ciò senza dimenticare che i suddetti strumenti non tengono neppure conto dei fattori dinamici di incentivo alla prosecuzione da parte delle stesse imprese dei comportamenti virtuosi imposti<sup>193</sup>.

In ragione dei limiti sinteticamente sopra esposti è stato mostrato maggiore interesse per gli strumenti *market oriented*, definiti dall'OECD come «tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati»<sup>194</sup>.

Il *market based approach*, facendo leva sul gioco del libero mercato, è fondato, quindi, su strumenti che, coinvolgendo direttamente le imprese, risultano maggiormente idonei a incentivare comportamenti virtuosi da parte degli operatori economici<sup>195</sup>. Del resto, anche la valutazione in termini di costi-benefici è rimessa alle imprese, le quali, disponendo delle necessarie informazioni, possono valutare la soluzione meno costosa e più efficiente<sup>196</sup>.

Il mercato non è, quindi, più inteso solo quale causa dei problemi ambientali ma anche come possibile soluzione, potendo l'imposizione del giusto prezzo sul bene assicurarne una tutela efficiente<sup>197</sup>.

Essi sono stati distinti in quattro diverse categorie:

- imposte e tasse;
- permessi negoziabili;
- sussidi e incentivi ambientali volti ad incentivare lo sviluppo di nuove tecnologie e comportamenti virtuosi da parte di imprese e cittadini;
- sistemi di responsabilizzazione e di compensazione finalizzati a garantire un adeguato risarcimento per danni derivanti da attività pericolose per l'ambiente<sup>198</sup>.

Pur non potendo negare gli indubbi vantaggi derivanti dai suddetti strumenti, gli studiosi più attenti hanno rilevato che i due approcci, di regolazione diretta e *market*

---

<sup>193</sup> Cristina Bargerò - Santino Piazza - Stefano Piperno, *La fiscalità ambientale*, cit.

<sup>194</sup> *Ibidem*.

<sup>195</sup> Marcello Clarich, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, in AIPDA, 2007, p. 106.

<sup>196</sup> Federico Boffa – Stefano Clò, *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, cit.

<sup>197</sup> *Ibidem*.

<sup>198</sup> Cristina Bargerò - Santino Piazza - Stefano Piperno, *La fiscalità ambientale*, cit. Il Libro Verde UE e l'OECD hanno riconosciuto negli strumenti *market based* un concreto mezzo d'azione utilizzato nei paesi europei e in quelli occidentali avanzati con beneficio per l'ambiente e l'economia, al contempo sottolineando come questi strumenti debbano accompagnarsi con politiche volte a sollecitare la ricerca nei settori "green" e comportamenti individuali maggiormente rispettosi dell'ambiente e del risparmio energetico.

*based*, sono complementari, dovendo valutarsi, con riferimento alle specifiche circostanze e agli interessi contrapposti nel caso concreto, le migliori modalità di intervento<sup>199</sup>. Più in particolare, è stato osservato che ai fini dell'individuazione dello strumento da adottare occorre applicare il principio di sussidiarietà, ricorrendo ad interventi invasivi, di *command and control*, solo nel caso in cui gli strumenti di mercato non risultino sufficienti, da soli, al raggiungimento dello scopo<sup>200</sup>.

La stessa Commissione europea ha, in più occasioni, evidenziato che al fine di indurre produttori e consumatori a modificare i propri comportamenti in senso favorevole all'ambiente va riconosciuto un ruolo cruciale alla fiscalità ecologica, che costituisce, invero, «lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione»<sup>201</sup>.

Essa, infatti, attraverso l'internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, permette di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto, correggendo anche le distorsioni di mercato determinate dall'uso eccessivo delle risorse naturali, nonché quelle della concorrenza causate dagli indebiti vantaggi competitivi dell'inquinamento per le aziende che operano senza affrontare i costi necessari a prevenire l'inquinamento<sup>202</sup>.

Così il ricorso a strumenti di carattere fiscale nell'ambito delle politiche ambientali, sia di carattere impositivo<sup>203</sup> che agevolativo<sup>204</sup>, è emerso come misura idonea

---

<sup>199</sup> Federico Boffa – Stefano Clò, *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, cit.

<sup>200</sup> Roberta Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 13.

<sup>201</sup> Antonio Uricchio, *Prelievo fiscale e emergenze ambientali*, in *UWM*, 2011, p. 441, consultabile al seguente link [https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia\\_Prawno\\_Ustrojowe/2011/13/439-449.pdf](https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia_Prawno_Ustrojowe/2011/13/439-449.pdf).

<sup>202</sup> *Ibidem*.

<sup>203</sup> José Manuel Tejerizo López, *Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2005, p. 42, consultabile al seguente link [https://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/RDTI%201\\_2005.pdf](https://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/RDTI%201_2005.pdf). L'Autore distingue tra: tributi la cui funzione di protezione dell'ambiente si raggiunge mediante l'applicazione della loro riscossione ad attività perseguono tale finalità (l'esempio più noto è quello di soggiorno in alberghi con il proposito dichiarato di destinare i suoi introiti allo svolgimento di attività pubbliche dirette alla tutela e miglioramento dell'ambiente delle Isole Baleari); imposte più elevate sulle attività che si considerano dannose per l'ambiente; sgravi fiscali con finalità di protezione dell'ambiente (un esempio si può trovare nell'imposta sulle società dove si applicano certe deduzioni dalla quota per la l'effettuazione di investimenti in attivi materiali destinati alla protezione dell'ambiente); tributi che hanno un carattere contributivo e che cercano di far fronte al costo dei servizi pubblici necessari per contrastare i danni provocati da attività dannose; imposte ambientali *stricto sensu*, che perseguono finalità di solidarietà ambientale.

<sup>204</sup> Gianluca Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2-3, 2004, pp. 399 ss.

a produrre effetti positivi in ragione dei valori sottesi, anche se graduabili sul piano dell'efficacia<sup>205</sup>.

Del resto, il principio, più volte richiamato, “chi inquina paga”, introdotto nel diritto eurounitario proprio al fine di contenere i danni ambientali e imputare le conseguenze dannose per l'ambiente derivanti da condotte inquinanti sul soggetto che le pone in essere<sup>206</sup>, e oggi posto a fondamento dell'imposizione tributaria in ambito comunitario, consente di responsabilizzare gli stessi imprenditori in ragione dell'accollo degli oneri collettivi anche in relazione a interventi di disinquinamento di situazioni di degrado ambientale<sup>207</sup>.

Esso, coordinato nell'ambito delle fiscalità ambientale europea con quello di prevenzione, che anticipa la tutela, promuovere anche lo sviluppo di tecnologie pulite ed il risparmio di risorse scarse ed energia<sup>208</sup>.

Eppure, ancorché la Commissione europea abbia, già da tempo, affermato la necessità di attuare una politica basata sui tributi ambientali quale strumento necessario ai fini del perseguimento della tutela dell'ambiente, non potendo essa procedere diversamente in ragione della regola dell'unanimità di cui detto nel paragrafo precedente, permangono delle criticità<sup>209</sup>.

---

<sup>205</sup> Antonio Uricchio, *Prelievo fiscale e emergenze ambientali*, cit., p. 444.

<sup>206</sup> *Ibidem*. Pietro Selicato, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1161, “il quale ricorda che la prima formulazione del principio può essere fatta risalire alla raccomandazione OCSE C(72) 128 del 26/5/1972, secondo la quale all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento al fine di mantenere l'ambiente in uno stato accettabile e che già nella legge francese n°1245 del 16/12/1964 veniva espressa compiutamente la formula “chi inquina paghi e chi depura viene aiutato”.

<sup>207</sup> Antonio Uricchio, *Prelievo fiscale e emergenze ambientali*, cit., p. 444.

<sup>208</sup> *Ivi*, p. 446 ove l'Autore osserva che il collegamento tra i due principi non è peraltro casuale; il principio “chi inquina paga” opera, infatti, come strumento per “finanziare” (attraverso l'individuazione del soggetto su cui deve gravare l'onere economico) non solo le misure riparatorie o ripristinatorie ma anche quelle precauzionali e di tutela preventiva.

<sup>209</sup> Michele Mauro, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, cit., p. 7, ove l'Autore osserva che «Fondamentale, ai fini della definizione delle misure fiscali a carattere ambientale, è stata la Comunicazione della Commissione “Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico” del 29 gennaio 1997 che, dopo aver ribadito la competenza esclusiva degli Stati membri nell'istituzione di tributi ecologici in attuazione del principio “chi inquina paga”, ha definito quest'ultimi come prelievi la cui base imponibile comporta effetti oggettivamente negativi sull'ambiente, stabilendo peraltro che, oltre al necessario rispetto dei principi fondamentali del diritto derivato in tema di imposizione indiretta, i prelievi ambientali non possono essere utilizzati per introdurre discriminazioni nei confronti di prodotti provenienti da altri Stati membri e che le eventuali agevolazioni previste per la medesima finalità devono essere conformi alle norme sugli aiuti di Stato». Vedi, sul punto, anche Roberta Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 26 e ss.

Ma, come autorevolmente osservato, lo stesso diritto tributario è terreno d'elezione delle scienze sociali, consentendo l'adozione di strumenti utili al perseguimento di obiettivi di natura politica<sup>210</sup>. Il tributo, infatti, consente sia di reperire gettito necessario per finanziare la spesa pubblica ma può anche, come evidenziato nel primo capitolo del presente elaborato, perseguire finalità extra-fiscali, che non devono né possono essere intese come accessorie o minori rispondendo a valori affermati nella stessa Carta costituzionale<sup>211</sup>.

Sul piano economico viene tracciata la distinzione tra tributi ambientali c.d. redistributori, aventi lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di disinquinamento, addossando i costi sugli inquinatori-utenti, e tributi ambientali incentivanti, finalizzati ad indurre gli inquinatori a limitare le attività nocive, facendo degli investimenti in innovazione e tecnologie pulite<sup>212</sup>.

In ogni caso, i tributi ambientali, sia che abbiano presupposto ambientale o solo funzione ambientale, rappresentano uno strumento di internalizzazione particolarmente vantaggioso e preferibile all'approccio fondato sulla regolamentazione diretta, in ragione della loro flessibilità, potendo essere modulati ai diversi costi di riduzione dell'inquinamento che caratterizzano i diversi settori produttivi, conseguendo così risultati socialmente ed economicamente migliori di quanto sarebbe possibile attraverso gli obblighi o gli standard<sup>213</sup>. Ciò senza trascurare che un tributo sull'inquinamento rappresenta anche un incentivo per l'inquinatore a ridurre sempre più le conseguenze del proprio intervento sull'ambiente, in ossequio al principio "meno si inquina meno si paga,

---

<sup>210</sup> Raffaello Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Ipsoa, Milano, 2011.

<sup>211</sup> Antonio Uricchio, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, in *Diritto e processo tributario*, 2, 2022, p. 129, secondo cui «la virtuosità dei tributi ambientali emerge proprio per la sua capacità di concorrere alla realizzazione di più fini, fiscali ed extrafiscali, e tra questi di fini che non possono essere considerati accessori o minori ma anzi che si saldano a quelli che potremmo definire, riprendendo Carl Schmidt, valori tirannici o principi-valori».

<sup>212</sup> Antonio Uricchio, *Prelievo fiscale e emergenze ambientali*, cit., p. 443; William Baumol - Wallace Oates, *The theory of environmental policy*, Cambridge, 1997 i quali propongono strumenti di regolamentazione diretta, consistenti nella determinazione di standard d'inquinamento sostenibile, con un'imposta sulle emissioni che incentivi il produttore a ridurre ulteriormente l'inquinamento. In questo caso, la possibilità di modificare l'imposta per adattarla alla variabilità degli obiettivi ambientali che si intendono raggiungere introduce, attraverso aggiustamenti successivi, un elemento di flessibilità che consente di superare le critiche rivolte alla eccessiva rigidità dei sistemi di regolamentazione diretta, sia l'obiezione che il pagamento del tributo costituisca una licenza ad inquinare.

<sup>213</sup> Marcello Cecchetti, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, cit., p. 87.

e se non si inquina non si paga niente”<sup>214</sup>. Del resto, secondo le logiche proprie del libero mercato, aumentando i prezzi di determinati prodotti o servizi poiché dannosi per l’ambiente, anche in assenza, quindi, di un divieto, la domanda non potrà che diminuire, inducendo le imprese alla ricerca di soluzioni alternative<sup>215</sup>.

Alla stessa logica rispondono anche i sussidi<sup>216</sup>, espressione puramente economica che include incentivi, agevolazioni, finanziamenti agevolati e esenzioni da tributi finalizzati alla tutela dell’ambiente, ritenendo che sia essenziale ai fini di un’azione realmente efficace agire tanto sul versante delle entrate, prevedendo nuove imposte, che su quello delle uscite, ossia sui vari progetti ambientali, eliminando i sussidi fiscali dannosi per l’ambiente<sup>217</sup>.

Più nel dettaglio, è stato osservato che la riallocazione fiscale necessita sia di maggiori entrate fiscali ma anche di una disciplina coerente in materia di utilizzo delle risorse. Sotto il primo aspetto, dovrebbe intervenire:

- prevedendo nuovi tributi ambientali;
- modificando la disciplina dei tributi esistenti al fine di meglio riflettere le esternalità ambientali associate alle scelte di consumo e/o produzione;
- attraverso la messa all’asta di permessi negoziabili;
- riducendo e/o eliminando i sussidi dannosi per l’ambiente;
- valutando periodicamente, anche al fine di una loro revisione, i sussidi ambientalmente favorevoli in modo da migliorarne il rapporto costo-efficacia<sup>218</sup>.

---

<sup>214</sup> *Ibidem*.

<sup>215</sup> L’approccio è mutuato dalla teoria comportamentale dei *nudges*, termine che letteralmente fa riferimento a «piccoli indizi, aiutini, suggerimenti, pungoli, incentivi, “spintarelle”, ma anche “esche” (se non vere e proprie trappole), che orientano (più o meno intenzionalmente) la nostra mente a prendere certe decisioni invece di altre», ovvero a quei comportamenti che vengono sostanzialmente orientati, per la «razionalità limitata» dei consumatori (o degli altri soggetti), sulla scorta delle scienze cognitive e comportamentali, nell’interesse della comunità ovvero al c.d. «bene comune». Sbrigativamente parlando, il *nudge-ocracy* costituisce una «terza via» tra il *laissez-faire* e l’interventismo statale. Vedi, sul punto, Alberto Pierobon, *Ambiente in genere. Il nudge (anche nell’ambiente) tra managerialismo e Foucault*, in *Lex Ambiente*, 14 novembre 2025.

<sup>216</sup> L’Organizzazione Mondiale del Commercio definisce come “sussidio” qualsiasi trasferimento di natura finanziaria da parte di un’autorità pubblica a favore di un soggetto privato. I sussidi possono essere: trasferimenti diretti, agevolazioni fiscali, fornitura di beni o servizi a condizioni favorevoli, o anche di forme di sostegno ai prezzi o ai redditi.

<sup>217</sup> Emanuela Di Rauso, *Le politiche fiscali ad impatto ambientale*, in *Innovazione Diritto*, 2023, consultabile al seguente link <https://www.innovazionediritto.it/le-politiche-fiscali-ad-impatto-ambientale-tax-policies-with-environmental-impact>; Andrea Zatti, *Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità*, in *Ecco. The italian independent energy and climate change think tank*, 2021, consultabile al seguente link [https://eccoclimate.org/wp-content/uploads/2021/12/Report\\_Fiscalita.pdf](https://eccoclimate.org/wp-content/uploads/2021/12/Report_Fiscalita.pdf).

<sup>218</sup> *Ibidem*.

Mentre con riferimento all'utilizzo delle risorse dovrebbero prevedersi:

- la riduzione di altre entrate fiscali maggiormente distorsive e penalizzanti per la crescita;
- investimenti in infrastrutture e beni durevoli finalizzati alla protezione e alla valorizzazione dell'ambiente;
- sussidi all'innovazione eco-friendly a livello di produzione e consumo;
- interventi di mitigazione/compensazione per le categorie maggiormente colpite dalle misure sul versante delle entrate;
- la riduzione del deficit e del debito<sup>219</sup>.

Del resto, ai fini di un effettivo incentivo all'assunzione di comportamenti ecosostenibili, avuto riguardo anche al tipo di servizio o prodotto offerto, è necessario mettere le imprese nelle condizioni economiche di poter affrontare i cambiamenti richiesti, così da poter fornire un'alternativa ai prodotti o servizi tassati e il cui prezzo è aumentato in ragione, per l'appunto, dell'imposizione fiscale. Caso contrario, i consumatori finali non potranno che sostenere i maggiori costi.

In Italia, già nel 2015, con la legge del 28 dicembre 2015, n. 221<sup>220</sup> era stata prevista l'istituzione del catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi, da aggiornarsi ogni anno entro il 31 luglio, all'interno del quale, oltre ai SAD, vengono individuati anche i sussidi ambientalmente favorevoli (SAF) e i sussidi di carattere neutro, tra cui rientrano anche quelli dal carattere incerto<sup>221</sup>.

La medesima legge contiene anche delle utili indicazioni dal punto di vista interpretativo; viene, infatti, chiarito, all'art. 68, comma 1, che la locuzione "sussidi" va intesa e applicata estensivamente, ricomprendendo incentivi, agevolazioni, finanziamenti ed esenzioni fiscali, purché direttamente riferibili alla tutela ambientale, mentre i SAD sono definiti come «misure incentivanti sotto forma di agevolazioni e finanziamenti che intervengono riducendo il costo di utilizzo di fonti fossili o di sfruttamento delle risorse

---

<sup>219</sup> *Ibidem*.

<sup>220</sup> Legge del 28 dicembre 2015, n. 221, rubricata "Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali", consultabile al seguente link <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2015-12-28;221~art55>.

<sup>221</sup> Giada Stromillo, *Il catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD): il rapporto con il regolamento tassonomia*, in *Tax News*, 4 febbraio 2025, consultabile al seguente link [https://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view\\_html?id\\_evidenza=680](https://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view_html?id_evidenza=680).

naturali, finendo per incoraggiare attività economiche che hanno un impatto negativo sull'ambiente e sull'ecosistema»<sup>222</sup>.

Il suddetto catalogo assolve ad una funzione meramente informativa: è cioè uno strumento di *soft law* funzionale al monitoraggio e all'identificazione dei sussidi statali che dannosi per l'ambiente e di cui viene, in attuazione delle politiche eurounitarie, anche in ambito nazionale è stata disposta la progressiva eliminazione<sup>223</sup>.

La Commissione europea, nel 2020, al fine di aumentare gli investimenti sostenibili ed evitare il fenomeno del c.d. *greenwashing*<sup>224</sup>, ha introdotto il Regolamento UE 2020/852, meglio noto come Regolamento Tassonomia, con cui ha definito i criteri alla luce dei quali classificare le attività sostenibili<sup>225</sup>. Segnatamente, al fine di potere essere definita sostenibile in ossequio al suddetto regolamento, un'attività deve:

- contribuire a uno o più degli obiettivi di mitigazione dei cambiamenti climatici, adattamento ai cambiamenti climatici, uso sostenibile e protezione delle risorse idriche e marine, transizione verso un'economia circolare, prevenzione e controllo dell'inquinamento, protezione e ripristino della biodiversità e degli ecosistemi;

- non arrecare danni significativi agli altri obiettivi;

- rispettare le salvaguardie minime sociali e di *governance* così come desumibili dalle principali norme di diritto internazionale in materia di diritti fondamentali e dal diritto dell'Unione<sup>226</sup>.

La funzione del suddetto catalogo dei SAD e quella del Regolamento Tassonomia sono, quindi, diverse: il primo vuole individuare i finanziamenti che producono effetti dannosi diretti o indiretti sull'ambiente, mentre il Regolamento Tassonomia è un atto normativo volto a classificare le attività economiche in base alla

---

<sup>222</sup> *Ibidem*.

<sup>223</sup> *Ibidem*.

<sup>224</sup> La pratica messa in atto per dare una falsa impressione degli impatti ambientali o dei benefici di un prodotto, che può trarre in inganno i consumatori. Vedi, sul punto, *Fermare il greenwashing: come l'UE regola le asserzioni ambientali*, in *Tematiche. Parlamento europeo*, 21 marzo 2024, consultabile al seguente link <https://www.europarl.europa.eu/topics/it/article/20240111STO16722/fermare-il-greenwashing-come-l-ue-regola-le-asserzioni-ambientali>.

<sup>225</sup> Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 relativo all'istituzione di un quadro che favorisce gli investimenti sostenibili e recante modifica del regolamento (UE) 2019/2088, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852>.

<sup>226</sup> Giada Stromillo, *Il catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD): il rapporto con il regolamento tassonomia*, cit.

loro sostenibilità ambientale, così da favorire gli investimenti nelle stesse<sup>227</sup>. Così è stato osservato che i due strumenti potrebbero operare sinergicamente, potendo il catalogo dei SAD fungere da supporto ai fini dell'applicazione del Regolamento Tassonomia a livello nazionale, favorendo l'allineamento delle politiche fiscali italiane con le priorità europee, mentre quanto precisato nel Regolamento Tassonomia potrebbe guidare la valutazione di sostenibilità da condursi ai fini della qualifica di un determinato sussidio come SAD o SAF<sup>228</sup>.

L'Unione europea nel 2021 ha anche istituito, con il Regolamento 2021/1056<sup>229</sup>, il Fondo per una transizione giusta (JTF), volto a sostenere le persone, le economie e l'ambiente dei territori impegnati nelle sfide socio-economiche imposte dal passaggio verso un'Unione europea climaticamente neutra<sup>230</sup>.

Più in particolare, il Fondo, per quanto d'interesse ai fini della presente trattazione, è finalizzato a favorire gli investimenti produttivi nelle piccole e medie imprese, la creazione di nuove imprese, la ricerca e l'innovazione, il risanamento ambientale, l'energia pulita, l'aggiornamento e la riqualificazione professionale dei lavoratori e la trasformazione degli attuali impianti ad alta intensità di carbonio qualora gli investimenti comportino una riduzione sostanziale delle emissioni e la protezione dei posti di lavoro<sup>231</sup>.

Nel 2024 è stato approvato il Regolamento (UE) 2024/795<sup>232</sup> con cui, oltre a revisionare diverse normative europee precedenti, tra cui anche il sopra menzionato

---

<sup>227</sup> *Ibidem*.

<sup>228</sup> *Ibidem*.

<sup>229</sup> Regolamento (UE) 2021/1056 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 giugno 2021 che istituisce il Fondo per una transizione giusta, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2021/1056/oj/ita>.

<sup>230</sup> *Il Fondo per una transizione giusta*, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/the-just-transition-fund.html>.

<sup>231</sup> *Fonti di finanziamento per una transizione giusta*, consultabile al seguente link [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/finance-and-green-deal/just-transition-mechanism/just-transition-funding-sources\\_it](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/finance-and-green-deal/just-transition-mechanism/just-transition-funding-sources_it). Il Fondo ha una dotazione di 17,5 miliardi di euro (a prezzi del 2018; gli Stati membri avranno a disposizione 19,7 miliardi di euro a prezzi correnti, tra cui trasferimenti da altri fondi). L'importo corrisponde a nuovi fondi messi a disposizione per sostenere i paesi dell'UE nella transizione verde; di questi, 7,5 miliardi di euro sono finanziati dal bilancio 2021-2027 dell'UE, mentre i restanti 10 miliardi costituiscono entrate con destinazione specifica esterne provenienti dallo strumento dell'Unione europea per la ripresa. Gli Stati membri, su base volontaria, possono trasferire al Fondo risorse aggiuntive dalle loro dotazioni nazionali nell'ambito del Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) e del Fondo sociale europeo Plus (FSE+), a condizione che l'importo totale trasferito non superi il triplo della dotazione del Fondo per una transizione giusta.

<sup>232</sup> Regolamento (UE) 2024/795 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 febbraio 2024, che istituisce la piattaforma per le tecnologie strategiche per l'Europa (STEP) e modifica la direttiva 2003/87/CE e i regolamenti (UE) 2021/1058, (UE) 2021/1056, (UE) 2021/1057, (UE) n. 1303/2013, (UE) n. 223/2014,

regolamento, è stata istituita l'iniziativa STEP, una piattaforma per le tecnologie strategiche per l'Europa al fine di sostenere la competitività e rafforzare l'autonomia strategica dell'UE mediante investimenti nelle tecnologie critiche con riferimento ai settore, per quanto qui d'interesse, delle tecnologie pulite ed efficienti sotto il profilo delle risorse<sup>233</sup> e delle biotecnologie<sup>234</sup>. Più in particolare, STEP sostiene gli investimenti di piccole e medie imprese (PMI, comprese le start-up), medie imprese (mid-cap) e grandi imprese, oltre che università, organizzazioni di ricerca e tecnologia, organizzazioni senza scopo di lucro ed enti pubblici<sup>235</sup>.

I sopra esposti regolamenti vanno ricondotti nel novero delle misure adottate in attuazione delle *Clean Industrial Deal* (CID), ossia il Patto per l'industria pulita, pubblicato dalla Commissione europea il 26 febbraio 2025 e volto a trasformare la decarbonizzazione in un potente motore di crescita per le industrie europee, così da renderle più competitive<sup>236</sup>. Il Patto, rivolto principalmente ai settori e alle industrie ad alta intensità energetica, punta ad accelerare i processi di elettrificazioni favorendo lo sviluppo di energie pulite, supportare il mercato interno dell'energia con interconnessioni fisiche e incentivare la diffusione di misure per l'efficienza energetica<sup>237</sup>.

Più nel dettaglio, il *Clean Industrial Deal* prevede investimenti e incentivi per oltre 100 miliardi di euro da ripartirsi avuto riguardo:

- all'adozione di un nuovo quadro di aiuti di stato;
- ad un maggior impegno nel Fondo per l'Innovazione e la proposta di una Banca per la Decarbonizzazione Industriale;

---

(UE) 2021/1060, (UE) 2021/523, (UE) 2021/695, (UE) 2021/697 e (UE) 2021/241, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/795/oj?locale=it>.

<sup>233</sup> Esse comprendono un'ampia gamma di innovazioni, tra cui l'energia rinnovabile, l'elettricità e lo stoccaggio del calore, le pompe di calore, le reti elettriche, i combustibili alternativi sostenibili, la cattura e lo stoccaggio del carbonio, l'efficienza energetica, l'idrogeno, la purificazione dell'acqua, i materiali avanzati e l'estrazione e la lavorazione sostenibili di materie prime critiche

<sup>234</sup> Esse implicano l'uso della scienza e della tecnologia per modificare gli organismi viventi e i materiali allo scopo di produrre conoscenza, beni e servizi. Ciò include biomolecole, prodotti farmaceutici, tecnologie mediche e biotecnologie agricole. La biotecnologia e la bio-produzione sono essenziali per la modernizzazione di settori quali la sanità e la farmaceutica, l'agricoltura e la bioeconomia.

<sup>235</sup> *L'iniziativa STEP*, consultabile al seguente link <https://politichecoesione.governo.it/it/piattaforma-per-le-tecnologie-strategiche-per-leuropa-step/>.

<sup>236</sup> *Patto per l'industria pulita*, consultabile al seguente link [https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/clean-industrial-deal\\_it](https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/clean-industrial-deal_it).

<sup>237</sup> Mauro Bellini, *Clean Industrial Deal: 100 MLD per competitività e decarbonizzazione*, in [www.esg360.it](http://www.esg360.it), 15 marzo 2026, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/industria-4-0/clean-industry-deal-100-mld-per-competitivita-e-decarbonizzazione/>.

- alla progettazione e al lancio di un bando nell'ambito di Horizon Europe<sup>238</sup>;
- alla revisione del Regolamento InvestEU finalizzato ad aumentare il supporto finanziario di InvestEU in tecnologie pulite, mobilità pulita e riduzione dei rifiuti<sup>239</sup>.

Del resto, come autorevolmente osservato, la transizione ecologica delle attività produttive nonché il mutamento degli stessi comportamenti dei contribuenti nelle loro vesti sia di operatori economici che di semplici consumatori necessita di nuovi investimenti ovvero di costi nuovi per tipologia di bene/servizio da acquistare, sia esso bene merce o bene strumentale<sup>240</sup>, non potendo l'imposizione fiscale *ex se* garantire il concreto raggiungimento degli obiettivi ambientali prefissati sia in ambito sovranazionale che interno.

Invero, se la prospettiva è quella di una fiscalità incentrata sull'oggetto della produzione e le sue modalità, l'iniziativa economica può conformarsi al principio della sostenibilità non solo mediante misure impositive e interdittive ma sono necessarie anche misure propositive, secondo la c.d. *nudge regulation*<sup>241</sup>.

Detto in altri termini, colpire con un prelievo fiscale le attività dannose dal punto di vista ambientale non è sufficiente ad orientare il mercato ma crea, di per sé, solo un costo che le imprese possono agevolmente trasferire sul consumatore finale, non essendovi neppure alcuna garanzia che l'entrata pubblica conseguente venga destinata alla riparazione del danno ambientale cagionato dall'attività svolta<sup>242</sup>.

L'esperienza più recente ha, infatti, mostrato che raramente le risorse ricavate dalle c.d. *earmarked environmental taxes* sono state impiegate per sostenere i costi

---

<sup>238</sup> Horizon Europe è un programma dell'Unione europea di sostegno della ricerca scientifica che succede al programma Horizon 2020 e ai precedenti programmi quadro per la ricerca e lo sviluppo tecnologico.

<sup>239</sup> Mauro Bellini, *Clean Industrial Deal: 100 MLD per competitività e decarbonizzazione*, cit.

<sup>240</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 58 ss.

<sup>241</sup> *Ivi*, p. 68; Francesco de Leonardis, *Lo Stato Ecologico*, Giappichelli, Torino, 2023, pp. 177 e ss. il quale propone interventi del legislatore in tre "momenti" o fasi: quello della "determinazione dei requisiti tecnici", quella della previsione delle "misure", tra cui anche quelle fiscali, quella del "control" in cui si verifica il rispetto degli standard e del raggiungimento degli obiettivi.

<sup>242</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Giappichelli, cit., pp. 29-34. L'Autore rileva che «L'indagine concreta all'interno del bilancio statale dimostra come il tributo applicato sulla base del principio chi inquina paga non è mai di fatto destinato (né suscettibile di una rendicontazione annuale ex post) al risanamento né a coprire eventuali minori entrate derivanti da regimi fiscali agevolativi per le attività green. È quindi, evidente in concreto la relativa (in)utilità di tali scelte intese a internalizzare il danno ambientale nella misura del tributo anche in assenza, al momento, di un effettivo controllo della destinazione del gettito».

ambientali o quelli della transizione verso la sostenibilità ambientale delle attività economiche<sup>243</sup>.

Non a caso il *Green Deal*, che ha espressamente definito la materia fiscale lo strumento privilegiato per l'attuazione degli obiettivi di politica ambientale, nel rilevare che è necessario ai fini di una crescita economica ecosostenibile attuare «riforme fiscali ben congegnate» idonee alla transizione, ha rinviato anche alla materia degli aiuti di Stato<sup>244</sup>.

### **2.2.1 La direttiva sulla tassazione dell'energia e i limiti alle accise nazionali**

Un primo ambito in cui emerge con particolare evidenza l'influenza del diritto dell'Unione europea è quello della tassazione energetica.

La direttiva 2003/96/CE rappresenta, infatti, il principale strumento normativo di coordinamento delle accise sui prodotti energetici e sull'elettricità, stabilendo livelli minimi di imposizione e criteri comuni di tassazione applicabili negli ordinamenti degli Stati membri<sup>245</sup>.

Adottata sulla base dell'art. 113 TFUE, la direttiva nasce con finalità di armonizzazione del mercato interno ma ha progressivamente assunto una rilevanza anche nella prospettiva della transizione ecologica.

---

<sup>243</sup> *Ivi*, p. 34.

<sup>244</sup> Comunicazione della Commissione europea dell'11 dicembre 2019, n. 640, par. 2.2.2 ove viene rilevato che la transizione giusta può essere realizzata solo inviando i giusti segnali di prezzo e incentivando i produttori, gli utenti ed i consumatori ad assumere comportamenti sostenibili; Rossella Miceli, *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*, in *Studi Tributari Europei*, 11, 2021.

<sup>245</sup> Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in G.U. 283 del 31 ottobre 2003, consultabile anche al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/96/oj/ita>. La direttiva ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2004, la direttiva 92/81/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali e la direttiva 92/82/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali.

Più in particolare, la direttiva realizza una forma di armonizzazione “minima”<sup>246</sup>, fissando standard comuni che ogni Paese membro è chiamato ad osservare<sup>247</sup>. L’effetto principale della direttiva era quello di limitare la discrezionalità fiscale dei singoli Stati, imponendo loro il rispetto di soglie minime di tassazione, limitando la possibilità di differenziare il trattamento fiscale di prodotti energetici simili, al fine di prevenire fenomeni di concorrenza fiscale distortiva<sup>248</sup>. Ma la direttiva aveva anche lo scopo di permettere agli Stati membri di utilizzare la politica fiscale a sostegno della politica ambientale, tenendo fede agli impegni internazionali assunti con il Protocollo di Kyoto<sup>249</sup>.

Come già accennato, la direttiva consente agli Stati membri di derogare alle disposizioni ivi contenute, prevedendo esenzioni e riduzioni di imposta per specifici settori o usi energetici, tra cui quelli industriali ad alta intensità energetica, generando rilevanti criticità sul piano ambientale<sup>250</sup>.

In particolare, l’esistenza di ampie esenzioni o aliquote ridotte ha contribuito a mantenere artificialmente bassi i costi di alcune fonti energetiche ad alto impatto climatico, riducendo la capacità della leva fiscale di orientare i comportamenti economici verso modelli produttivi sostenibili<sup>251</sup>. Ciò ha evidenziato una tensione strutturale tra

---

<sup>246</sup> L’art. 5 della Direttiva 2003/96/CE dispone che:

«Gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, aliquote d’imposta differenziate a condizione che dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva e siano compatibili con il diritto comunitario, nei seguenti casi:

- quando le aliquote differenziate sono direttamente connesse con la qualità del prodotto,
- quando le aliquote differenziate dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento,
- per i seguenti usi: trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze,
- tra uso commerciale e non commerciale, per i prodotti energetici e l’elettricità di cui agli articoli 9 e 10».

<sup>247</sup> L’art. 4 della Direttiva 2003/96/CE dispone che:

«1. I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all’elettricità di cui all’articolo 2 non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva.

2. Ai fini della presente direttiva si intende per «livello di tassazione» l’onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l’IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all’atto dell’immissione in consumo».

<sup>248</sup> Sarah Supino, *Tassazione dei prodotti energetici e politiche ambientali dell’Unione Europea: le recenti proposte di modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzate dalla Commissione e approvate dal Consiglio UE, sono in linea con le ultime indicazioni dell’OCSE in materia di fiscalità energetica*, in *Fiscalità dell’energia*, 4, 2020, ove viene osservato che l’armonizzazione della tassazione dell’energia attraverso la DTE aveva lo scopo prioritario di evitare gli effetti dannosi della concorrenza fiscale nel mercato energetico tra gli Stati membri, rafforzare il mercato interno e prevenire la delocalizzazione dei consumatori di energia (in particolare le imprese) negli Stati con regimi fiscali più vantaggiosi, in un momento in cui molti Paesi stavano rivedendo le politiche fiscali interne in materia energetica.

<sup>249</sup> *Ibidem*.

<sup>250</sup> *Ibidem*.

<sup>251</sup> Cfr., sul punto, Commissione europea, COM (2011) 169, Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti

obiettivi di competitività economica e finalità di decarbonizzazione, particolarmente evidente nei settori industriali maggiormente esposti alla concorrenza internazionale.

La crescente centralità delle politiche climatiche europee ha reso le suddette criticità sempre più evidenti, palesando la necessità di una revisione della direttiva in chiave prevalentemente ecologica.

Più in particolare, risale al 2011 il più significativo tentativo da parte della Commissione europea di aggiornamento della direttiva, avendo essa proposto di modificarne il campo di applicazione e la struttura anche al fine di modulare la tassazione dei prodotti energetici in ragione non già del loro volume, bensì del loro contenuto energetico e delle loro emissioni di CO<sub>2</sub><sup>252</sup>.

La Commissione ha sottolineato, nella suddetta proposta, che la tassazione dei prodotti energetici, oltre che dall'esigenza di generare introiti, è stata, infatti, emanata in ragione dalla necessità di influenzare il comportamento dei consumatori, spingendoli a fare un uso più efficiente dell'energia e a scegliere fonti energetiche più "pulite", evidenziando che il segnale del prezzo introdotto dalla direttiva sulla tassazione dell'energia con i suoi livelli minimi di imposizione non è adeguatamente correlato alla necessità di combattere i cambiamenti climatici e indipendentemente dal fatto che, in casi particolari, la limitazione delle emissioni di CO<sub>2</sub> sia assicurata tramite il sistema ETS, portando ad una sovrapposizione dei meccanismi in alcuni casi e in altri alla totale assenza di misure<sup>253</sup>.

---

energetici e dell'elettricità, del 13 aprile 2011, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011PC0169>.

<sup>252</sup> Sarah Supino, *Tassazione dei prodotti energetici e politiche ambientali dell'Unione Europea: le recenti proposte di modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzate dalla Commissione e approvate dal Consiglio UE, sono in linea con le ultime indicazioni dell'OCSE in materia di fiscalità energetica*, cit., p. 2.

Gli Stati membri non sono riusciti a concordare i principali aspetti politici della proposta che, di conseguenza, la Commissione ha deciso di ritirare nel 2015.

<sup>253</sup> Più in particolare, al punto 4 della proposta è dato leggere quanto segue:

«4. Contesto generale

La proposta è finalizzata ad apportare le modifiche necessarie ad alcune disposizioni di base della direttiva sulla tassazione dell'energia, al fine di assicurare un contributo più uniforme delle imposte sull'energia al raggiungimento degli obiettivi di riduzione del consumo energetico nell'UE e di maggiore ricorso alle energie "pulite". La DTE, nella versione vigente, solleva in particolare i problemi delineati di seguito.

In primo luogo, la direttiva non garantisce il livello di uniformità auspicabile nel trattamento delle fonti energetiche fossili e dell'elettricità. Tenendo conto del contenuto energetico dei vari prodotti, i livelli minimi di imposizione variano in misura considerevole in base al prodotto interessato, con il risultato che alcuni prodotti sono favoriti rispetto agli altri (al carbone viene riservato il trattamento più favorevole). Questo implica anche che alcune imprese sono avvantaggiate rispetto ad altre in base al tipo di energia che utilizzano.

In secondo luogo, il segnale del prezzo introdotto dalla direttiva sulla tassazione dell'energia con i suoi livelli minimi di imposizione non è adeguatamente correlato alla necessità di combattere i cambiamenti

Fallito il suddetto tentativo, la Commissione ha avviato nel 2017 un nuovo procedimento di valutazione della Direttiva e nel 2018 una consultazione pubblica a cui hanno preso parte 150 soggetti tra grandi operatori del mercato, organizzazioni private e autorità pubbliche, all'esito della quale, nel 2019, è stato redatto il documento "Valutazione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità"<sup>254</sup>, condiviso dal Consiglio dell'Unione Europea, il quale ha posto l'accento sugli specifici profili degli aiuti di stato, del potenziale impatto in termini di gettito e dei settori che godono di particolari regimi di esenzione<sup>255</sup>.

Più nel dettaglio, lo studio della Commissione ha evidenziato che la disciplina dettata dalla direttiva in commento è ormai obsoleta e non più in linea

---

climatici. Le disposizioni della direttiva non consentono di assicurare il buon funzionamento del mercato interno nei casi in cui gli Stati membri fanno ricorso alla tassazione legata al CO<sub>2</sub> per ridurre le emissioni. In terzo luogo, nonostante la crescente importanza dei combustibili rinnovabili sul mercato, la DTE prevede un trattamento fiscale basato su norme messe a punto quando tali combustibili erano ancora alternative di nicchia prive di una reale incidenza sul mercato. La tassazione tradizionale dei combustibili rinnovabili si basa sul volume e sull'aliquota applicabile al prodotto fossile sostituito dal prodotto rinnovabile interessato. Il minore contenuto energetico dei combustibili rinnovabili non è tenuto in considerazione; quindi, una medesima aliquota comporta un carico fiscale proporzionalmente maggiore rispetto ai combustibili fossili concorrenti. Gli Stati membri possono correggere questo effetto e, se necessario, compensare le differenze dei costi di produzione solo applicando un trattamento fiscale favorevole in base all'articolo 16 della DTE. Il trattamento fiscale tradizionalmente applicato ai combustibili rinnovabili non è pertanto adeguato alle loro caratteristiche ed eventuali cambiamenti possono avvenire solo sotto forma di esonero facoltativo soggetto a una rigorosa valutazione alla luce delle disposizioni in materia di aiuti di Stato.

In quarto luogo, le imposte sull'energia sono applicate ai sensi della direttiva sulla tassazione dell'energia indipendentemente dal fatto che, in casi particolari, la limitazione delle emissioni di CO<sub>2</sub> sia assicurata tramite il sistema ETS. Ne consegue che i meccanismi previsti dalla normativa UE per limitare le emissioni potrebbero in alcuni casi sovrapporsi e, in altri, essere totalmente assenti. Si tratta in entrambi i casi di situazioni non auspicabili perché danno luogo a una perdita di efficienza in termini di costi e/o a distorsioni del mercato interno».

<sup>254</sup> Cfr. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12153-2019-INIT/en/pdf>.

<sup>255</sup> Sarah Supino, *Tassazione dei prodotti energetici e politiche ambientali dell'Unione Europea: le recenti proposte di modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzate dalla Commissione e approvate dal Consiglio UE, sono in linea con le ultime indicazioni dell'OCSE in materia di fiscalità energetica*, cit., p. 4. Cfr., sul punto, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14608-2019-INIT/it/pdf>. Il Consiglio ha invitato la Commissione ad «aggiornare le disposizioni nella futura proposta, ove opportuno, per garantire che siano praticabili e offrano maggiore certezza e chiarezza nella sua attuazione, tenendo conto in particolare dei seguenti elementi:

- il trattamento da riservare ai biocarburanti e agli altri carburanti alternativi,
- l'applicabilità delle disposizioni in materia di controllo e circolazione a determinati prodotti, come il trattamento dei lubrificanti e dei carburanti di progettazione (i cosiddetti "designer fuel"),
- i nuovi prodotti e le nuove tecnologie energetici,
- i settori pertinenti, quali l'aviazione, tenendo conto delle loro specificità, delle esenzioni esistenti e della loro dimensione internazionale,
- l'incidenza sulle entrate pubbliche,
- le procedure e regole in materia di aiuti di Stato».

con gli attuali obiettivi di politica ambientale dell'UE, sensibilmente diversi rispetto a quelli del 2003, anno di emanazione del provvedimento<sup>256</sup>.

Il sistema delineato riesce solo a raggiungere obiettivi base come la diversificazione delle fonti energetiche o il miglioramento dell'efficienza energetica della produzione e del consumo, non essendo le imposte basate sul contenuto energetico ma sul volume dei prodotti energetici consumati, così discriminando i carburanti rinnovabili a favore dei carburanti convenzionali, in piena contraddizione con le politiche ambientali unionali<sup>257</sup>.

Da ultimo, nel 2021, la Commissione, in attuazione dell'*European Green Deal*, ha presentato il già menzionato pacchetto *Fit for 55* che propone, tra gli altri, la revisione della Direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità<sup>258</sup>.

La proposta di rifusione è fondata, come le precedenti, sulla considerazione che, la direttiva «non risulta più allineata alle politiche attuali dell'UE [né] non garantisce più il buon funzionamento del mercato interno», precisando che «la tassazione svolge un

---

<sup>256</sup> Sarah Supino, *Tassazione dei prodotti energetici e politiche ambientali dell'Unione Europea: le recenti proposte di modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzate dalla Commissione e approvate dal Consiglio UE, sono in linea con le ultime indicazioni dell'OCSE in materia di fiscalità energetica*, cit., p. 4. La DTE, secondo la Commissione, merita, quindi, una profonda rimediazione, anche alla luce del fatto che l'UE e i suoi Stati membri si sono impegnati ad attuare rapidamente e pienamente l'accordo di Parigi del dicembre 2015, nuovo riferimento internazionale in materia di clima (e certamente più attuale del protocollo di Kyoto che, come visto, faceva da sfondo alla DTE al momento della sua entrata in vigore), a contribuire al raggiungimento degli obiettivi di finanziamento sostenibile e a guidare la lotta ai cambiamenti climatici: obiettivi rispetto ai quali la fiscalità è destinata a svolgere un ruolo fondamentale, come evidenziato sempre dalla Commissione nella sua comunicazione del 2018 su un "Pianeta pulito per tutti – Una visione strategica europea a lungo termine per un'economia prospera, moderna, competitiva e neutrale dal punto di vista climatico" (COM(2018) 773 final) e ribadito nella già citata comunicazione della Commissione del 2019.

<sup>257</sup> *Ibidem*. Tra gli aspetti critici della DTE che meritano una riforma, la Commissione annovera anche i seguenti: la direttiva prevede aliquote diverse per elettricità e gas naturale in combinazione con una vasta gamma di esenzioni e riduzioni fiscali, così aumentando la frammentazione del mercato interno; essa copre una parte sempre più ridotta del mix energetico dell'UE, atteso che tecnologie e prodotti sempre nuovi (si pensi a idrogeno, carburanti elettronici, carburanti di origine non biologica) continuano a emergere e ad assumere grande importanza; la medesima tassazione non tiene conto nemmeno delle prestazioni ambientali dei diversi prodotti energetici, determinando un onere fiscale sproporzionatamente elevato per i biocarburanti sostenibili, rispetto ai quali peraltro gli Stati membri applicano proprie classificazioni, diverse di Paese in Paese, con conseguente frammentazione del mercato unico che ostacola la diffusione di biocarburanti avanzati; la direttiva contribuisce in misura molto limitata ai più ampi obiettivi di politica economica, sociale e ambientale dell'UE; in particolare essa, pur essendo parzialmente coerente con gli sforzi politici per promuovere l'energia rinnovabile e l'efficienza energetica, non tiene conto delle politiche di riduzione delle emissioni di gas serra e di altre sostanze inquinanti.

<sup>258</sup> Livia Salvini, *La tassazione dell'energia*, in Aa.Vv., *Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione Europea*, Bardi, Roma, 2022, p. 189.

ruolo diretto nel sostenere la transizione verde inviando i giusti segnali di prezzo e fornendo i giusti incentivi per il consumo e la produzione sostenibili»<sup>259</sup>.

Semplificata l'attuale struttura fiscale, raggruppando i prodotti energetici, usati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento, e l'elettricità in categorie e classificandoli in base alle loro prestazioni ambientali, come definite nell'ambito del *Green Deal* europeo, l'obiettivo è quello di creare una tassazione non più basata sul volume ma sul contenuto energetico, di eliminare gli incentivi a favore dell'uso di combustibili fossili, introducendo una classificazione delle aliquote in base alle prestazioni ambientali dei prodotti tassati e stabilendo una indicizzazione delle aliquote minime, in modo da mantenerle adeguate al mercato, così da garantire l'effettivo perseguimento dei nuovi obiettivi ambientali<sup>260</sup>.

### **2.2.2 Il Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) e le nuove forme di fiscalità ambientale europea**

Un ulteriore recente sviluppo che evidenzia l'evoluzione del ruolo dell'Unione europea nella fiscalità ambientale è rappresentato dal *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM), introdotto nell'ambito del pacchetto "Fit for 55".

Secondo la proposta istitutiva della Commissione, il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere è volto ad «evitare che gli sforzi di riduzione delle emissioni dell'Unione siano compensati da un aumento delle emissioni al di fuori dell'Unione attraverso la delocalizzazione della produzione o un aumento delle importazioni di prodotti a minore intensità di carbonio»<sup>261</sup>.

L'effettiva introduzione del suddetto meccanismo è avvenuta con il Regolamento (UE) 2023/956 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 maggio 2023,

---

<sup>259</sup> Proposta di Direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (rifusione), COM (2021) 563 final, del 14 luglio 2021, consultabile al seguente link [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:1b01af2a-e558-11eb-a1a5-01aa75ed71a1.0004.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:1b01af2a-e558-11eb-a1a5-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF).

<sup>260</sup> Livia Salvini, *La tassazione dell'energia*, cit., p. 192; Alberto Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal COVID-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pp. 791 ss.

<sup>261</sup> Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere, COM (2021) 564 final, del 17 luglio 2021, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0564>.

il quale ha previsto due fasi d'implementazione: una prima fase c.d. transitoria, dalla data di entrata in vigore del Regolamento, il 1° ottobre 2023, fino al 31 dicembre 2025, periodo in cui il tributo non potrà essere applicato alle merci importate ma saranno solo acquisite informazioni sulle quantità dei prodotti in entrata soggetti al CBAM, compresa la valutazione delle emissioni incorporate; la fase definitiva, dal 1° gennaio 2026, ossia di entrata in funzione definitiva dello strumento<sup>262</sup>.

L'obiettivo principale perseguito dal CBAM è senza dubbio quello di contrastare il fenomeno noto come *carbon leakage*, espressione impiegata con riferimento alla pratica attuata dalle aziende produttrici di beni ad alte emissioni che spostano la produzione in aree con politiche e normative climatiche meno restrittive di quelle UE o, anche, abbandonano le produzioni ad alta intensità sul suolo UE per importare quegli stessi beni prodotti in altri Paesi<sup>263</sup>.

Il *Carbon Border Adjustment Mechanism* è stato, infatti, definito come «uno strumento politico globale che impone un prezzo al carbonio sui beni importati al di fuori dell'UE in base al carbonio che essi emettono durante la produzione, [...] una tariffa applicata sui beni per garantire che i prodotti dell'UE non siano messi in difficoltà da prodotti più economici e ad alte emissioni provenienti dall'estero»<sup>264</sup>.

Il Regolamento, nel disciplinare l'incorporazione delle emissioni di gas serra nella produzione delle merci di cui all'Allegato A prodotte in Paesi terzi ed esportate negli Stati membri, vuole orientare la scelta del partner commerciale dell'operatore IVA e/o la (ri)localizzazione extracomunitaria dei siti produttivi verso soggetti e/o Stati impegnati nella transizione ecologica e nell'attuazione di disposizioni emanate al fine di raggiungere la c.d. neutralità climatica, ossia aventi obiettivi e norme coincidenti con quelle dell'Unione<sup>265</sup>.

La struttura del meccanismo riflette, quindi, l'esigenza di garantire condizioni di concorrenza eque tra operatori europei soggetti al sistema ETS e produttori extra-UE non

---

<sup>262</sup> *CBAM – Carbon Border Adjustment Mechanism*, consultabile al seguente link <https://www.adm.gov.it/portale/cbam-carbon-border-adjustment-mechanism>.

<sup>263</sup> Mauro Bellini, *Carbon tax o ricerca di un prezzo equo per le emissioni: che cos'è il Carbon Border Adjustment Mechanism*, *CBAM*, cit.

<sup>264</sup> Valentina Francesconi, *Il regolamento CBAM, guida alla conformità nell'UE*, in *Finanza e Gestione*, 15 luglio 2025, consultabile al seguente link <https://www.wolterskluwer.com/it-it/expert-insights/carbon-border-adjustment-mechanism>.

<sup>265</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 93.

sottoposti ad analoghi vincoli ambientali, integrando il sistema europeo di scambio delle quote di emissione<sup>266</sup>, al fine anche di evitare che le ambiziose politiche climatiche dell'UE possano tradursi in svantaggi competitivi per le imprese che operano nell'ambito dell'Unione o determinare il mero spostamento geografico delle emissioni<sup>267</sup>.

Ma il CBAM persegue la finalità sopra spiegata in modo diverso dal sistema ETS, che, basato sul principio del *cap-and-trade*, è volto ad istituire un mercato delle emissioni di carbonio prevedendo un tetto di utilizzo: in quanto governato dalle regole del mercato il sistema ETS è, quindi, capace di orientare il comportamento degli operatori laddove il costo del diritto all'emissioni sia più alto di quello per ridurle attraverso investimenti *green oriented*, mentre il CBAM orienta la scelta del partner e induce i produttori non comunitari alla transizione ecologica e alla sostenibilità ambientale<sup>268</sup>.

La misura, come affermato nel Considerando n. 1 del Regolamento, vuole, quindi, prevenire il c.d. inquinamento gratuito, operando solo indirettamente nello Stato di importazione dato che la produzione *non green oriented* cui essa è rivolta ha luogo all'estero e potrebbe anche proseguire a seguito del pagamento del “prezzo”<sup>269</sup>.

Secondo quanto dal Regolamento all'art. 5, l'importatore<sup>270</sup> stabilito in uno Stato membro, prima di importare le merci nel territorio doganale dell'UE, deve chiedere e ottenere la qualifica di dichiarante CBAM<sup>271</sup>, ottenuta la quale potrà acquistare il

---

<sup>266</sup> Valentina Francesconi, *Il regolamento CBAM, guida alla conformità nell'UE*, cit. L'Autrice evidenzia che CBAM è pensato per integrare e rafforzare l'Emissions Trading System (EU ETS), il sistema cap-and-trade dell'UE che regola le emissioni di carbonio delle aziende europee. Nell'ambito dell'Emissions Trading System dell'UE, le aziende acquisiscono quote di emissione attraverso sovvenzioni o acquisti. Le quote acquistate da un'azienda determinano la quantità di gas regolamentati che può emettere. Il CBAM utilizza un approccio simile, ma applica la sua tassa sul carbonio alle importazioni provenienti da paesi extra UE che entrano nell'UE, mentre l'EU ETS si applica alle merci intracomunitarie.

In sintesi, il CBAM riguarda le importazioni, mentre l'EU ETS opera a livello interno.

<sup>267</sup> *Ibidem*.

<sup>268</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 93.

<sup>269</sup> *Ivi*, p. 94.

<sup>270</sup> L'art. 3 del Regolamento (UE) 2023/956 definisce l'importatore come «la persona che presenta una dichiarazione doganale di immissione in libera pratica di merci a proprio nome e per proprio conto o, se la dichiarazione doganale è presentata da un rappresentante doganale indiretto in conformità dell'articolo 18 del regolamento (UE) n. 952/2013, la persona per conto della quale tale dichiarazione è presentata»

<sup>271</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 96, ove l'Autore evidenzia che la concessione della qualifica di “dichiarante CBAM” è disposta dalla singola autorità competente dello stato dell'importatore e, comunque, vale per tutti gli altri Stati membri. nella domanda di autorizzazione l'importatore debba anche certificare il suo pedigree fiscale ovvero di non essere destinatario “di un ordine di riscossione pendente per debiti fiscali nazionali”, di non aver commesso “violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale (...)” e di avere una “capacità finanziaria e operativa” al fine di adempiere agli obblighi derivanti dal regolamento; senza dubbio dovrebbe escludersi che la pendenza di una procedura di riscossione non definitiva possa avere qualche effetto preclusivo ma

certificato CBAM, ossia «un certificato in formato elettronico corrispondente a una tonnellata di emissioni di CO<sub>2</sub> incorporate nelle merci»<sup>272</sup>.

Ai sensi dell'art. 6, una volta l'anno l'importatore dovrà presentare una dichiarazione relativa all'anno civile precedente, in cui dovrà indicare: «le emissioni totali incorporate nelle merci [...] espresse in tonnellate di emissioni di CO<sub>2</sub> e per megawatt ora di energia elettrica [e] «il numero totale di certificati CBAM da restituire corrispondenti alle emissioni incorporate totali» allegando la relazione sulle emissioni incorporate fatta dal verificatore accreditato<sup>273</sup>, al netto di eventuali riduzioni dei certificati da restituire in ragione dell'eventuale effettivo pagamento del prezzo del carbonio nello Stato dell'esportatore<sup>274</sup>.

Oltre a mettere in evidenza il sempre più frequente ricorso da parte dell'UE a strumenti economici ibridi, l'introduzione del *Carbon Border Adjustment Mechanism* assume rilievo anche sotto il profilo della sovranità fiscale europea, inserendosi nel dibattito relativo alla creazione di nuove risorse proprie dell'Unione. La possibilità di destinare i proventi derivanti dal CBAM al bilancio europeo rafforza, infatti, l'idea di una progressiva autonomizzazione finanziaria dell'Unione, alimentando la riflessione dottrinale sulla transizione da un sistema fondato prevalentemente su contributi nazionali a uno caratterizzato da entrate di natura più propriamente sovranazionale.

Ma, di certo, l'introduzione del meccanismo contribuisce a rafforzare la dimensione esterna della fiscalità ambientale europea. Attraverso il CBAM, infatti, l'Unione esercita un'influenza indiretta anche sulle politiche ambientali dei Paesi terzi, incentivando l'adozione di standard climatici più elevati al fine di evitare oneri aggiuntivi sulle esportazioni verso il mercato europeo.

Più nel dettaglio, il sistema del CBAM è stato, infatti, definito uno strumento multifunzionale, emergendo, dalla sua analisi, funzioni regolatorie, programmatiche, di politica commerciale, industriale ed ambientale, analogamente al sistema ETS<sup>275</sup>.

---

resta la perplessità sulle conseguenze di una certificazione dell'accertamento di violazioni della normativa tributaria/doganale sub iudice.

<sup>272</sup> Art. 3 del Regolamento (UE) 2023/956.

<sup>273</sup> Artt. 6 e 8 del Regolamento (UE) 2023/956.

<sup>274</sup> Art. 9 del Regolamento (UE) 2023/956.

<sup>275</sup> Lorenzo Del Federico, *Il Carbon Border Adjustment Mechanism è entrato in vigore*, in *Tax News*, 8 luglio 2024, consultabile al seguente link [https://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view\\_html?id\\_evidenza=616](https://www.taxnews.it/Tool/Evidenza/Single/view_html?id_evidenza=616).

Il CBAM, richiedendo agli importatori dell'UE di rendicontare e pagare le emissioni di gas serra associate a specifici beni ad alta intensità di carbonio, tra cui acciaio, alluminio, cemento, fertilizzanti, elettricità e idrogeno, deve di certo essere qualificato anche come un meccanismo di responsabilità climatica con implicazioni di vasta portata per le catene di fornitura, le strategie di approvvigionamento e la rendicontazione ESG. Le aziende che importano i prodotti interessati nell'UE, infatti, dovranno tenere traccia delle emissioni di CO<sub>2</sub> a livello di prodotto, coordinarsi con i fornitori di tutto il mondo e creare sistemi interni per la gestione dei dati e la conformità alle normative<sup>276</sup>.

Ma, il prelievo CBAM, a differenza dell'ETS, esprime una significativa funzione tributaria concorrente con quella ambientale, tanto da essere stato definito – seppur provvisoriamente, considerato che la disciplina non è ancora ben definita, dato che la fase provvisoria è terminata da poco<sup>277</sup> – una *carbon tax* gravante sulle importazioni, avente natura di prestazione patrimoniale imposta caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese e, di conseguenza, riconducibile all'area dei tributi ambientali, giustificati dal principio chi inquina paga<sup>278</sup>.

Del resto, il sistema prevede una prestazione patrimoniale, ossia l'obbligo di pagamento di una somma pari al valore del certificato CBAM, rispetto al cui presupposto emergono circostanze oggettive di natura ambientale riferibili al profilo soggettivo dell'esportatore ed oggettive della merce/modalità di produzione nello Stato estero e la ricostruzione più corretta, per quanto innovativa, sarebbe quella volta a riconoscere al CBAM natura di tributo ambientale in senso proprio, con presupposto la *negativa carbon footprint* del produttore<sup>279</sup>.

---

<sup>276</sup> *Delucidazioni sul CBAM: che cos'è il meccanismo di adeguamento del mercato del carbonio alle frontiere UE?*, consultabile al seguente link <https://ecovadis.com/it/regulations/carbon-border-adjustment-mechanism-cbam/>.

<sup>277</sup> L'iniziale ed attuale fase transitoria ha consentito all'Unione di porre in secondo piano le tematiche tipiche della fase attuativa dei tributi.

<sup>278</sup> Lorenzo Del Federico, *Il Carbon Border Adjustment Mechanism è entrato in vigore*, cit.

<sup>279</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 98-99.

### 2.2.3 Considerazioni conclusive

L'intensificazione delle politiche climatiche europee ha, com'è evidente, riaperto il dibattito sui limiti dell'armonizzazione tributaria, evidenziando una crescente tensione tra l'urgenza della transizione ecologica e l'assetto istituzionale dell'Unione.

Le iniziative connesse al *Green Deal* europeo e alla progressiva introduzione di nuove risorse proprie dell'Unione testimoniano, infatti, un progressivo spostamento verso strumenti caratterizzati da una dimensione fiscale o parafiscale sempre più marcata e una trasformazione qualitativa delle modalità di intervento dell'Unione, sempre meno ancorate a modelli di integrazione puramente regolatoria e sempre più orientate verso forme di intervento economico dotate di effetti assimilabili a quelli fiscali, capaci di incidere direttamente sui comportamenti degli operatori economici.

La fiscalità ambientale, del resto, rappresenta uno dei principali laboratori di evoluzione dell'integrazione europea: l'interazione tra obiettivi climatici ambiziosi e limiti strutturali dell'armonizzazione fiscale sta, infatti, favorendo l'emersione di modelli di *governance* multilivello, nei quali strumenti fiscali nazionali, meccanismi regolatori europei e vincoli derivanti dal diritto primario operano in modo sempre più interconnesso<sup>280</sup>. Ne deriva un quadro in cui l'integrazione fiscale non procede attraverso un trasferimento lineare di competenze, ma mediante processi gradualisti di coordinamento funzionale e convergenza regolatoria, capaci di produrre effetti sostanziali anche in assenza di una piena potestà impositiva europea.

Ma l'emergere di strumenti ibridi, collocati al confine tra regolazione economica e fiscalità, suggerisce una progressiva ridefinizione delle categorie tradizionali del diritto tributario europeo, mettendo in discussione la dicotomia tra integrazione negativa e integrazione positiva.

Allo stesso tempo, l'intensificazione delle politiche climatiche europee ha reso sempre più evidente il divario tra l'ampiezza degli obiettivi perseguiti dall'Unione e gli strumenti giuridici a sua disposizione. L'urgenza della transizione ecologica necessita, infatti, di interventi rapidi, coordinati e strutturali, difficilmente compatibili con un assetto decisionale ancora fortemente condizionato dalla regola dell'unanimità e dall'assenza di una competenza fiscale generale dell'UE.

---

<sup>280</sup>*Ivi*, p. 110.

Del resto, il sistema fiscale se adeguatamente strutturato potrebbe creare un nuovo mercato, caratterizzato da nuovi comportamenti economici, e svolgere un ruolo fondamentale nelle c.d. *mission-oriented policies* come quella ambientale, potendo l'uso della tassazione non essere più limitato a finalità meramente incentivanti o disincentivanti ma ambire ad una dimensione più ampia e stabile, fondata su di una discriminazione qualitativa del prelievo<sup>281</sup>.

In ragione tanto delle modifiche costituzionali che hanno interessato l'ordinamento italiano quanto del *Dreen Deal* europeo e delle iniziative, anche legislative, che ne sono conseguite, parte della dottrina ritiene sia giunto il momento per il legislatore di intervenire anche in ambito tributario, soprattutto in ragione della comprovata inefficienza dei diversi approcci e interventi adottati per far fronte alle problematiche ambientali.

Gli artt. 9 e 41 Cost., così come riformati, consentono, del resto, secondo autorevole dottrina, di «ripensare i modelli impositivi», muovendo verso «una dimensione ecocentrica del prelievo», ritenendo che possa operarsi una differenziazione qualificata in ragione della sostenibilità ambientale quale presupposto del prelievo<sup>282</sup>.

Una prima possibilità sarebbe quella di introdurre un tributo *ad hoc* o prevedere un'addizionale ad un'imposta già esistente finalizzati a tassare forme di ricchezza derivanti da comportamenti dannosi per l'ambiente, così da rendere il principio “chi inquina paga” da giustificazione della funzione extrafiscale dei tributi fondamento di una differenziazione del prelievo in ragione di una particolare manifestazione della capacità contributiva<sup>283</sup>.

---

<sup>281</sup> *Ibidem*.

<sup>282</sup> *Ivi*, pp. 46-47; Antonio Uricchio, *Capacità contributiva e “agenda” del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, cit., il quale sottolinea come i novellati articoli costituzionali consentano “di ripensare i modelli impositivi” verso “una dimensione ecocentrica del prelievo” valorizzando la finalità extrafiscale senza però trascurare la possibilità che un tributo ambientale che valorizzi l'impatto ambientale anche virtuoso possa “esprimere una sorta di “capacità contributiva qualificata” consistente nel risparmio, pur se futuro ed eventuale, di spesa pubblica, generando esternalità positive”. Susanna Cannizzaro, *Ambiente, paesaggio e beni culturali quali beni comuni, responsabilità delle imprese e funzione fiscale*, in AA.VV., *Finanza pubblica e misure tributarie*, Giappichelli, Torino, 2019, pp. 509 e ss., con particolare riguardo all'Iva, condivide la necessità di un regime dedicato alle operazioni di “soggetti economici che operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti” dell'ambiente. Vedi, sul punto, anche Antonio Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017.

<sup>283</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 47.

Del resto, come autorevolmente osservato, allo stato vi è una palese iniquità nel trattamento fiscale delle imprese che hanno assunto e assumono comportamenti virtuosi dal punto di vista ambientale, anche in forza della normativa eurounitaria in materia, e che, quindi, garantiscono un beneficio collettivo, rispetto alle imprese che continuano a svolgere attività inquinanti<sup>284</sup>. Entrambe, infatti, a parità di reddito di impresa netto imponibile devono pagare le medesime imposte, ancorché i costi che le imprese virtuose sono chiamate ad affrontare la transizione siano diversi e maggiori rispetto a quelli delle imprese non impegnate nella transizione<sup>285</sup>.

Viene richiamata, a sostegno della suddetta soluzione, una recente pronuncia della Corte costituzionale che, investita della relativa questione di legittimità costituzionale, ha dichiarato la c.d. *sugar tax* costituzionalmente legittima<sup>286</sup>. Più in particolare, con ordinanza n. 4 del 2023, il TAR Lazio aveva sollevato una questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 1, commi 661-667, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ritenendo che l'introduzione della *sugar tax* violasse il principio di uguaglianza tributaria in quanto riguardante solo alcune bevande analcoliche e non fosse sorretto da alcuna obiettiva giustificazione<sup>287</sup>. La Corte ha, nel dichiarare la non fondatezza della questione, affermato che il legislatore ha operato una scelta che non può ritenersi né arbitraria né irragionevole, richiamando la relazione illustrativa della legge oggetto di sindacato, ove è stato evidenziato che l'imposta trova fondamento nell'invito avanzato dall'OMS nel suo Rapporto del 2015<sup>288</sup> e nell'esigenza di natura sociale di non aggravare eccessivamente il sistema sanitario nazionale<sup>289</sup>.

Il principio affermato dalla Corte nella predetta sentenza che, nell'affermare la legittimità costituzionale della *sugar tax*, ha richiamato la sua finalità extrafiscale, precisamente disponendo

---

<sup>284</sup> *Ivi*, p. 46.

<sup>285</sup> *Ivi*, pp. 46-47.

<sup>286</sup> *Ivi*, p. 48.

<sup>287</sup> Corte cost., 7 febbraio 2024, n. 49, con nota di Simone Barbareschi, in *Nomos*, 1, 2024.

<sup>288</sup> Nel rapporto dell'OMS è dato leggere: «giustificazione dell'introduzione della imposta sulle bevande analcoliche edulcorate discende dalla attitudine delle stesse, per la loro particolare composizione, a provocare diabete, obesità e altre patologie non trasmissibili: attitudine puntualmente attestata da studi scientifici riversati in raccomandazioni di organismi internazionali specificamente volti a suggerire l'imposizione fiscale sulle medesime bevande». A parere della Corte la suddetta «giustificazione scientifica risulta [...] sufficiente a impedire che i prospettati profili di omogeneità, rispetto alle citate bevande, di altri prodotti alimentari edulcorati raggiungano una soglia di evidenza tale da rendere arbitraria, e quindi irragionevolmente discriminatoria, la scelta impositiva del legislatore».

<sup>289</sup> Corte cost., 7 febbraio 2024, n. 49, cit.

L'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate, la cui istituzione è prevista dal censurato comma 661 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, rientra nel novero dei tributi indiretti sulla produzione e sul consumo di certi beni, contraddistinti da una prevalente finalità extrafiscale, che, nella specie, è individuata nel contrasto di condotte – dei singoli e delle imprese – incidenti negativamente sulla salute.

Tale finalità è perseguita mediante il disincentivo della commercializzazione e del consumo di specifici prodotti ritenuti dannosi appunto per la salute, il cui eccessivo utilizzo può, pertanto, generare anche un aggravio di spesa pubblica, connesso alla conseguente necessità di assicurare appropriate cure attraverso il Servizio sanitario nazionale<sup>290</sup>.

apre la strada ad una distinzione anche in ambito ambientale, a condizione che il *discrimen* sia ragionevole e non arbitrario<sup>291</sup>. Più in particolare, la fattispecie tributaria deve essere particolarmente analitica nell'individuazione del presupposto impositivo, avuto particolare riguardo alla tipizzazione del fatto, atto o attività, anche mediante il rinvio, come avvenuto nel caso della *sugar tax*, a norme che disciplinano la materia dal punto di vista tecnico-scientifico<sup>292</sup>.

Appare utile richiamare una più risalente pronuncia della medesima Corte, ossia la sentenza n. 10 del 2015, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato fondata la questione di legittimità sollevata con riferimento alla c.d. *Robin Hood Tax*, ossia della addizionale IRES introdotta dall'art. 81, del d.l. n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2008<sup>293</sup>, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.<sup>294</sup>. Ancorché la Consulta abbia riconosciuto la fondatezza della questione sollevata, ha ammesso la possibilità di una «modulazione del sistema impositivo per settori produttivi», purché la distinzione tra i soggetti sia adeguatamente giustificata sulla base di motivi di politica economica e redistributiva» e, in ogni caso, qualora vi siano elementi

---

<sup>290</sup> *Ibidem*.

<sup>291</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 49.

<sup>292</sup> *Ibidem*.

<sup>293</sup> In ragione dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico, era stata disposta la maggiorazione, a tempo illimitato, dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società per i soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi. Vedi, sul punto, Marta Picchi, *Tutela dei diritti sociali e rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio: la Corte costituzionale chiede al legislatore di motivare*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3, 2017.

<sup>294</sup> Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10.

obiettivi idonei a giustificare la sussistenza di una peculiare capacità contributiva di un determinato settore produttivo rispetto ad un altro<sup>295</sup>.

La Corte di Giustizia, dal canto suo, ha fornito un significativo contributo nell'istituzione di una tassa fondata su ragioni di politica ambientale, chiarendo, con specifico riferimento alla direttiva 2003/96/CE, che occorre che l'elemento ambientale, ossia la fonte di produzione, rientri nel presupposto impositivo e che il gettito abbia una destinazione ambientale vincolata o che il prelievo sia capace di orientare le scelte degli operatori economici e dei consumatori in senso favorevole all'ambiente<sup>296</sup>.

Potrebbe, quindi, pensarsi di costruire il presupposto impositivo avuto riguardo alla specifica capacità contributiva dell'attività inquinante o non sostenibile, «la cui potenzialità economica è ragionevolmente espressiva di una ricchezza diversa da quella propria di quanti siano privi di siffatta connotazione»<sup>297</sup>.

---

<sup>295</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 49; Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10, con nota di Andrea Fedele, *Principio di eguaglianza ed apprezzamento delle "diverse situazioni dei contribuenti" in tema di legittimità costituzionale della c.d. "Robin Hood Tax"*, in *Riv. dir. trib.*, XXV, 2015.

<sup>296</sup> Corte Giust., 22 giugno 2023, caso C-833/21, Endesa Generación, ove è dato leggere «Una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità soddisfa la condizione contenuta in tale disposizione, secondo cui l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale», qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente».

<sup>297</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 50-51. L'Autore rileva che «Il prelievo verrebbe, così, collegato all'utilità negativa dell'attività inquinante nella dimensione delle spese pubbliche da essa causate e, quindi, a un indice in cui la ricchezza andrebbe tassata in ragione delle conseguenze negative sulla finanza pubblica».



## CAPITOLO III

### LE PRINCIPALI IMPOSTE AMBIENTALI

#### 3.1 Gli strumenti di *carbon pricing*

Al fine di comprendere a pieno la finalità degli strumenti di *carbon pricing* pare opportuno indagarne, seppur brevemente, l'origine.

Il riscaldamento globale e il cambiamento climatico sono al centro dell'agenda politica ed economica mondiale già da tempo.

Invero, già nel 1997, con il primo accordo internazionale sul clima, meglio noto come Protocollo di Kyoto, venne imposto agli Stati firmatari l'obbligo di ridurre o limitare le emissioni di gas serra del 5% rispetto ai livelli del 1990, durante il primo periodo di adempimento, ossia dal 2008 al 2012, scaduto il quale l'impegno è stato prorogato fino al 2020, con l'obiettivo di ridurre le emissioni di almeno il 18% rispetto al 1990<sup>298</sup>. Più di recente, nel 2015, con l'Accordo di Parigi i 195 Stati firmatari hanno assunto l'obbligo di ridurre la produzione di anidride carbonica al fine di limitare l'innalzamento della temperatura a 1.5°C<sup>299</sup>.

L'Unione Europea nel 2021 ha reso la neutralità climatica giuridicamente vincolante per i suoi membri, fissando l'obiettivo di riduzione delle emissioni di gas serra del 55% rispetto ai livelli del 1990 entro il 2030, del 90% entro il 2040, fino ad azzerarle entro il 2050<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> Claudia Costa, *Protocollo di Kyoto: cos'è, come nasce e cosa prevede*, in [www.esg360.it](http://www.esg360.it), 18 febbraio 2025, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/environmental/protocollo-di-kyoto-cose-come-nasce-e-cosa-prevede/>.

<sup>299</sup> Veronica Balocco, *Accordo sul clima di Parigi: che cos'è, cosa chiede, come sta evolvendo*, in [www.esg360.it](http://www.esg360.it), 4 febbraio 2025, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/normative-e-compliance/accordo-sul-clima-di-parigi-che-cose-cosa-chiede-come-sta-evolvendo/>. L'accordo è stato negoziato dai 197 Stati membri della Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (Unfccc) ed è stato adottato a Le Bourget, vicino a Parigi, il 12 dicembre 2015, in occasione della 21ª sessione della conferenza delle parti (Cop21) dell'Unfccc e dell'11ª sessione della riunione delle parti del protocollo di Kyoto (Cmp11). Gli obiettivi concordati sono i seguenti:

- mantenere l'aumento medio della temperatura mondiale ben al di sotto di 2°C rispetto ai livelli preindustriali come obiettivo a lungo termine;
- puntare a limitare l'aumento a 1,5°C, poiché ciò ridurrebbe in misura significativa i rischi e gli impatti dei cambiamenti climatici;
- fare in modo che le emissioni globali raggiungano il livello massimo al più presto possibile, pur riconoscendo che per i Paesi in via di sviluppo occorrerà più tempo;
- conseguire successivamente rapide riduzioni secondo le migliori conoscenze scientifiche disponibili, in modo da raggiungere un equilibrio tra emissioni e assorbimenti nella seconda metà del secolo.

<sup>300</sup> *Le soluzioni dell'UE per contrastare i cambiamenti climatici*, in *Tematiche. Parlamento europeo*, 30 novembre 2025, consultabile al seguente link

L'OCSE, la Banca Mondiale e il Fondo Monetario Internazionale hanno evidenziato la necessità di quantificare il prezzo del carbonio, ritenendo che la tassazione rappresenti la strategia più efficace per mitigare gli effetti dei cambiamenti climatici<sup>301</sup>.

Invero, sono stati congegnati diversi strumenti di *carbon pricing*, ossia strumenti che consentono di attribuire un valore economico alle emissioni dei gas serra, al fine di incentivarne la riduzione e promuovere la transizione verso sistemi energetici e produttivi più sostenibili<sup>302</sup>, tra cui la *carbon tax*, direttamente legata al prezzo del carbonio nei combustibili fossili, i sistemi di scambio delle quote di emissione e i più recenti meccanismi di adeguamento del carbonio alle frontiere, ossia il *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM). Essi, tutti previsti al fine di ridurre l'inquinamento ambientale, presentano caratteristiche differenti e producono effetti diversi sul sistema economico<sup>303</sup>.

La *carbon tax*, un'imposta applicata alle emissioni di carbonio, costituisce, storicamente, il principale strumento introdotto dalle politiche di *carbon pricing*<sup>304</sup>, il cui più grande vantaggio è legato alla chiarezza: le imprese e i consumatori, conoscendo il costo dei gas serra, possono conformarvi le proprie scelte<sup>305</sup>. Ma, proprio poiché strettamente correlata ai comportamenti assunti a fronte del prezzo attribuito al carbonio, essa non può garantire *ex ante* il raggiungimento di un determinato livello quantitativo di riduzione delle emissioni<sup>306</sup>.

Diversa è la logica che presiede ai sistemi di scambio delle quote di emissione, ove il legislatore determina la quantità complessiva di emissioni consentite, rimettendo

---

<https://www.europarl.europa.eu/topics/it/article/20180703STO07129/le-soluzioni-dell-ue-per-contrastare-i-cambiamenti-climatici>.

<sup>301</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2023, pp. 417-439, consultabile anche al seguente link

[https://ricerca.unich.it/retrieve/bdf8c826-0bba-4963-b161-ad73d4af816f/Del%20Federico\\_Prime%20riflessioni%20sui%20profili%20tributari%20del%20carbon%20border%20adjustment%20mechanism\\_4\\_2023.pdf](https://ricerca.unich.it/retrieve/bdf8c826-0bba-4963-b161-ad73d4af816f/Del%20Federico_Prime%20riflessioni%20sui%20profili%20tributari%20del%20carbon%20border%20adjustment%20mechanism_4_2023.pdf); OECD, *Taxing Energy Use 2019*, in [www.oecd.org](http://www.oecd.org),

15 ottobre 2019; Alberto Majocchi, Carbon pricing e politica climatica,

<sup>302</sup> Edo Ronchi - Toni Federico, *La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima*, in *Economia italiana*, 1, 2020, p. 297.

<sup>303</sup> Robert Norman Stavins, *The Relative Merits of Carbon Pricing Instruments: Taxes versus Trading*, in *Review of Environmental Economics and Policy*, 1, pp. 62-82.

<sup>304</sup> Beatrice Bonini, *Carbon tax: il prezzo da pagare per salvare il pianeta*, in *Osservatorio CPI*, 15 novembre 2019, consultabile al seguente link <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-archivio-studi-e-analisi-carbon-tax-il-prezzo-da-pagare-per-salvare-il-pianeta>.

<sup>305</sup> Isabelle Dao – Thierry Roncalli – Raphael Semet, *An Introduction to Carbon Pricing: Carbon Tax, Cap & Trade, ETS and Internal Carbon Price*, 2024, consultabile al seguente link [http://www.thierry-roncalli.com/download/Carbon\\_Pricing\\_Primer.pdf](http://www.thierry-roncalli.com/download/Carbon_Pricing_Primer.pdf).

<sup>306</sup> *Ibidem*.

al mercato la determinazione del prezzo del carbonio, dato dall'incontro tra domanda e offerta<sup>307</sup>. Ciò consente di raggiungere l'obiettivo ambientale al costo complessivo più basso possibile, poiché le imprese che riescono a ridurre le emissioni a costi minori vendono quote a quelle per cui l'abbattimento è più oneroso<sup>308</sup>. Ma alla maggiore efficienza allocativa del sistema fa da contraltare una minore prevedibilità del prezzo del carbonio, che può oscillare in funzione delle dinamiche di mercato e incidere sulla programmazione degli investimenti nel medio-lungo periodo<sup>309</sup>.

Un terzo strumento, più recente e particolarmente innovativo, è rappresentato dal *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM). Introdotto al fine di evitare che le politiche climatiche dell'Unione europea determinino effetti distorsivi sulla concorrenza internazionale, favorendo la delocalizzazione delle produzioni ad alta intensità emissiva verso Paesi con standard ambientali meno severi, il CBAM estende il costo del carbonio anche ai prodotti importati, così da evitare fenomeni di *carbon leakage* e ristabilire condizioni di concorrenza più eque tra produzione interna ed esterna al mercato europeo<sup>310</sup>.

I suddetti strumenti, da ricondurre nell'ambito della strategia di decarbonizzazione messa in atto delle istituzioni sovranazionali, condividono, quindi, la finalità di orientare il sistema economico verso modelli di produzione e consumo a minore intensità carbonica, rendendo meno conveniente l'uso dei combustibili fossili e più attrattivi gli investimenti in tecnologie pulite, efficienza energetica e fonti rinnovabili<sup>311</sup>.

---

<sup>307</sup> Gianluigi Torchiani, *Quote di CO2, come funziona il meccanismo ETS che regola le emissioni*, in [www.esg360.it](http://www.esg360.it), 21 agosto 2024, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/environmental/quote-di-co2-come-funziona-il-meccanismo-che-regola-le-emissioni/>.

<sup>308</sup> *Ibidem*.

<sup>309</sup> Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, in *QualEnergia.it*, 2015, consultabile al seguente link <https://green.unibocconi.eu/sites/default/files/media/attach/IEFE-Qualenergianergia-settembre-ottobre-2015.pdf#:~:text=In%20ogni%20caso%20la%20Carbon%20tax%20e,realtà%20sta%20già%20avvenend o%20o%20presto%20avverrà.>

<sup>310</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2023, pp. 417-439, consultabile anche al seguente link [https://ricerca.unich.it/retrieve/bdf8c826-0bba-4963-b161-ad73d4af816f/Del%20Federico\\_Prime%20riflessioni%20sui%20profili%20tributari%20del%20carbon%20border%20adjustment%20mechanism\\_4\\_2023.pdf](https://ricerca.unich.it/retrieve/bdf8c826-0bba-4963-b161-ad73d4af816f/Del%20Federico_Prime%20riflessioni%20sui%20profili%20tributari%20del%20carbon%20border%20adjustment%20mechanism_4_2023.pdf); Regolamento (UE) 2023/956 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 maggio 2023, che istituisce un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023R0956>.

<sup>311</sup> World Bank Group, *What is Carbon Pricing?*, 2024, consultabile al seguente link <https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/what-carbon-pricing>.

Invero, essi incidono in modo significativo sulle strategie organizzative delle imprese, dovendo integrare il costo ambientale all'interno dei modelli di pianificazione economica e finanziaria<sup>312</sup>.

Gli strumenti di *carbon pricing* operano, quindi, anche come strumento di regolazione indiretta dei comportamenti economici, inducendo gli operatori a ridurre la propria intensità carbonica al fine di contenere l'impatto fiscale derivante dalle emissioni, valutando strategie di efficientamento energetico o di riconversione tecnologica dei processi produttivi<sup>313</sup>.

Più in particolare, la necessità di quantificare con precisione le emissioni generate dalle attività produttive e di valutare il relativo impatto economico ha indotto molte imprese ad introdurre sistemi interni di gestione delle emissioni, prevedendo all'interno delle strategie di *governance* aziendale strumenti di misurazione e *reporting* ambientale. È stato, infatti, evidenziato che, in ragione dei diversi strumenti di *carbon pricing* in vigore, le aziende fanno sempre più di frequente ricorso al c.d. *internal carbon pricing* (ICP) ossia meccanismi attraverso cui esse stesse attribuiscono autonomamente un costo interno alle proprie emissioni al fine di orientare le decisioni di investimento e di sviluppo tecnologico, integrando il rischio climatico all'interno delle proprie strategie di lungo periodo.

L'ICP può assumere diverse forme. In particolare, l'azienda può fissare un prezzo ombra (*shadow price*), ossia un prezzo teorico della CO<sub>2</sub> al fine di simulare l'impatto ambientale di un investimento. Esso, quindi, non comporta alcuna spesa reale, ma aiuta a scegliere tra due progetti valutando anche le future tasse sul carbonio o altri rischi regolatori. L'impresa può anche prevedere una tassa interna, vale a dire stabilisce un prezzo per tonnellata di CO<sub>2</sub> emessa, addebitando un vero costo ai suoi reparti o *business unit*, impiegando i fondi raccolti per finanziare progetti di efficienza energetica, energie rinnovabili o rimozione della CO<sub>2</sub><sup>314</sup>. Vi è anche la possibilità di ricorrere ad un sistema più avanzato, il *cap-and-trade* interno: ogni reparto ha un "budget di emissioni"

---

<sup>312</sup> Emilio Passetti, *Sostenibilità, cambiamento climatico e sistemi di controllo aziendali*, Padova University Press, Padova, 2024.

<sup>313</sup> *Ibidem*.

<sup>314</sup> Microsoft, ad esempio, fa pagare ogni tonnellata di CO<sub>2</sub> ai suoi reparti e usa quei soldi per investire in decarbonizzazione.

e può scambiare crediti di CO<sub>2</sub> con altri reparti, se cioè un'unità inquina meno del previsto, può vendere le sue "quote" a un'altra<sup>315</sup>.

In tutti i casi, l'obiettivo è lo stesso: inserire il costo della CO<sub>2</sub> nel cuore delle decisioni aziendali, rendendolo visibile, misurabile e gestibile.

Più in particolare, la *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD)<sup>316</sup> ha osservato che le imprese sono chiamate a valutare il rischio fisico e quello di transizione<sup>317</sup>. Il primo è legato alle conseguenze fisiche del cambiamento climatico e può essere qualificato come grave, se determinato da un evento meteorologico estremo, come un uragano o un'inondazione, o cronico, se causato da cambiamenti a lungo termine del clima, come l'aumento costante delle temperature o l'innalzamento del livello del mare<sup>318</sup>. Essi, infatti, possono causare conseguenze finanziarie improvvise e significative se incidono sulle operazioni, sui trasporti, sulle *supply chain* o sulla sicurezza dei dipendenti o dei clienti<sup>319</sup>. Mentre i rischi di transizione sono quelli inerenti al passaggio ad un'economia a basse emissioni di carbonio, che, per l'appunto, ha previsto e prevede l'introduzione di imposte ambientali, in attuazione di politiche finalizzate all'azzeramento delle emissioni di carbonio, come la tassa sul carbonio, i costi dell'energia e del carburante e le politiche energetiche nazionali o globali<sup>320</sup>. I rischi di transizione possono, infatti, avere un impatto finanziario diretto e costante e possono anche incidere sulla reputazione di un'organizzazione<sup>321</sup>.

Del resto, le stesse istituzioni dell'UE spingono affinché l'adozione di modelli di sostenibilità aziendali divenga obbligatoria.

---

<sup>315</sup> Nick Daniel, *Il prezzo (interno) del carbonio: lo strumento strategico per le aziende che guardano al futuro*, 10 giugno 2025, consultabile al seguente link <https://www.ecosostenibile.eu/blog/il-prezzo-interno-del-carbonio-lo-strumento-strategico-per-le-aziende-che-guardano-al-futuro/>.

<sup>316</sup> La Task Force sull'informativa finanziaria legata al clima, o TCFD, è un'organizzazione globale nata per sviluppare una serie di divulgazioni raccomandate sul clima che le aziende e gli istituti finanziari possono utilizzare per informare meglio gli investitori, gli azionisti e il pubblico sui rischi finanziari legati al clima.

L'obiettivo di queste divulgazioni è quello di rendere trasparenti i rischi legati al clima delle aziende. Un'ampia divulgazione dei rischi finanziari legati al clima consente decisioni più informate in materia di investimenti, credito e sottoscrizione assicurativa e può contribuire ad agevolare la transizione verso un'economia più sostenibile e a basse emissioni di carbonio.

<sup>317</sup> Michael Bloomberg, *Che cos'è la TCFD?*, consultabile al seguente link <https://www.ibm.com/it-it/think/topics/tcfid>.

<sup>318</sup> *Ibidem*.

<sup>319</sup> *Ibidem*.

<sup>320</sup> *Ibidem*.

<sup>321</sup> *Ibidem*.

Il principale intervento normativo eurounitario in tema di informativa non finanziaria è rappresentato dalla Direttiva 2014/95/EU, nota anche come *Non Financial Reporting Directive* (NFRD), con la quale sono stati introdotti standard di rendicontazione delle informazioni di carattere ambientale e sociale in relazione alle attività concretamente esercitate dalle imprese destinatarie<sup>322</sup>.

In attuazione della suddetta direttiva è stato emanato in Italia il d.lgs. 254/2016 da applicarsi solo ad aziende di grandi dimensioni, ossia imprese con un numero di dipendenti superiore a 500 unità e con uno stato patrimoniale oltre i 20.000.000,00 di euro o, in alternativa, i cui ricavi totali netti delle vendite e delle prestazioni siano pari o superiore a 40.000.000,00 di euro<sup>323</sup>.

L'ambito di applicazione di entrambi i suddetti provvedimenti è stato esteso in forza della Direttiva 2022/2464, meglio nota come Direttiva sulla rendicontazione societaria di sostenibilità (*Corporate sustainability reporting directive* - CSRD), la quale, riformando il quadro normativo dei report delle imprese relativi agli impatti ambientali, sociali e di governance delle proprie attività (ESG - Environmental, social, governance), ha esteso gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità facendo ricorso tre criteri di cui almeno due soddisfatti per due esercizi consecutivi, ossia lo stato patrimoniale, il fatturato e il numero dipendenti. La direttiva, più in particolare, dovrà trovare

---

<sup>322</sup> Direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 ottobre 2014, recante modifica della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>, ove vengono richiamate le risoluzioni del 6 febbraio 2013 sulla «Responsabilità sociale delle imprese: comportamento commerciale trasparente e responsabile e crescita sostenibile» e sulla «Responsabilità sociale delle imprese: promuovere gli interessi della società e un cammino verso una ripresa sostenibile e inclusiva» il Parlamento europeo ha riconosciuto l'importanza della comunicazione, da parte delle imprese, di informazioni sulla sostenibilità, riguardanti ad esempio i fattori sociali e ambientali, al fine di individuare i rischi per la sostenibilità e accrescere la fiducia degli investitori e dei consumatori. In effetti, la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario è fondamentale per gestire la transizione verso un'economia globale sostenibile coniugando redditività a lungo termine, giustizia sociale e protezione dell'ambiente. In tale contesto, la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario contribuisce a misurare, monitorare e gestire i risultati delle imprese e il relativo impatto sulla società. *Rendicontazione non finanziaria delle Aziende: comunicare le performance ambientali e sociali*, consultabile al seguente link <https://www.reteclima.it/la-rendicontazione-delle-informazioni-non-finanziarie-delle-aziende-comunicare-le-performance-ambientali-sociali/>, ove viene rilevato che circa il 60% degli asset gestiti da fondi europei incorpora strategie sostenibili, mentre a livello globale circa 60.000 miliardi di dollari sono gestiti secondo i principi dell'investimento sostenibile

<sup>323</sup> Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni, consultabile al seguente link <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/01/10/17G00002/sg>.

applicazione con riferimento a tutte le imprese di grandi dimensioni, ossia con uno stato patrimoniale pari o superiore a 20.000.000,00 di euro, con fatturato pari o superiore a 40.000.000,00 mln di euro e/o con più di 249 dipendenti; nonché a tutte le PMI con un numero di dipendenti compreso tra 9 e 249 quotate con la sola esclusione delle microimprese, ossia con uno stato patrimoniale inferiore a 350.000,00 mila euro, un fatturato inferiore a 700.000,00 euro e/o meno di 10 dipendenti, oltre che, a partire dal 1° gennaio 2028, alle imprese extra-UE che fatturano oltre 150.000.000,00 di euro nel territorio dell'Unione oppure che controllano imprese UE con un fatturato nell'esercizio precedente maggiore di 40.000.000,00 di euro<sup>324</sup>.

La Direttiva CSR, richiedendo alle imprese di divulgare informazioni sulle loro modalità operative e di gestione del rischio ambientale, sociale e di *governance*, precisa che esse devono essere prospettive, retrospettive e qualitative, oltre che comprensibili, pertinenti, verificabili e comparabili anche con riferimento alle catene del valore compresa la filiera (*value chain*)<sup>325</sup>. Con specifico riferimento al rischio ambientale, le informazioni che le imprese dovranno rendicontare e pubblicare sistematicamente, la cui omissione o falsa rappresentazione potrebbe influenzare la valutazione degli *stakeholder*, sono relative alla mitigazione dei cambiamenti climatici, anche per quanto riguarda le emissioni di gas serra, alle risorse idriche e marine, all'inquinamento, alla biodiversità e agli ecosistemi nonché all'uso delle risorse e all'economia circolare<sup>326</sup>.

La Direttiva CSR introduce, ai fini della rendicontazione di sostenibilità, anche il principio di doppia materialità, dovendo le imprese rilevate nel *reporting* sia gli impatti sull'impresa che quelli dell'impresa, ricomprendendo nei primi “effetti del cambiamento climatico”, mentre tra i secondi le “emissioni in atmosfera”<sup>327</sup>.

Le politiche ambientali, quindi, possono, anche mediante gli obblighi di rendicontazione suddetti, oltre che tramite l'imposizione fiscale, incentivare l'adozione di strategie di innovazione ambientale, promuovendo lo sviluppo e la diffusione di

---

<sup>324</sup> Ginevra Goretta, *Direttiva CSR ed European Sustainability Reporting Standards: una ulteriore sfida per le imprese*, in [www.wsg360.it](http://www.wsg360.it), 23 ottobre 2023, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/risk-management/direttiva-csr-ed-european-sustainability-reporting-standards-una-ulteriore-sfida-per-le-imprese/>.

<sup>325</sup> *Ibidem*.

<sup>326</sup> *Ibidem*.

<sup>327</sup> *Ibidem*.

tecnologie a basse emissioni di carbonio, al fine di contenere i costi fiscali ma anche per non perdere investitori e opportunità, oltre che competitività.

Detto in altri termini, le imposte ambientali non devono essere considerate isolatamente, ma in connessione con altri strumenti di politica ambientale, quali le sovvenzioni alle tecnologie pulite, la regolazione delle emissioni industriali, gli standard di efficienza energetica e le politiche industriali verdi, potendo solo l'integrazione tra i vari strumenti il raggiungimento degli obiettivi prefissati<sup>328</sup>.

Una delle più rilevanti problematiche da affrontare con riferimento agli strumenti di *carbon pricing* e che sarà oggetto dei paragrafi seguenti, nei quali le principali misure adottate verranno analizzate singolarmente, attiene alla loro qualificazione giuridica, da cui derivano importanti conseguenze non solo in relazione al regime giuridico applicabile ma anche in termini di reazione da parte degli operatori economici.

Più in particolare, in dottrina, con riferimento agli strumenti cui viene fatto ricorso nell'ambito della fiscalità ambientale, è stato posto l'accento sulla distinzione tra tributi veri e propri, strumenti aventi funzione punitiva e strumenti aventi funzione risarcitoria, a seconda che prevalga il carattere punitivo o il profilo risarcitorio<sup>329</sup>.

Del resto, come già evidenziato nel primo capitolo del presente elaborato, la stessa Commissione europea ha affermato che ai fini della qualificazione di una misura in termini di tributo ambientale devono ricorrere necessariamente i seguenti presupposti:

- il bene ambientale deve essere configurato quale elemento essenziale e strutturale della fattispecie tributaria;
- il danno ambientale deve poter essere misurato scientificamente e deve essere espresso matematicamente attraverso una specifica unità fisica<sup>330</sup>.

La definizione elaborata in ambito sovranazionale e secondo la quale è da ritenersi ambientale l'imposta la cui base imponibile è costituita da un'unità fisica o da una sua *proxy* che abbia un comprovato e specifico impatto negativo sull'ambiente consente di

---

<sup>328</sup> Emanuela Di Rauso, *Le politiche fiscali ad impatto ambientale*, in *Innovazione e diritto*, 1, 2023.

<sup>329</sup> Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, in *Consulta Online*, 2, 2022, pp. 622-623.

<sup>330</sup> Marco Allena, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), 27 settembre 2014, p. 1.

distinguere tre diverse categorie di imposte, ossia quelle sull'energia, quelle sui trasporti e quelle sull'inquinamento e sulle risorse naturali<sup>331</sup>.

Secondo l'*Environmental Protection Expenditure Account* (EPEA) è necessario distinguere anche tra imposte ambientali di scopo, ossia imposte il cui gettito va impiegato nel finanziamento di interventi di tutela ambientale e imposte ambientali il cui gettito non è assoggettato ad alcun vicolo di destinazione<sup>332</sup>.

Le sopra accennate distinzioni e classificazioni risultano particolarmente rilevanti anche ai fini della presente indagine, in quanto la qualificazione di uno strumento come tributo piuttosto che come sanzione o misura compensativa così come la destinazione del gettito dell'imposta ambientale incidono sulle modalità di reazione delle imprese, le quali tendono ad adattare le proprie strategie economiche in modo diverso a seconda della natura dello strumento utilizzato dal legislatore e ad accogliere più o meno favorevolmente un tributo a seconda della destinazione del gettito.

Secondo le indagini condotte dall'ISTAT nel nostro Paese la relazione tra imposte ambientali e destinazione del gettito a finalità ambientali, anche a fronte di un aumento a partire dal 2008, è ancora assai scarsa<sup>333</sup>.

Ciò rappresenta senza dubbio un limite del sistema tributario italiano nel contribuire in modo efficace alla transizione ecologica, incidendo negativamente anche sui comportamenti delle imprese<sup>334</sup>.

Invero, l'analisi del quadro regolatorio che caratterizza i Paesi del Nord Europa dimostra che è essenziale, ai fini di una reale efficacia delle imposte ambientali, coordinare struttura impositiva, finalità ambientali e strumenti di compensazione sociale<sup>335</sup>. Più in particolare, è stato osservato che in Svezia, ove la carbon tax è introdotta nel 1991, con un livello iniziale di circa euro 22,00 per tonnellata di CO<sub>2</sub>, progressivamente aumentato fino a oltre 100 euro nel 2025, in trent'anni vi è stata una riduzione del 27% di emissioni e che la crescita economica non ne ha riservato in ragione

---

<sup>331</sup> Federica Lanterna, *La fiscalità ambientale in Italia tra imposte e sussidi: evoluzione, limiti e prospettive*, in *Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, 3 novembre 2025, p. 5.

<sup>332</sup> *Ivi*, pp. 9-10.

<sup>333</sup> *Ivi*, p. 10.

<sup>334</sup> *Ibidem*.

<sup>335</sup> *Ivi*, p. 11.

dell'impiego del gettito per ridurre la pressione fiscale sul lavoro e finanziare politiche di efficienza energetica<sup>336</sup>.

### 3.1.1 Origine e finalità della *carbon tax*

Come già accennato, uno degli strumenti cui viene fatto ricorso al fine di ridurre le emissioni di gas serra è la *carbon tax*, un'imposta sui combustibili fossili, proporzionale all'entità delle emissioni di anidride carbonica<sup>337</sup>.

Essa è, quindi, uno strumento di fiscalità ambientale che trova il proprio fondamento nel principio "chi inquina paga", mirando a trasferire sul soggetto che produce esternalità negative il costo sociale del danno arrecato all'ambiente<sup>338</sup>.

L'inquinamento costituisce, secondo gli economisti, un'esternalità negativa, ossia un effetto negativo delle attività economiche che ricade sulla collettività poiché, secondo le moderne economie di mercato, coloro che svolgono un'attività di produzione o consumano beni, come l'anidride carbonica, che generano inquinamento, non rispondono economicamente del danno causato all'ambiente<sup>339</sup>.

Secondo la teoria elaborata dall'economista Arthur Pigou, l'introduzione di un'imposta sulle attività che generano esternalità negative consente di internalizzare il costo dell'inquinamento, così correggendo le distorsioni del mercato<sup>340</sup>.

La funzione essenziale della *carbon tax* è, quindi, quella di attribuire un costo economico alle emissioni inquinanti, così da indurre gli operatori economici a tener conto

---

<sup>336</sup> *Ibidem*. Esperienze analoghe si osservano in Danimarca e nei Paesi Bassi. Ciò che distingue questi casi dal contesto italiano è la presenza di un disegno organico di fiscalità ambientale, che integri la tassazione energetica in una prospettiva più ampia di politica ambientale e di politiche sociali.

<sup>337</sup> Marzio Beatrice Bonini, *Carbon tax: il prezzo da pagare per salvare il pianeta*, cit.; Edo Ronchi - Toni Federico, *La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima*, cit.; Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, cit., i quali evidenziano che «Circa tre quarti delle emissioni globali di CO2 sono legate ai combustibili fossili, i quali a loro volta contano per circa l'85% dei consumi mondiali di energia. Nonostante la crescente recente penetrazione delle fonti rinnovabili e la tradizionale presenza del nucleare, la crescita economica mondiale è ancora oggi fortemente dipendente da carbone, petrolio e gas».

<sup>338</sup> Gianluca Mancini – Gabriele Romeo (a cura di), *Politiche economiche e cambiamento climatico: il ruolo del carbon pricing e della ricerca e sviluppo*, in *Orizzonti Politici*, 2023, consultabile al seguente link <https://www.orizzontipolitici.it/wp-content/uploads/2023/01/Politiche-Economiche-e-Cambiamento-Climatico.pdf>; Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, cit., i quali sottolineano che l'anidride carbonica è un gas clima-alterante, ossia un gas le cui emissioni accumulandosi nell'atmosfera ne accrescono la concentrazione, alterando il sistema climatico.

<sup>339</sup> Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, cit.

<sup>340</sup> *Ibidem*; Matteo Alpino – Luca Citino – Guido de Blasio – Federica Zeni (a cura di), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di ricerca della Banca d'Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, 728, 2022.

dei danni ambientali derivanti dall'uso dei combustibili fossili. Essa rappresenta cioè il tipico esempio di tributo con funzione sia fiscale che extrafiscale, non essendo prevista al solo fine di produrre gettito, ma anche e soprattutto per orientare e modificare i comportamenti di imprese e consumatori.

Invero, l'introduzione di una *carbon tax*, comportando un aumento del costo relativo delle fonti energetiche più inquinanti, dovrebbe incentivare le imprese e i consumatori a ridurre il consumo di combustibili fossili e a investire in tecnologie a basse emissioni di carbonio, orientando le loro scelte verso modelli di produzione e consumo più sostenibili<sup>341</sup>.

Ciò, secondo gli operatori economici, anche in ragione della sua capacità di fornire un segnale di prezzo stabile e prevedibile. A differenza di altri strumenti di politica ambientale, infatti, essa consente di determinare in modo chiaro il costo associato alle emissioni di carbonio, facilitando la pianificazione degli investimenti degli operatori economici nel lungo periodo<sup>342</sup>.

Ma è stato evidenziato che, in concreto, una tassazione fondata sul principio chi inquina paga non è idonea ad orientare i comportamenti degli operatori economici proprio perché consente loro di includere il costo del tributo nel prezzo del bene o servizio offerto<sup>343</sup>, rendendo il prelievo tributario una sorta di meccanismo risarcitorio del danno cagionato ai beni pubblici<sup>344</sup>.

Ciò senza dimenticare che, ai fini della qualificazione dello strumento in termini di tributo ambientale, è necessario che l'inquinamento costituisca il presupposto impositivo e che l'impatto inquinante sia quantificato in termini numerici<sup>345</sup>.

Pare opportuno, infatti, rammentare che in Italia era già stata introdotta una *carbon tax* con la legge 23 dicembre 1998 n. 448, abrogata dall'art. 1, comma 514, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, di cui parte della giurisprudenza aveva rilevato l'illegittimità in ragione dell'assenza di una specifica determinazione del potere

---

<sup>341</sup> World Bank Group, *What is Carbon Pricing?*, cit.

<sup>342</sup> Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, cit.

<sup>343</sup> Stefano Dorigo, *Transizione ecologica, agevolazioni fiscali ed affievolimento del divieto di aiuti di Stato: un assetto in cerca di equilibrio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2024, p. 847, il quale rileva che il principio "chi inquina paga" non è più attuale, sottolineando la necessità di virare verso strumenti fiscali promozionali di condotte positivi dei consociati.

<sup>344</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Giappichelli, Torino, 2025, p. 29.

<sup>345</sup> *Ivi*, p. 30.

inquinante del prodotto<sup>346</sup>. Invero, come già evidenziato nel primo capitolo del presente elaborato, le imposte, sia pure di derivazione eurounitaria, introdotte nel nostro ordinamento devono essere rispettose dei principi costituzionali che governano la materia fiscale<sup>347</sup>.

La *carbon tax* non gode neppure, com'è facilmente intuibile, di un ampio consenso pubblico, in ragione del fatto che le fasce più deboli consumano una percentuale maggiore rispetto alle fasce più ricche di beni energetici in rapporto al reddito<sup>348</sup>. Analogamente, alcuni settori produttivi caratterizzati da elevata intensità energetica possono risultare più esposti agli effetti della tassazione del carbonio, con impatto sulla remunerazione del lavoro e del capitale<sup>349</sup>.

La stessa Commissione europea ha osservato che le politiche ambientali possono produrre ulteriori costi per le imprese attraverso la variazione della disponibilità e del prezzo degli input, restrizioni o costi addizionali sui processi produttivi e variazione della qualità e del prezzo degli output. Le reazioni delle imprese possono essere diverse: nel caso in cui l'imposta non comporti un aumento significativo dei costi di produzione l'effetto sulla competitività sarà trascurabile; diversamente, l'impresa potrà trasferire il costo aggiuntivo sul consumatore finale, andando incontro ad una assai probabile diminuzione delle vendite, oppure assorbirlo, riducendo i propri profitti; l'impresa può anche modificare la produzione, ricorrendo a prodotti non inquinanti e a tecnologie ecosostenibile; nel caso in cui il costo della carbon tax sia particolarmente significativo, l'impresa può anche decidere di delocalizzare la produzione in Paesi non soggetti alla tassazione del carbonio o, nella peggiore delle ipotesi, cessare di operare<sup>350</sup>.

---

<sup>346</sup> *Ibidem*; CTR Puglia 29 marzo 2011, n. 74, con nota di ELIA, La carbon tax e la sua applicazione proporzionale al potere inquinante dei combustibili: il criterio della proporzionalità adeguata nella tassazione ambientale, in *Dir. Prat. Trib.*, 2, 2012, pp. 101 ss.

<sup>347</sup> Maria Assunta Icolari (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 136.

<sup>348</sup> Francesco Caprioli – Giacomo Caracciolo, *I potenziali effetti redistributivi di un'imposta sulle emissioni di gas serra in Italia*, in Matteo Alpino - Luca Citino - Guido de Blasio - Federica Zeni (a cura di), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di ricerca della Banca d'Italia*, p. 89, ove viene rilevato che secondo i più recenti dati dell'Eurostat, la quota di spesa relativa per beni energetici è chiaramente decrescente lungo la dimensione del reddito. Nel 2015 i cittadini della UE appartenenti al primo quintile di reddito hanno consumato per elettricità e gas oltre il 7,3 per cento della loro spesa; a fronte del 4,4 per cento speso dai più ricchi.

<sup>349</sup> *Ivi*, p. 91.

<sup>350</sup> Rossella Bardazzi – Filippo Oropallo – Maria Grazia Pazienza, *Accise energetiche e competitività delle imprese: un'applicazione sull'esperimento della carbon tax*, in *Economia delle fonti di energia e dell'ambiente*, 3, 2004.

Com'è evidente, quindi, un tributo fondato sul principio chi inquina paga non garantisce che gli operatori economici assumano dei comportamenti virtuosi e mette in serio pericolo la competitività delle imprese.

Così, al fine di superare le resistenze manifestate, è stato previsto l'utilizzo del gettito fiscale per finanziare politiche di compensazione sociale o investimenti nella transizione energetica, secondo la logica del doppio dividendo<sup>351</sup>.

Le misure compensative possono assumere forme diverse: trasferimenti diretti ai nuclei a basso reddito, riduzioni di altre imposte, incentivi all'efficienza energetica, sostegno agli investimenti in tecnologie pulite, rafforzamento del trasporto pubblico o politiche di accompagnamento per i settori più esposti.

La *carbon tax* potrebbe, quindi, non essere più percepita come un meccanismo punitivo e, orientata a correggere gli squilibri ambientali del sistema economico, essere ricondotta in una più ampia strategia di riallocazione degli incentivi fiscali.

Del resto, è stato osservato che la fiscalità ambientale dovrebbe essere uno strumento di contemperamento tra la tutela dell'ambiente e lo sviluppo economico e abbandonare, ai fini di una reale efficacia, strumenti con finalità risarcitorie o indennitarie, impiegando misure che «possano evolvere il prelievo verso un fenomeno giuridico idoneo a realizzare valori costituzionali eterogenei»<sup>352</sup>.

Rispetto agli altri strumenti di *carbon pricing*, la *carbon tax* presenta una maggiore semplicità concettuale, caratterizzandosi per la capacità di attribuire un prezzo certo al carbonio ma la sua efficacia dipende da molteplici fattori: il livello dell'aliquota, la disponibilità di alternative tecnologiche, la destinazione del gettito, la presenza di meccanismi compensativi e il coordinamento con gli altri strumenti di politica climatica.

### **3.1.2 Il sistema europeo di scambio delle quote di emissione (EU ETS)**

Accanto alla *carbon tax*, tra gli strumenti di *carbon pricing* va annoverato il sistema europeo di scambio delle quote di emissione (*EU Emissions Trading System – EU ETS*), introdotto, in attuazione del Protocollo di Kyoto, dall'Unione Europea con la

---

<sup>351</sup> *Ibidem*.

<sup>352</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 57; Stefano Dorigo – Pietro Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, 2013, p. 142.

direttiva 2003/87/CE<sup>353</sup>, modificata, da ultimo, nel 2023<sup>354</sup>, al fine di promuovere la riduzione di dette emissioni secondo criteri di validità in termini di costi e di efficienza economica<sup>355</sup>.

Il funzionamento del sistema ETS è basato sul principio del *cap-and-trade*, in forza del quale l'autorità pubblica stabilisce un limite massimo di emissioni consentite solo da parte di gestori autorizzati nei settori di cui alla direttiva, progressivamente ridotto nel tempo, al fine di garantire una diminuzione graduale delle emissioni<sup>356</sup>.

Più in particolare, le imprese autorizzate, fermo il tetto massimo complessivo fissato dallo Stato con riferimento ad un determinato periodo di tempo, detengono un numero di quote pari alle emissioni effettivamente prodotte, che possono essere acquistate o vendute sul mercato, creando un sistema di incentivi economici che premia le imprese in grado di ridurre le proprie emissioni a costi inferiori<sup>357</sup>. Così le imprese che

---

<sup>353</sup> Direttiva 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, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/87/oj?locale=it>.

<sup>354</sup> Direttiva (UE) 2023/959 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 maggio 2023 recante modifica della direttiva 2003/87/CE, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione, e della decisione (UE) 2015/1814, relativa all'istituzione e al funzionamento di una riserva stabilizzatrice del mercato nel sistema dell'Unione per lo scambio di quote di emissione dei gas a effetto serra, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023L0959>.

<sup>355</sup> Gianluigi Torchiani, *Quote di CO2, come funziona il meccanismo ETS che regola le emissioni*, cit.

<sup>356</sup> *Ibidem*. Ai sensi dell'art. 4 della Direttiva 2003/87/CE, rubricato «Autorizzazione ad emettere gas a effetto serra», «Gli Stati membri provvedono affinché, a decorrere dal 1o gennaio 2005, nessun impianto possa esercitare le attività elencate all'allegato I che comportano emissioni specificate in relazione a tale attività, a meno che il relativo gestore non sia munito di un'autorizzazione rilasciata da un'autorità competente conformemente agli articoli 5 e 6, o che l'impianto non sia temporaneamente escluso dal sistema comunitario, ai sensi dell'articolo 27», mentre l'art. 9, rubricato «Piano nazionale di assegnazione», dispone che:

«1. Per ciascun periodo di cui all'articolo 11, paragrafi 1 e 2, ciascuno Stato membro elabora un piano nazionale che determina le quote totali di emissioni che intende assegnare per tale periodo e le modalità di tale assegnazione. Il piano si fonda su criteri obiettivi e trasparenti, compresi i criteri elencati nell'allegato III, e tiene nella dovuta considerazione le osservazioni del pubblico. Fatto salvo il trattato, la Commissione elabora entro il 31 dicembre 2003 gli orientamenti per l'attuazione dei criteri elencati nell'allegato III.

Per il periodo di cui all'articolo 11, paragrafo 1, il piano è pubblicato e notificato alla Commissione e agli altri Stati membri entro il 31 marzo 2004. Per i periodi successivi, il piano è pubblicato e notificato alla Commissione e agli altri Stati membri almeno diciotto mesi prima dell'inizio del periodo in questione.

2. I piani nazionali di assegnazione sono esaminati in seno al comitato di cui all'articolo 23, paragrafo 1.

3. Nei tre mesi successivi alla notificazione da parte di uno Stato membro di un piano nazionale di cui al paragrafo 1, la Commissione può respingerlo, in tutto o in parte, qualora lo ritenga incompatibile con l'articolo 10 o con i criteri elencati nell'allegato III. Lo Stato membro prende una decisione a norma dell'articolo 11, paragrafo 1 o paragrafo 2, solo previa accettazione da parte della Commissione delle modifiche che esso propone. La Commissione giustifica ogni decisione di rigetto».

<sup>357</sup> *EU ETS: cos'è e come funziona l'Emissions Trading System europeo*, in [www.esgs360.it](http://www.esgs360.it), 17 febbraio 2026, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/governance/eu-ets-cose-e-come-funziona-lemissions-trading-system-europeo/>.

investono in tecnologie più efficienti o che riescono a diminuire la propria intensità emissiva possono beneficiare economicamente della vendita delle quote non utilizzate, mentre quelle per cui la riduzione delle emissioni risulta più costosa possono scegliere di acquistare quote sul mercato<sup>358</sup>.

Lo scambio delle quote consente, quindi, alle imprese di andare oltre la propria quota ma a condizione che altre imprese siano disposte a vendere la quantità di emissioni, inferiori rispetto al tetto massimo consentito, da loro prodotte, così permettendo ad entrambe di beneficiare della flessibilità del sistema, senza che venga prodotto alcun danno all'ambiente<sup>359</sup>.

Come già accennato, nel sistema ETS, a differenza della *carbon tax*, il legislatore non determina *ex ante* il prezzo dell'inquinamento attraverso l'aliquota fiscale ma è il mercato delle quote, con l'incontro tra domanda e offerta, a stabilirne il costo, rendendo maggiormente certo il raggiungimento dell'obiettivo prefissato<sup>360</sup>.

Un'ulteriore distinzione attiene alla qualificazione giuridica.

La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha, infatti, escluso la natura fiscale del sistema ETS, in ragione dell'assenza di un «nesso diretto e indissolubile tra il quantitativo di carburante posseduto e consumato», precisando che il costo gravante sull'operatore economico non dipende dal numero di quote da restituire ma da quelle concesse e dal loro prezzo di mercato nel caso in cui sia necessario acquistare di ulteriori; né – continua la CGUE – può escludersi che in conseguenza della partecipazione al sistema l'operatore economico sia soggetto ad oneri pecuniari o realizzi utili<sup>361</sup>. «Ne consegue che, a differenza di un dazio, di una tassa o di un onere applicati sul consumo di carburante, il sistema istituito dalla direttiva 2003/87, come modificata dalla direttiva 2008/101, oltre al fatto che non è destinato a generare introiti a favore delle autorità pubbliche, non consente assolutamente di stabilire, sul fondamento di una base imponibile e di un'aliquota definite a priori, un importo che deve essere corrisposto per

---

<sup>358</sup> *Ibidem*.

<sup>359</sup> Commissione delle Comunità europee, Libro Verde sullo scambio dei diritti di emissione di gas ad effetto serra all'interno dell'Unione, COM (2000) 87, dell'8 marzo 2000, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0087>.

<sup>360</sup> Gianluigi Torchiani, *Quote di CO2, come funziona il meccanismo ETS che regola le emissioni*, cit.

<sup>361</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, cit., p. 429; Corte di Giustizia UE, 21 dicembre 2011, Air Transport Association of America and Others/Secretary of State of Energy and Climate Change, Caso C-366/10.

ciascuna tonnellata di carburante consumato per l'insieme dei voli effettuati in un anno civile»<sup>362</sup>.

La suddetta posizione non è condivisa da parte della dottrina, la quale afferma che la Corte ha riconosciuto erroneamente preminenza ad una delle componenti del meccanismo ETS preoccupata delle ricadute che la qualificazione in termini di tributo del sistema avrebbe comportato sul «delicato equilibrio Unionale dell'ETS»<sup>363</sup>.

Invero, è stato osservato che il suddetto sistema ha natura ibrida: pur dovendo ritenersi ispirato alla logica del mercato e fondato sul teorema di Coase<sup>364</sup>, la regolamentazione del sistema, basata sul *command and control*, ha inevitabilmente influito sull'astratta concezione privatistica dello strumento, redendolo un ibrido multifunzionale<sup>365</sup>.

Nonostante siano indubbie le similitudini tra sistema ETS e CBAM, sono proprio le specificità della nuova misura a consentire di qualificarla come tributo, così assicurandone una maggiore efficacia rispetto all'ETS. Più in particolare, è stato osservato che:

- vi è un rapporto di causalità diretto tra i prodotti inquinanti importati e l'onere economico gravante sull'importatore, il quale dipende unicamente dal prodotto e non anche dalle vicende del mercato;

- l'operatore economico non dispone di un numero iniziale di quote né può acquistare altre quote o vendere quelle eccedenti; la quantità dei certificati da acquistare dipende, quindi, solo dai prodotti importati;

---

<sup>362</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, cit., p. 430; Corte di Giustizia UE, 21 dicembre 2011, *Air Transport Association of America and Others/Secretary of State of Energy and Climate Change*, Caso C-366/10.

<sup>363</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, cit., p. 432.

<sup>364</sup> *Ivi*, p. 431. Secondo il teorema di Coase per evitare un fallimento del mercato causato da esternalità negative ambientali, è necessario assegnare ai vari soggetti coinvolti una certa quantità di diritti di emissione, ossia diritti all'uso dell'ambiente. Si ritiene che la contrattazione tra i vari attori coinvolti nel processo inquinante (danneggiati e danneggiati) sia in grado di allocare in modo efficiente la distribuzione dei costi delle esternalità, riducendole, mediante uno schema che, nel contempo, limita quanto più possibile gli interventi dello Stato, nella logica del c.d. "market based approach", ossia un apparato negoziale ed economico, basato essenzialmente su scelte e comportamenti rimessi ai privati. Cfr., sul punto, Ronald Coase, *The Problem of Social Cost*, in *Journal of Law and Economics*, 3, 1960.

<sup>365</sup> Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, cit., pp. 431 ss.

- il sistema permette di identificare, in quanto fondato di basi imponibili ed aliquote definibili a priori, l'importo che deve essere corrisposto a fronte delle importazioni dei prodotti inquinanti<sup>366</sup>.

Il sistema ETS presenta diverse criticità che prescindono dalla suddetta qualificazione.

In particolare, la volatilità del prezzo delle quote di emissione può generare incertezza per le imprese e rendere più difficile la pianificazione degli investimenti nel lungo periodo<sup>367</sup>. Un sistema fondato sul mercato, infatti, è esposto alle oscillazioni della domanda e dell'offerta di quote, alle aspettative degli operatori e ai mutamenti della congiuntura economica, che rendono meno prevedibile il costo del carbonio e possono complicare le decisioni imprenditoriali relative agli investimenti in tecnologie a basse emissioni. Invero, se il prezzo delle quote scende eccessivamente, il sistema rischia di perdere parte della sua efficacia disincentivante e se aumenta in modo troppo rapido può generare impatti significativi sui costi di produzione e sulla competitività dei settori interessati.

Un'ulteriore criticità attiene alla complessità amministrativa del sistema. L'ETS richiede, infatti, un articolato apparato di monitoraggio, rendicontazione e verifica delle emissioni, nonché un sistema efficace di registrazione e scambio delle quote, comportando costi significativi sia per le imprese sia per le autorità pubbliche preposte al controllo, ancor di più a seguito dell'integrazione dello stesso ad opera del CBAM<sup>368</sup>.

Più in particolare, già la direttiva istitutiva del sistema prevedeva che i gestori degli impianti autorizzati dovessero comunicare entro il 31 marzo di ogni anno le emissioni di gas ad effetto serra rilasciate nell'anno precedente, monitorate secondo le disposizioni contenute nei regolamenti emanati dalla Commissione e restituzione di un numero di quote pari alle emissioni di gas serra prodotte nell'anno precedente entro il 30 aprile di ogni anno<sup>369</sup>.

---

<sup>366</sup> *Ivi*, pp. 433.434.

<sup>367</sup> Marzio Galeotti – Alessandro Lanza, *Tassare la CO2*, cit.

<sup>368</sup> Antonella Fabri, *Emission Trading System (EU ETS): cos'è e a cosa serve*, in *TuttoAmbiente*, consultabile al seguente link <https://www.tuttoambiente.it/commenti-premium/emission-trading-system-eu-ets/>; Antonella Fabri, *Il meccanismo di adeguamento delle frontiere del carbonio (CBAM)*, in *TuttoAmbiente*, consultabile al seguente link <https://www.tuttoambiente.it/commenti-premium/il-mechanismo-di-adequamento-delle-frontiere-del-carbonio-cbam/>.

<sup>369</sup> *Ibidem*; *Sistema di scambio per le quote di emissioni dell'Unione europea*, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/eu-emissions-trading-system.html>.

Le comunicazioni, prima di essere inoltrate all’Autorità competente, devono essere validate da un organismo accreditato, unitamente ai progetti di riduzione delle emissioni, mentre la vendita delle quote avviene mediante asta regolamentata<sup>370</sup>.

La necessità di garantire misurazioni accurate delle emissioni, le comunicazioni e i controlli periodici rendono, com’è evidente, il sistema tecnicamente più complesso rispetto agli strumenti fiscali tradizionali e oneroso anche per le aziende, che tendono a trasferire i costi del sistema sui prodotti finali.

Va anche osservato che il sistema ETS non incide in modo uniforme su tutti i settori economici, concentrandosi principalmente su comparti industriali e produttivi caratterizzati da elevata intensità emissiva. Ciò significa che una quota rilevante delle emissioni complessive, specie nei settori diffusi dei trasporti e del consumo domestico, richiede l’utilizzo di strumenti complementari, come imposte ambientali, accise energetiche o altre forme di *carbon pricing*.

Il suddetto sistema, quindi, pur essendo uno strumento centrale, non è sufficiente da solo a garantire una strategia completa di decarbonizzazione, ma deve essere inserito all’interno di un quadro più ampio di politiche climatiche integrate.

Il sistema europeo di scambio delle quote è di recente stato modificato e integrato nel quadro del *Green Deal* europeo.

In particolare, va fatto riferimento al rapporto tra ETS e CBAM, un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere volto a prevenire il rischio di emissioni di carbonio derivante dalle merci importate nell’Unione e al fine di prevenire il rischio di riallocazione delle emissioni di carbonio, potendo le imprese a fronte delle rigorose politiche climatiche dell’UE ricorrere ai mercati dei Paesi terzi con politiche meno stringenti<sup>371</sup>.

### **3.1.3 Impatti economici e ambientali delle politiche di *carbon pricing***

Le politiche di *carbon pricing* rappresentano uno degli strumenti principali attraverso cui i governi cercano di affrontare il problema del cambiamento climatico e di promuovere la transizione verso modelli di sviluppo più sostenibili.

---

<sup>370</sup> Antonella Fabri, *Emission Trading System (EU ETS): cos’è e a cosa serve*, cit.; Antonella Fabri, *Il meccanismo di adeguamento delle frontiere del carbonio (CBAM)*, cit.

<sup>371</sup> Direttiva (UE) 2023/959.

Attribuendo un costo economico alle emissioni di gas serra, le suddette politiche perseguono l'obiettivo di incentivare la riduzione delle emissioni e di orientare le scelte economiche di imprese e consumatori verso comportamenti meno dannosi per l'ambiente<sup>372</sup>.

L'applicazione di un costo economico alle emissioni consente, infatti, di correggere la distorsione del mercato derivante dal fatto che i costi ambientali delle attività produttive non sono normalmente incorporati nei prezzi dei beni e dei servizi; il *carbon pricing* consente almeno in parte di internalizzare i predetti costi, cioè di farli ricadere sulle imprese, inducendo gli operatori economici a considerare l'impatto ambientale delle proprie decisioni produttive e di consumo<sup>373</sup>.

Gli strumenti di *carbon pricing* rappresentano, quindi, un incentivo economico alla riduzione delle emissioni, inducendo le imprese a investire in tecnologie più efficienti e meno inquinanti, al fine di ridurre i costi associati alle emissioni di carbonio e i consumatori a modificare le proprie scelte in materia di consumo, privilegiando prodotti e servizi caratterizzati da un minore impatto ambientale<sup>374</sup>.

La previsione di strumenti di *carbon pricing* dovrebbe, infatti, incidere sulla stessa organizzazione aziendale, dovendo gli operatori economici considerare il costo delle emissioni come una variabile economica nei processi decisionali. Ciò potrebbe tradursi nell'adozione di strategie di efficientamento energetico, nella riconversione tecnologica degli impianti o nella revisione delle catene di approvvigionamento.

Ma bisogna anche considerare che il rovescio della medaglia: l'introduzione di politiche di *carbon pricing* può generare effetti, anche negativi, sui costi delle imprese e sulla loro competitività, soprattutto in assenza di politiche di sostegno alla transizione. In particolare, i settori caratterizzati da un elevato consumo di energia possono risultare maggiormente esposti agli effetti della tassazione del carbonio, incidendo l'aumento dei costi energetici in modo significativo sulla struttura dei costi di produzione, con possibili ripercussioni sulla competitività internazionale delle imprese operanti nel settore<sup>375</sup>.

---

<sup>372</sup> Edo Ronchi - Toni Federico, *La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima*, cit.

<sup>373</sup> Gianluca Mancini - Gabriele Romeo (a cura di), *Politiche economiche e cambiamento climatico: il ruolo del carbon pricing e della ricerca e sviluppo*, cit.

<sup>374</sup> Edo Ronchi - Toni Federico, *La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima*, cit.

<sup>375</sup> Antonio Accetturo - Giorgia Barboni - Michele Cascarano - Emilia Garcia Appendini - Marco Tomasi, *L'offerta di credito e gli investimenti sostenibili*, in Matteo Alpino - Luca Citino - Guido de Blasio - Federica Zeni (a cura di), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di*

Invero, il successo della transizione ecologica è legato anche alla sussistenza e stabilità del sostegno pubblico. Diversi Paesi, soprattutto extraeuropei, hanno di recente deciso di ricorrere, proprio al fine di incentivare un reale cambiamento nei comportamenti degli operatori economici, *condicio sine qua non* della transizione e della lotta all'inquinamento e al degrado ambientale, al principio “technology not taxes”, abbandonando, quindi, lo strumento impositivo dissuasivo per focalizzarsi sul sostegno alle nuove tecnologie<sup>376</sup>.

Un ulteriore problema è legato al fenomeno noto come *carbon leakage*, ossia il trasferimento da parte delle imprese europee delle attività produttive in Paesi terzi caratterizzati da normative ambientali meno stringenti, al fine di eludere la direttiva sulle emissioni di carbonio, evitando anche i costi della decarbonizzazione<sup>377</sup>.

Proprio al fine di contrastare il *carbon leakage*, l'Unione europea, come accennato, ha modificato le precedenti normative disciplinanti la materia e introdotto il *Carbon Border Adjustment Mechanism*, prevedendo, ad integrazione del sistema dello scambio emissioni, operante solo nei confronti dei Paesi dell'UE, un costo del carbonio alle importazioni di determinati prodotti provenienti da Paesi con standard ambientali meno rigorosi, con l'obiettivo anche di rafforzare l'efficacia delle politiche climatiche europee<sup>378</sup>.

Nonostante le criticità, è emerso dai numerosi studi condotti che l'introduzione di strumenti di *carbon pricing* può di certo favorire lo sviluppo di tecnologie innovative e promuovere la transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio, contribuendo l'aumento del costo delle fonti energetiche più inquinanti ad incentivare gli investimenti in energie rinnovabili, efficienza energetica e tecnologie di

---

ricerca della Banca d'Italia, pp. 117 ss., i quali rilevano che la disponibilità di fonti di finanziamento esterne ha infatti un ruolo importante nelle decisioni di investimento delle imprese

<sup>376</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., pp. 22-23; John Buchanan, *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change in Australia. The Government's “Technology Not taxes” Approach*, in AA.VV., *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change*, Cambridge-Antwerp-Chicago, 2023, pp. 144 ss.

<sup>377</sup> Alberto Clò, *Carbon leakage: l'UE, il clima e il gioco delle tre carte*, in *Rivista Energia*, 8 ottobre 2018, ove viene rilevato che l'Europa, in attuazione del Protocollo di Kyoto, ha ridotto a caro prezzo – 60 miliardi euro l'anno dal 2008 – le sue emissioni in gran parte esportandole in paesi con limiti climatici meno stringenti e molto meno efficienti sotto il profilo ambientale. Si tratta del cosiddetto fenomeno di carbon leakage definito dalla Commissione come “Trasferimento delle emissioni di CO2 che può verificarsi se, per ragioni di costi dovuti alle politiche climatiche, le imprese intendono trasferire la produzione in paesi in cui i limiti alle emissioni sono meno rigorosi. Ciò potrebbe portare ad un aumento delle loro emissioni totali”.

<sup>378</sup> Direttiva (UE) 2023/959.

decarbonizzazione dei processi produttivi. Le politiche di *carbon pricing* possono, quindi, contribuire non solo alla riduzione delle emissioni nel breve periodo, ma anche alla trasformazione strutturale dei sistemi economici nel lungo periodo.

Ma occorre anche rilevare che l'efficacia dei suddetti strumenti dipende da diversi fattori, tra cui il livello del prezzo del carbonio, la disponibilità di alternative tecnologiche e il coordinamento con le altre politiche ambientali. In assenza di un reale coordinamento, vi è il rischio che gli strumenti di *carbon pricing* producano effetti limitati o che le imprese trasferiscano semplicemente i maggiori costi sui prezzi finali senza modificare significativamente i processi produttivi.

Non a caso è stata prospettata la possibilità di utilizzare il gettito derivante dalle politiche di *carbon pricing* ai fini del finanziamento delle politiche di sostegno alla transizione energetica o per compensare gli effetti redistributivi della tassazione del carbonio, destinando una parte delle entrate derivanti dalla *carbon tax* o dalle aste delle quote di emissione al finanziamento di investimenti pubblici nel settore delle energie rinnovabili, dell'efficienza energetica e delle infrastrutture sostenibili, rafforzando la funzione delle politiche di *carbon pricing* quali strumenti di trasformazione economica e di promozione dello sviluppo sostenibile.

Invero, è stato osservato che al fine di definire e ritenere realmente efficace un'imposta avente finalità ambientali è necessario accertarsi che il mercato metta l'operatore economico in condizione di assumere comportamenti e utilizzare prodotti alternativi rispetto a quelli oggetto della norma impositiva o agevolativa, che il prelievo sia indirizzato ad un bene o servizio la cui domanda sia elastica in relazione alla determinazione del prezzo e che la misura del prelievo sia idonea dal punto di vista quantitativo a incidere sui comportamenti delle imprese<sup>379</sup>.

La transizione ecologica delle attività produttive e il reale e duraturo cambiamento dei comportamenti dei contribuenti, siano essi operatori economici o anche semplici consumatori necessita, infatti, di nuovi investimenti e nuovi costi<sup>380</sup>.

---

<sup>379</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 27.

<sup>380</sup> *Ivi*, p. 59. L'Autore evidenzia che Il maggior costo per la sostenibilità ambientale delle attività produttive nei mercati B2B e B2C è il vero ostacolo; essere virtuosi costa al momento più di continuare ad operare come se nulla fosse o dovesse cambiare.

Del resto, anche la modifica costituzionale operata nel 2022 impone allo Stato di intervenire al fine di supportare la transizione ecologica, rendendo competitiva la produzione *green*<sup>381</sup>.

### 3.2 La *plastic tax*

Negli ultimi anni la crescente attenzione verso le problematiche ambientali legate alla produzione e allo smaltimento dei rifiuti plastici ha portato all'introduzione di nuove forme di tassazione ambientale finalizzate a ridurre l'utilizzo della plastica e a promuovere modelli di economia circolare<sup>382</sup>.

La *plastic tax*, un'imposta applicata alla produzione o al consumo di prodotti in plastica, rientra nella più ampia categoria dei *market-based instruments*, ossia degli strumenti di politica ambientale basati sul mercato, cui viene fatto ricorso al fine di orientare i comportamenti degli operatori economici verso scelte sostenibili dal punto di vista ambientale<sup>383</sup>. L'obiettivo è, quindi, quello di disincentivare i consumatori dall'assumere comportamenti non ecosostenibili, da una parte, e dall'altra, di incentivare la diffusione di quelli virtuosi attenuando l'onere fiscale gravante su prodotti e comportamenti ecosostenibili<sup>384</sup>.

L'imposizione fiscale sulle attività inquinanti determina, infatti, un aumento dei costi associati all'attività e incentiva imprese e consumatori ad adottare comportamenti più sostenibili, riducendo l'utilizzo di materiali dannosi per l'ambiente.

Analogamente ad altre forme di fiscalità ambientale, la *plastic tax* è, quindi, fondata sul principio del "chi inquina paga", secondo il quale i costi derivanti dall'inquinamento devono essere sostenuti dai soggetti che ne sono causa.

L'imposta sulla plastica va inserita nel più ampio contesto delle politiche ambientali promosse dall'Unione europea, orientate alla transizione verso un modello economico sostenibile e alla riduzione dell'inquinamento da plastica.

---

<sup>381</sup> *Ivi*, p. 61.

<sup>382</sup> Giuseppe Ungherese, *La plastica nei piani d'azione per l'economia circolare*, in *La Plastica in Italia. Technical Report*, cit.

<sup>383</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, in *Ambiente Diritto*, 3, 2022, pp. 11-12, consultabile al seguente link [https://www.ambienteditto.it/wp-content/uploads/2022/09/RIFLESSIONI-SU-EFFETTIVITA-E-UTILITA-DELLA-TASSAZIONE-DELLA-PLASTICA\\_Scarascia-M.pdf](https://www.ambienteditto.it/wp-content/uploads/2022/09/RIFLESSIONI-SU-EFFETTIVITA-E-UTILITA-DELLA-TASSAZIONE-DELLA-PLASTICA_Scarascia-M.pdf), pp. 11-12.

<sup>384</sup> *Ibidem*; Fabio Marchetti, *I tributi ambientali*, in Rosario Ferrara e Maria Alessandra Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, Giuffrè, 2014.

Più in particolare, nel 2018, la Commissione europea ha presentato la Strategia europea per la plastica nell'economia circolare, prevedendo che entro il 2030 tutti gli imballaggi in plastica immessi sul mercato europeo dovranno essere riutilizzabili o riciclabili “in modo efficace sotto il profilo dei costi”<sup>385</sup>.

Con la Direttiva UE 2019/904, approvata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio nel 2019, è stato concretizzato l'impegno assunto con la suddetta Strategia e previsto che gli Stati membri debbano adottare le misure necessarie a ridurre il consumo dei prodotti in plastica monouso indicati<sup>386</sup>.

Invero, la produzione di rifiuti plastici rappresenta una delle principali cause di inquinamento, in ragione dei tempi di degradazione estremamente lunghi, da cui derivano ingenti danni agli ecosistemi terrestri e marini e la suddetta Direttiva è volta a prevenirne e ridurre l'impatto, nonché a promuovere la transizione verso un'economia circolare, contribuendo così anche al funzionamento efficiente del mercato interno<sup>387</sup>.

Compiendo un ulteriore passo in avanti, con la decisione (UE) 2020/2053, l'Unione europea ha introdotto una nuova entrata per il bilancio europeo basata sui rifiuti di imballaggi in plastica non riciclati, prevedendo l'obbligo per gli Stati membri di versare un contributo calcolato sulla base del peso dei rifiuti plastici non riciclati generati sul proprio territorio, con un'aliquota pari a 0,80 euro per chilogrammo<sup>388</sup>.

Il sistema consente, quindi, di premiare gli Stati che adottano politiche efficaci di gestione dei rifiuti e di penalizzare quelli con bassi livelli di riciclaggio<sup>389</sup>.

L'introduzione della suddetta risorsa propria dell'UE, concepita anche come strumento per sostenere il finanziamento delle politiche europee di ripresa economica e di transizione ecologica, in particolare nel quadro del programma *Next Generation EU*, rappresenta una novità significativa nel suo sistema di finanziamento, poiché per la prima

---

<sup>385</sup> *Ibidem*. Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato Delle Regioni Strategia europea per la plastica nell'economia circolare, COM (2018) 28 del 16 gennaio 2018, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0028>.

<sup>386</sup> Direttiva (UE) 2019/904 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 giugno 2019, sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2019/904/oj?locale=it>.

<sup>387</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit., pp. 5-6.

<sup>388</sup> *Ivi*, p. 8; Consiglio dell'Unione europea, Decisione (UE) 2020/2053 del 14 dicembre 2020 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>.

<sup>389</sup> *Ibidem*.

volta una fonte di entrata è direttamente collegata alla *performance* ambientale degli Stati membri<sup>390</sup>.

La sua previsione risponde, quindi, alla duplice finalità di contribuire al finanziamento del bilancio dell'Unione europea e promuovere politiche ambientali più efficaci volte alla riduzione dei rifiuti plastici e all'incremento delle attività di riciclaggio, rappresentando un esempio significativo di integrazione tra politiche fiscali e politiche ambientali, in linea con l'approccio sempre più adottato dalle istituzioni europee<sup>391</sup>.

L'introduzione della *plastic tax*, oltre a determinare una riduzione dei rifiuti, produce effetti anche sulle strategie produttive e organizzative delle imprese. La tassazione dei manufatti plastici monouso modifica, infatti, la struttura dei costi delle imprese operanti nella filiera degli imballaggi, inducendo gli operatori economici ad intervenire sui propri modelli produttivi<sup>392</sup>.

Le imprese devono, quindi, rafforzare i sistemi di gestione e controllo in relazione all'utilizzo delle materie prime e alla gestione dei rifiuti, valutando con attenzione la composizione dei materiali impiegati nella produzione, introducendo nuovi processi organizzativi e procedure interne finalizzate a ridurre l'utilizzo di plastica monouso e a migliorare la gestione del ciclo di vita dei prodotti<sup>393</sup>.

Invero, quanto alle riduzioni del consumo di plastica, la Commissione ha adottato un atto di esecuzione, la decisione di esecuzione (UE) 2022/162, riguardante il calcolo, la verifica e la comunicazione della riduzione del consumo di determinati prodotti di plastica monouso e delle misure adottate dagli Stati membri<sup>394</sup>.

Più in particolare, è stato previsto che alcuni prodotti in plastica monouso immessi sul mercato devono recare una marcatura visibile, chiaramente leggibile e

---

<sup>390</sup> *Ibidem*.

<sup>391</sup> *Ibidem*.

<sup>392</sup> Francesco de Leonardis, *Il futuro del diritto ambientale: il sogno dell'economia circolare*, in [www.aidambiente.it](http://www.aidambiente.it), 2025, consultabile al seguente link <https://www.aidambiente.it/wp-content/uploads/2025/03/AIDAMBIENTE-de-Leonardis.pdf>.

<sup>393</sup> *Cos'è l'economia circolare e perché è un vantaggio per le aziende*, in [www.wsg360.it](http://www.wsg360.it), 1 febbraio 2026, consultabile al seguente link <https://www.esg360.it/circular-economy/cose-leconomia-circolare-e-perche-e-un-vantaggio-per-le-aziende/>.

<sup>394</sup> Plastica monouso: lotta contro l'impatto ambientale, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/single-use-plastics-fighting-the-impact-on-the-environment.html>. Decisione di esecuzione (UE) 2022/162 del 4 febbraio 2022 recante modalità di applicazione della direttiva (UE) 2019/904 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda il calcolo, la verifica e la comunicazione della riduzione del consumo di determinati prodotti di plastica monouso e delle misure adottate dagli Stati membri per ottenere tale riduzione, consultabile al seguente link [https://eur-lex.europa.eu/eli/dec\\_impl/2022/162/oj](https://eur-lex.europa.eu/eli/dec_impl/2022/162/oj).

indelebile sull'imballaggio o sul prodotto stesso, contenente le corrette modalità di smaltimento o quelle che dovrebbero essere evitate nonché la presenza di plastica nel prodotto e la conseguente incidenza negativa sull'ambiente derivante dalla sua dispersione<sup>395</sup>.

La decisione ha anche posto in capo agli Stati membri l'obbligo di calcolare e rendicontare la plastica prodotta e immessa sul proprio mercato, secondo le modalità indicate dalla stessa normativa, ossia in ragione del peso totale della plastica nei prodotti di plastica monouso immessi sul mercato dello Stato membro in un anno civile o del numero di prodotti di plastica monouso immessi sul mercato dello Stato membro in un anno civile<sup>396</sup>. Ne deriva che ogni operatore è chiamato a calcolare la plastica dallo stesso prodotta e immessa sul territorio, rallentando inevitabilmente la *supply chain*<sup>397</sup>.

Vengono così indirettamente favoriti anche processi di eco-innovazione industriale, spingendo le imprese a investire nello sviluppo di soluzioni più sostenibili, nell'utilizzo di materiali biodegradabili o compostabili e nell'incremento della quota di plastica riciclata impiegata nei processi produttivi<sup>398</sup>.

La *plastic tax* può, quindi, contribuire alla diffusione di modelli produttivi coerenti con i principi dell'economia circolare, nei quali i materiali vengono riutilizzati e reinseriti nei cicli produttivi riducendo al minimo la produzione di rifiuti, al fine non solo di ridurre l'inquinamento, ma soprattutto di promuovere un modello economico più efficiente nell'utilizzo delle risorse naturali e più compatibile con la tutela dell'ambiente<sup>399</sup>.

Ma va anche osservato che ciò implica un significativo cambiamento delle strategie produttive delle imprese che necessita di importanti investimenti iniziali che non tutte le imprese sono in grado di sostenere e che potrebbero derivare da fondi accantonati, contributi e minori imposte da pagare<sup>400</sup>. Nel caso in cui la società non disponesse di fondi, è evidente la necessità di un supporto esterno di natura tributaria e se l'obiettivo è

---

<sup>395</sup> *Ibidem*.

<sup>396</sup> *Ibidem*; *Plastica riciclata: stabiliti calcolo, verifica e comunicazione dei dati*, in *Impresa*, 1 dicembre 2023.

<sup>397</sup> Massimo Fabio, *Plastic tax e nuovi obblighi per le imprese. Come risolvere eventuali criticità*, in *Impresa*, 28 ottobre 2022.

<sup>398</sup> *La Plastica in Italia. Thechnical Report*, 2022.

<sup>399</sup> *Ibidem*.

<sup>400</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 60.

quello di una fiscalità che punti l'accento sulle modalità di produzione e sull'oggetto della produzione le misure fiscali non possono essere solo di natura interdittiva ma devono essere necessariamente anche propositive<sup>401</sup>.

Sono state, invero, elaborate alcune proposte dalla più attenta dottrina, la quale ha evidenziato la possibilità di intervenire sulla regolamentazione degli interessi passivi, consentendo ai soggetti che effettuano investimenti nel senso suddetto di godere di deduzioni ex lege con un aumento del valore ammortizzabile rispetto a quello civilistico o con l'attribuzione di crediti tributar<sup>402</sup>.

### 3.2.2 La *plastic tax* italiana

Il legislatore italiano ha, nel recepire la Direttiva UE 2019/904, previsto l'introduzione, con la legge di bilancio 2020, di un'imposta sui manufatti con singolo impiego (MACSI)<sup>403</sup>.

Più precisamente, la legge 160 del 2019, all'art. 1, commi 634-658, ha introdotto, in attuazione della suddetta direttiva, un'imposta sui prodotti in plastica monouso «destinati al contenimento, alla protezione, alla manipolazione o alla consegna di merci o prodotti alimentari», poiché essi «non sono ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati»<sup>404</sup>.

L'aliquota dell'imposta è stata fissata in 0,45 euro per chilogrammo di plastica contenuta nei manufatti, configurando un'imposta indiretta che incide sulla produzione o sull'importazione degli stessi<sup>405</sup>.

Il comma 637, quali soggetti destinatari dell'imposta, indica:

- il fabbricante, per i prodotti realizzati in Itali;
- l'acquirente nell'esercizio della propria attività economica nel caso in cui i prodotti provengano da altri Paesi dell'UE;

---

<sup>401</sup> *Ivi*, p. 61.

<sup>402</sup> *Ivi*, pp. 61-62, il quale evidenzia che interventi in tal senso sono stati effettuati, ad esempio, in Canada con misure fiscali federali, in Germania, in Giappone e Sud Africa nel settore energetico.

<sup>403</sup> Voce «Plastic tax», in *WKPEDIA*, consultabile al seguente link <https://www.ipsoa.it/wkpedia/plastic-tax>.

<sup>404</sup> Art. 1, comma 634, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, consultabile al seguente link [https://www.edizionieuropee.it/LAW/HTML/214/zn27\\_08\\_060.html#\\_ART0001](https://www.edizionieuropee.it/LAW/HTML/214/zn27_08_060.html#_ART0001).

<sup>405</sup> Voce «Plastic tax», cit.

- il cedente, qualora i MACSI siano acquistati da un privato;
- l'importatore qualora i prodotti provengano da Paesi terzi<sup>406</sup>.

L'imposta non va applicata ai manufatti compostabili certificati conformemente agli standard europei, nonché ai dispositivi medici e ai contenitori utilizzati per la conservazione di medicinali, in quanto ritenuti essenziali per finalità sanitarie e di sicurezza<sup>407</sup>.

Com'è evidente, l'obiettivo principale è quello di ridurre l'utilizzo di plastica monouso e incentivare l'impiego di materiali alternativi o riciclati nei processi produttivi, colpendo l'intera filiera produttiva e commerciale dei MACSI<sup>408</sup>.

L'entrata in vigore della *plastic tax* è stata, con la legge di bilancio 2026, rinviata al 2027, in ragione delle richieste e delle pressioni esercitate da diverse filiere, nonché dalle associazioni di categoria, le quali, rilevata l'importanza che il settore degli imballaggi riveste nell'economia italiana e la presenza di numerose piccole e medie imprese attive nella produzione e trasformazione dei materiali plastici<sup>409</sup>, lamentano i costi che le aziende sarebbero chiamate ad affrontare se l'imposta dovesse entrare in vigore, con il rischio di un trasferimento degli stessi sui consumatori finali<sup>410</sup>.

---

<sup>406</sup> *Ibidem*. Il comma 637 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, dispone che «L'immissione in consumo dei MACSI nel territorio nazionale, anche qualora contengano merci o prodotti alimentari, si verifica:

- a) per i MACSI realizzati nel territorio nazionale, all'atto della loro cessione ad altri soggetti nazionali;
- b) per i MACSI provenienti da altri Paesi dell'Unione europea:
  - 1) all'atto dell'acquisto nel territorio nazionale nell'esercizio dell'attività economica;
  - 2) all'atto della cessione effettuata nei confronti di un consumatore privato;
- c) per i MACSI provenienti da Paesi terzi, all'atto della loro importazione definitiva nel territorio nazionale».

<sup>407</sup> Confcommercio, *Plastic tax: cos'è e come funziona*, consultabile al seguente link <https://www.confcommercio.it/-/plastic-tax>.

<sup>408</sup> *Ibidem*.

<sup>409</sup> Simone Fant, *Plastic tax, rinvio al 2027. il governo italiano posticipa ancora l'imposta sulla plastica vergine, che renderebbe più competitivo il riciclo*, in *Renewable Matter*, 7 gennaio 2026, consultabile al seguente link <https://www.renewablematter.eu/plastic-tax-nuovo-rinvio-al-2027>.

<sup>410</sup> *Plastic Tax: siamo all'8° rinvio*, in *Regioni e Ambiente*, 7 gennaio 2026, consultabile al seguente link <https://www.regionieambiente.it/plastic-tax-8-rinvio/>, ove viene riportato quanto affermato dal Presidente di Unionplast, secondo cui «Il rinvio al 2027 della plastic tax è una decisione di buon senso e di responsabilità, che riconosce le difficoltà di un comparto strategico per il Paese e l'impegno concreto delle imprese nel percorso di transizione ecologica – ha dichiarato Massimo Centonze, Presidente di Unionplast – Le nostre aziende sono in prima linea negli investimenti per l'innovazione e la sostenibilità: negli ultimi anni il settore ha destinato risorse significative al riciclo meccanico e chimico, alla riduzione degli imballaggi e all'utilizzo di materie prime seconde. Una tassa generalizzata sulla plastica vergine avrebbe colpito indiscriminatamente la filiera, penalizzando proprio chi investe per rendere più circolare l'economia».

Invero, il sistema produttivo nazionale è caratterizzato dalla presenza di numerose piccole e medie imprese attive nella produzione e trasformazione dei materiali plastici e l'imposizione fiscale sui manufatti monouso può incidere in modo significativo sui costi di produzione delle imprese appartenenti alla filiera del *packaging*, determinando un aumento dei costi operativi e richiedendo l'adozione di strategie di adattamento industriale<sup>411</sup>.

Tra l'altro, il Regolamento (UE) 2025/40 relativo agli imballaggi e ai rifiuti di imballaggio<sup>412</sup> ha previsto, con riferimento agli imballaggi in plastica, che essi devono contenere una percentuale minima di materiale riciclato recuperato dai rifiuti plastici post-consumo, con alcune eccezioni, e disposto che i produttori sono responsabili dell'intero ciclo di vita dei loro imballaggi, compresa la gestione dei rifiuti, dovendo coprire i costi necessari per la raccolta, la cernita e il riciclaggio; incentivare la progettazione ecocompatibile e la riciclabilità attraverso tariffe modulate; garantire la trasparenza e le responsabilità finanziarie<sup>413</sup>.

La *plastic tax* rappresenta, quindi, un importante strumento di politica ambientale nell'ambito delle strategie nazionali ed europee di riduzione dell'inquinamento da plastica e di promozione dell'economia circolare, pur dipendendo la sua efficacia dalla capacità del legislatore di bilanciare gli obiettivi di tutela ambientale con le esigenze di competitività delle imprese e di sostenibilità economica del sistema produttivo.

### 3.2.3 Criticità e dibattito dottrinale

L'introduzione della *plastic tax* ha suscitato un ampio dibattito sia in ambito politico che accademico. Da un lato, vi sono coloro che sottolineano l'importanza della tassazione ambientale come strumento per promuovere comportamenti sostenibili e ridurre l'impatto ambientale delle attività economiche<sup>414</sup>; dall'altro, chi ha evidenziato le

---

<sup>411</sup> *Ibidem*.

<sup>412</sup> Regolamento (UE) 2025/40 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 2024, sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio, che modifica il regolamento (UE) 2019/1020 e la direttiva (UE) 2019/904 e che abroga la direttiva 94/62/CE, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2025/40/oj/ita>.

<sup>413</sup> *Imballaggi e rifiuti di imballaggio (dal 2026)*, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/packaging-and-packaging-waste-from-2026.html>.

<sup>414</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit.

difficoltà applicative e le possibili criticità dello strumento, soprattutto se collocato in un quadro normativo multilivello, ove occorre tener conto della disciplina unionale, della legislazione nazionale e degli obiettivi di politica industriale<sup>415</sup>.

La discussione intorno alla *plastic tax* si inserisce, più in generale, nel dibattito sulla funzione dei tributi ambientali.

Se, infatti, sul piano teorico tali strumenti appaiono coerenti con il principio del *chi inquina paga* e con l'esigenza di internalizzare i costi ambientali delle attività produttive, sul piano pratico emergono problemi legati alla concreta configurazione del tributo, alla sua effettiva capacità di incidere sui comportamenti e al coordinamento con altri strumenti fiscali e regolatori<sup>416</sup>. Proprio con riguardo alla tassazione della plastica, è stato osservato come la misura rischi talvolta di oscillare tra una finalità propriamente ambientale e una finalità prevalentemente finanziaria, con la conseguenza di rendere meno chiara la sua funzione sistematica e più complesso il giudizio sulla sua effettiva utilità<sup>417</sup>.

Tra le principali criticità segnalate vi è innanzitutto la complessità del coordinamento tra la *plastic tax* europea e le eventuali imposte nazionali sulla plastica. La coesistenza di diversi livelli di imposizione potrebbe infatti generare problemi di sovrapposizione normativa e difficoltà di applicazione per le imprese<sup>418</sup>.

La misura europea introdotta con la decisione (UE) 2020/2053, infatti, si configura come un contributo dovuto dagli Stati membri al bilancio dell'Unione in relazione ai rifiuti di imballaggi in plastica non riciclati, mentre le imposte nazionali - come quella italiana sui MACSI - colpiscono direttamente i produttori, gli importatori o gli acquirenti intracomunitari di determinati manufatti in plastica monouso<sup>419</sup>.

Altra questione controversa attiene all'effettiva capacità della *plastic tax* di ridurre l'inquinamento da plastica. Alcuni studi evidenziano infatti come l'efficacia disincentivante del tributo dipenda in larga misura dal livello dell'imposta e dalla disponibilità di alternative tecnologiche economicamente sostenibili<sup>420</sup>. In altri termini,

---

<sup>415</sup> *Ibidem*.

<sup>416</sup> *Ibidem*.

<sup>417</sup> *Ibidem*.

<sup>418</sup> *Plastic Tax UE vs Plastic Tax Italia*, in *Packaging Speaks Green*, consultabile al seguente link <https://packagingspeaksgreen.com/en/node/104>.

<sup>419</sup> *Ibidem*; Confcommercio, *Plastic tax: cos'è e come funziona*, cit.; Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su l'effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit.

<sup>420</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su l'effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit.

un'imposta ambientale può produrre effetti virtuosi soltanto se è in grado di incidere realmente sulle convenienze economiche degli operatori.

Se il prelievo è troppo contenuto, esso può essere percepito come un semplice costo aggiuntivo sopportabile dalle imprese, senza determinare un reale cambiamento nei processi produttivi o nelle scelte di consumo. Al contrario, se il tributo è sufficientemente elevato ma il mercato non offre ancora sostituti efficienti e competitivi rispetto alla plastica tradizionale, il rischio è quello di gravare eccessivamente sul sistema produttivo senza conseguire un apprezzabile beneficio ambientale<sup>421</sup>.

La questione appare più delicata in relazione ai settori nei quali la plastica assolve ancora funzioni essenziali sotto il profilo della conservazione, della sicurezza igienico-sanitaria, della leggerezza e dei costi logistici, ove la sostituzione con materiali alternativi non è agevole.

È stato osservato che la tassazione della plastica può causare anche effetti distributivi rilevanti, poiché i costi dell'imposta possono essere trasferiti lungo la catena produttiva fino ai consumatori finali, determinando un aumento dei prezzi dei prodotti, incidente in misura maggiore sui consumatori con redditi più bassi<sup>422</sup>. Detto in altri termini, come per altri tributi indiretti, il rischio è che il carico fiscale venga scaricato sui prezzi finali dei beni, assumendo una connotazione regressiva.

La questione diventa ancora più rilevante quando i beni colpiti dalla tassazione appartengono a categorie di consumo ampio e diffuso, o quando le alternative sostenibili risultano più costose e meno accessibili per una parte della popolazione<sup>423</sup>.

Sotto altro profilo, è stato evidenziato come la *plastic tax* possa incidere sulla competitività delle imprese, in particolare in contesti nazionali caratterizzati da una forte presenza di piccole e medie imprese operanti nei settori della trasformazione plastica e del *packaging*<sup>424</sup>.

A ciò si aggiunge il problema della misurazione dell'effettivo risultato ambientale. Alcune analisi hanno messo in evidenza che la riduzione dell'inquinamento da plastica non dipende soltanto dal minor uso di materia vergine o dalla minore

---

<sup>421</sup> *Ibidem*.

<sup>422</sup> *Plastic Tax: siamo all'8° rinvio*, cit.

<sup>423</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit.

<sup>424</sup> Guido Calderaro, *Plastic tax europee e tributi ambientali: effetti economici e adempimenti per le imprese italiane*, in *Fisclaità ambientale*, 21 febbraio 2023.

immissione in consumo di manufatti monouso, ma anche dall'efficienza complessiva del sistema di raccolta, selezione e riciclo dei rifiuti<sup>425</sup>. Una tassazione che non sia accompagnata dal rafforzamento delle infrastrutture per il riciclo e da investimenti nella filiera dell'economia circolare rischia di perdere gran parte della propria efficacia.

### 3.2.5 La *plastic tax* e l'economia circolare

Uno degli obiettivi principali della tassazione della plastica è quello di promuovere la transizione verso un modello di economia circolare, basato sulla riduzione dei rifiuti, sul riutilizzo dei materiali e sull'incremento delle attività di riciclaggio<sup>426</sup>.

L'economia circolare rappresenta infatti uno dei pilastri delle politiche ambientali europee contemporanee, finalizzate a ridurre l'impatto ambientale delle attività produttive e a favorire un utilizzo più efficiente delle risorse naturali.

In ragione dell'affermazione del principio di sviluppo sostenibile, anche il mercato è stato chiamato a confrontarsi con l'esauribilità delle risorse naturali e la tutela delle future generazioni<sup>427</sup>, abbandonando il tradizionale modello dell'economia lineare, secondo cui i prodotti vengono fabbricati, utilizzati e successivamente smaltiti come rifiuti, in favore del diverso sistema dell'economia circolare, che ritiene i rifiuti una risorsa<sup>428</sup>. Più in particolare, l'economia lineare trae dalla natura le risorse e le impiega ai fini della produzione, restituendole come rifiuti, mentre cerca di trasformare i rifiuti in risorse, utilizzandoli come materie prime, dovendo le imprese congegnare il prodotto in modo che esso possa reimmesso nel sistema ed essere, quindi, riutilizzato<sup>429</sup>.

---

<sup>425</sup> Stefano Leoni, *Nuova plastic tax europea*, in *TuttoAmbiente*, 18 dicembre 2020.

<sup>426</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato Delle Regioni Strategia europea per la plastica nell'economia circolare, COM (2018) 28 del 16 gennaio 2018, cit.

<sup>427</sup> Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, in *Il diritto dell'economia*, 2019, p. 494.

<sup>428</sup> *Ivi*, p. 493; Francesco de Leonardis, *Economia circolare: saggio sui suoi tre diversi aspetti giuridici: verso uno Stato circolare?*, in *Diritto amministrativo*, 1, 2017, p. 163; Francesco de Leonardis - Simone Micono, *L'economia circolare alla prova dei fatti. La responsabilità estesa del produttore (E.P.R.): i consorzi di gestione degli imballaggi*, in *ApertaContrada*, 2017.

<sup>429</sup> Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, cit., p. 493, ove viene affermato «Se l'economia lineare trae dalla natura le risorse per poi utilizzarle nei processi produttivi e restituirle come rifiuti, con una duplice aggressione all'ambiente (il prelievo e il disfaccimento), l'economia circolare tenta, di tali esternalità, il superamento: i rifiuti divengono risorsa, cioè materia prima, e i prodotti sono congegnati per utilizzare tali nuove materie prime e per restituirle circolarmente al sistema».

L'obiettivo, detto in altri termini, è quello di prolungare il ciclo di vita del prodotto, così riducendo l'uso delle risorse naturali e anche la quantità di rifiuti<sup>430</sup>.

L'economia circolare è espressione di un nuovo tentativo di conciliazione degli obiettivi di crescita economica con la crisi ambientale che richiede, in ciò differenziandosi dalla *green economy*, non solo efficacia ed efficienza<sup>431</sup> ma il mutamento del paradigma produttivo, prevedendo che la fase della produzione e dell'uso di un prodotto non sia seguita dallo scarso ma dalla reintegrazione della materia nel circuito naturale o produttivo<sup>432</sup>. Ai fini dell'auspicata transizione verso un'economia circolare, così come richiesto dall'UE, è, quindi, necessario che venga predisposto un sistema che coinvolge, sin dalla fase progettuale e con approccio sistemico, tutti i segmenti della filiera, dovendo la stessa materia essere selezionata avendo riguardo anche alla sua futura reintroduzione nel mercato<sup>433</sup>.

La *plastic tax* rappresenta uno strumento di certo coerente con le nuove politiche economiche e ambientali. Invero, l'introduzione di un'imposta associata alla produzione o al consumo di plastica monouso può sia stimolare le imprese a sviluppare soluzioni produttive più sostenibili dal punto di vista ambientale, sia indurre il consumatore a preferire l'acquisto di prodotti diversi, in conseguenza dell'aumento dei costi della plastica, che l'impresa potrebbe allocare sul prezzo dei beni finali<sup>434</sup>.

Ma affinché la *plastic tax* possa in concreto contribuire alla promozione dell'economia circolare, è necessario che sia accompagnata da altre e diverse misure,

---

<sup>430</sup> Peter Lacy – Jacob Rutqvist – Beatrice Lamonica, *Circular economy. Dallo spreco al valore*, EGEA Edizioni, Milano, 2016, i quali rilevano che un approccio alla crescita economica improntato al business as usual è destinato a dar luogo a un crescente e pericoloso squilibrio tra offerta e domanda di risorse, oltre a una devastazione ambientale incontrollata.

<sup>431</sup> Efficacia ed efficienza ecologica costituiscono il pilastro fondativo della *green economy* e sono senz'altro racchiuse nelle definizioni più diffusamente accettate di economia circolare, «un'economia industriale che è concettualmente rigenerativa e riproduce la natura nel migliorare e ottimizzare in modo attivo i sistemi mediante i quali opera»; «un'economia pensata per potersi rigenerare da sola. In un'economia circolare i flussi di materiali sono di due tipi: quelli biologici, in grado di essere reintegrati nella biosfera, e quelli tecnici, destinati a essere rivalorizzati senza entrare nella biosfera». Vedi, sul punto, Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, cit., p. 509; Francesco de Leonardis, *Economia circolare: saggio sui suoi tre diversi aspetti giuridici: verso uno Stato circolare?*, cit.; Rosario Ferrara, *Brown economy, green economy, blue economy: l'economia circolare e il diritto dell'ambiente*, in *Il Piemonte delle Autonomie*, consultabile al seguente link <https://www.piemonteaautonomie.it/brown-economy-green-economy-blue-economy-l-economia-circolare-e-il-diritto-dell-ambiente/?pdf=290>.

<sup>432</sup> Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, cit., p. 509; Gunter Pauli, *Blue economy 2.0*, Edizioni Ambiente, Milano, 2015, pp. 30 ss.

<sup>433</sup> Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, cit., p. 509.

<sup>434</sup> Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, cit.

volte a sostenere la transizione delle imprese verso modelli produttivi sostenibili. Invero, la stessa Commissione europea, deve aver affermato che, se ben congegnati, i prodotti possono durare più, evidenzia che i segnali del mercato non sono ancora sufficienti, soprattutto in ragione della non coincidenza e del difficile bilanciamento degli interessi di produttori, consumatori e imprese di riciclaggio, ragion per cui è necessario intervenire con incentivi<sup>435</sup>.

Le principali problematiche evidenziate nella realizzazione del nuovo sistema economico attengono, infatti, agli investimenti che le imprese sono chiamate ad effettuare ai fini di un cambio di paradigma, dovendo esse rimodulare i propri processi produttivi<sup>436</sup>.

La *plastic tax* rappresenta, quindi, uno degli strumenti attraverso cui le politiche fiscali possono contribuire alla promozione dell'economia circolare e alla riduzione dell'impatto ambientale delle attività economiche, la cui efficacia dipenderà dalla capacità delle istituzioni di integrarla con altre politiche ambientali e industriali, creando un quadro normativo coerente e favorevole allo sviluppo di modelli produttivi più sostenibili.

Il Regolamento UE 2024/1781 «che stabilisce il quadro per la definizione dei requisiti di progettazione ecocompatibile per prodotti sostenibili», evidenzia la rilevanza del settore dei prodotti di seconda mano; secondo il legislatore comunitario è essenziale ai fini della produzione e del consumo dei modelli sostenibili, promuovere lo sviluppo di nuovi modelli imprenditoriali circolari volti a prolungare la durata del prodotto evitando che diventi un rifiuto ai fini del raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità dell'UE<sup>437</sup>.

La necessità di un intervento statale in chiave promozionale e non solo impositiva, più in particolare, emerge dall'art. 64 che fa espresso riferimento agli «Incentivi degli Stati membri»<sup>438</sup>.

Da ultimo, con il d.lgs. 20 febbraio 2026, n. 30, è stata recepita nel nostro ordinamento la Direttiva 2024/825, volta a rendere i consumatori edotti della sostenibilità

---

<sup>435</sup> Francesco de Leonardis, *Il futuro del diritto ambientale: il sogno dell'economia circolare*, cit.

<sup>436</sup> Stefania Cavaliere, *Economia circolare e intervento pubblico nell'economia: spunti di riflessione*, in [www.dirittifondamentali.it](http://www.dirittifondamentali.it), 31 marzo 2020, consultabile al seguente link <https://www.sipotra.it/wp-content/uploads/2020/04/Economia-circolare-e-intervento-pubblico-nell'economia-spunti-di-riflessione.pdf>.

<sup>437</sup> Considerando n. 17 del Regolamento UE 2024/1781 del 13 giugno 2024, consultabile al seguente link [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L\\_202401781](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202401781).

<sup>438</sup> Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, cit., p. 88.

dei prodotti e delle imprese, così da permettere loro di prendere decisioni di acquisto consapevoli e finalizzate alla tutela dell'ambiente, contribuendo all'attuazione delle politiche ESG<sup>439</sup>.

Il suddetto decreto, applicabile dal 27 settembre 2026, intervenendo sulle pratiche commerciali scorrette e sui diritti dei consumatori, mira a contrastare ancor più efficacemente il *greenwashing*. Più nel dettaglio, vengono tipizzate alcune fattispecie di *greenwashing*, chiariti i requisiti dei *green claims* e introdotti specifici divieti relativi alle asserzioni ambientali generiche, ai *claims* basati sulla compensazione delle emissioni, all'utilizzo di etichette di sostenibilità non conformi e alle pratiche connesse all'obsolescenza precoce dei prodotti e le imprese vengono invitate a rafforzare i presidi di *compliance*, verificando la correttezza, la verificabilità e l'aggiornamento delle comunicazioni ambientali e sociali rivolte ai consumatori<sup>440</sup>.

### **3.3 Le accise energetiche**

#### **3.3.1 Natura e funzione delle accise sui prodotti energetici**

Il termine *accisa*, dal latino *accidere*, ossia “cadere sopra”, viene genericamente impiegato al fine di fare riferimento ad una forma di imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo di determinati prodotti, nonché sulla loro importazione nel territorio nazionale<sup>441</sup>.

Le accise assumono un ruolo particolarmente rilevante nell'ambito della fiscalità energetica, costituendo oggi lo strumento di imposizione privilegiato al fine di incidere sul consumo delle energie, perseguendo anche finalità extrafiscali<sup>442</sup>. Invero, il perseguimento di fini ulteriori rispetto a quello finanziario – nel caso delle accise sui prodotti energetici, la finalità ambientale – concorre a determinare la causa stessa del

---

<sup>439</sup> Assonime, Circolare n. 14/2026 - *Claims di sostenibilità e pratiche commerciali scorrette: le modifiche al Codice del consumo in attuazione della direttiva (UE) 2024/825*, in *Diritto societario e impresa*, 20 maggio 2026.

<sup>440</sup> *Ivi*, p. 2. La circolare sottolinea che i rischi derivanti dal *greenwashing* non si limitano alle sanzioni amministrative dell'AGCM, ma comprendono anche possibili azioni risarcitorie individuali e collettive, contenziosi concorrenziali e rilevanti danni reputazionali. In questo contesto, assume particolare rilievo l'adozione di misure preventive, tra cui la formazione del personale, il coordinamento tra funzioni aziendali, il ricorso a certificazioni affidabili e la definizione di procedure strutturate di revisione e monitoraggio dei *claims* ambientali e sociali.

<sup>441</sup> Massimo Scuffi – Giuseppe Albenzio – Marco Maccinesi, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Ipsoa, Milano, 2014.

<sup>442</sup> *Ibidem*.

prelievo, assurgendo la produzione o il consumo dei beni a presupposto dell'imposta, quale espressione di altre politiche<sup>443</sup>.

La disciplina delle accise è oggetto di armonizzazione da parte dell'Unione europea, in ossequio a quanto previsto dall'art. 113 TFUE, il quale fa esplicito riferimento «alle altre imposte indirette», al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza tra gli Stati membri<sup>444</sup>.

I principi generali della politica energetica sono, quindi, dettati dal legislatore eurounitario, in ragione degli inevitabili riflessi sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni, ma sono riconosciuti agli Stati membri ampi spazi di manovra, trattandosi di imposte che incidono considerevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo<sup>445</sup>.

In particolare, con la direttiva 2003/96/CE è stata operata una prima revisione del quadro relativo alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, fino a quel momento limitata agli oli minerali<sup>446</sup>, prevedendo che la disciplina, così come

---

<sup>443</sup> *Ibidem*.

<sup>444</sup> Massimo Scuffi – Giuseppe Albenzio – Marco Maccinesi, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit. L'art. 113 TFUE dispone espressamente che «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».

<sup>445</sup> Roberta Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2015, p. 134; Anteo Massone, *La (difficile) convivenza tra governo del territorio, tutela dell'ambiente e produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili*, in *Foro Amm.*, 3, 2009, p. 654.

<sup>446</sup> Nel quadro del regime generale dei prodotti soggetti ad accisa, la normativa sugli oli minerali ha trovato attuazione nella direttiva n. 92/81/CEE circa la disciplina dell'accisa armonizzata che si applica agli oli minerali, e nella direttiva n. 92/82/CEE in merito alle aliquote minime applicabili a taluni di essi.

La ratio del Legislatore comunitario si era sostanziata nella tassazione di tali oli, in ragione del loro impiego energetico, pur nella consapevolezza della difficoltà di interpretazione in merito ai diversi componenti del processo di carburazione; ulteriori, diverse utilizzazioni rispetto alla combustione o carburazione non dovevano, infatti, essere sottoposti all'imposizione. La direttiva 92/81/CEE prevedeva, altresì, la tassazione dei prodotti per riscaldamento, con riferimento esclusivo alla categoria degli idrocarburi; la direttiva 92/82/CEE stabilì, con riferimento agli oli minerali, le aliquote minime dei prodotti maggiormente diffusi quali carburanti o combustibili. Tali livelli minimi non sono stati in seguito incrementati in sede comunitaria, per cui, nell'ambito dei diversi Paesi il sistema appariva fortemente disomogeneo, con paesi a tassazione europea minima ed altri, come l'Italia, dove il prelievo appariva decisamente più incisivo. Gli oli utilizzati per fini diversi dal carburante per motori o come combustibile per riscaldamento erano invece stati esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione della direttiva, non rientrando nel regime dell'accisa armonizzata: ciò è stato il frutto di una scelta precisa a livello europeo di riservare a tali oli un trattamento di favore.

armonizzata, dovesse trovare applicazione con riferimento a tutti i prodotti energetici, compresi il gas naturale e l'energia elettrica<sup>447</sup>.

L'art. 1 della suddetta direttiva ha obbligato gli Stati membri ad imporre un'accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, «inclusi oltre che a tutti i principali prodotti petroliferi, il gas naturale, il carbone, la lignite, il coke, e i prodotti ordinariamente utilizzati per finalità diverse dalla combustione e dalla carburazione ma che diventano prodotti energetici qualora destinati negli impieghi suddetti», nonché, ai sensi dell'art. 2, par. 3, commi 2 e 3, «tutti gli altri prodotti utilizzati come carburante, nonché tutti gli altri idrocarburi, esclusa la torba, utilizzati come combustibile»<sup>448</sup>.

Nella direttiva, tra l'altro, è stata fatta espressa menzione per la prima volta del principio “chi inquina paga” e della necessità, in applicazione del Protocollo di Kyoto, di modificare i regimi tributari dei Paesi membri dell'UE con riferimento proprio alla struttura delle accise e in relazione alle aliquote, al fine di raggiungere determinati obiettivi politici in materia ambientale, di occupazione, trasporti ed energia, migliorando il funzionamento del mercato interno<sup>449</sup>.

Il sistema delle accise ha così rivolto sempre maggiore attenzione alla realizzazione di politiche ambientali, tanto da accreditarsi, come sottolineato dalla Corte di Giustizia<sup>450</sup>, quale «strumento di protezione naturale e di stimolo all'innovazione tecnologica ecocompatibile»<sup>451</sup>.

Pur non essendo state *ab origine* configurate come un'imposta ambientale, in ragione della loro stessa struttura, caratterizzante la fattispecie imponibile, le accise hanno finito per configurarne l'emblema, avendo l'UE individuato quali tributi ambientali tipici le imposte sulle emissioni inquinanti e sui prodotti inquinanti»<sup>452</sup>.

---

<sup>447</sup> Roberta Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, cit., p. 127; Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, consultabile al seguente link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0096&from=IT>.

<sup>448</sup> *Ibidem*.

<sup>449</sup> *Ivi*, p. 138.

<sup>450</sup> Corte di Giustizia, 18 gennaio 2007, causa C-313/05, MaciejBrzeziński e Dyrektor Izby CelnejWarszawiein; Corte di Giustizia, 17 luglio 2008, causa C-226/07, FlughafenKöln/Bonn GmbH contro HauptzollamtKölnin; Corte di Giustizia, 10 settembre 2009, causa C-201/08, PlantanolGmbH& Co. KG contro Hauptzollamt Darmstadt.

<sup>451</sup> Roberta Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, cit., p. 139.

<sup>452</sup> Caterina Verrigni, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1, 2007, p. 251

Più precisamente, le accise sui prodotti energetici svolgono una duplice funzione: da un lato, costituiscono una significativa fonte di entrate fiscali per gli Stati, contribuendo in modo rilevante al finanziamento della spesa pubblica; dall'altro lato, svolgono un'importante funzione di politica economica e ambientale, influenzando i comportamenti di imprese e consumatori attraverso la modifica dei prezzi relativi delle fonti energetiche<sup>453</sup>.

La dimensione finanziaria resta, storicamente, quella prevalente: nel sistema italiano le accise sui prodotti energetici rappresentano da lungo tempo una delle voci più consistenti del prelievo indiretto, tanto da essere considerate, in termini di gettito, tra i principali tributi dopo le imposte dirette e l'IVA<sup>454</sup>. Tuttavia, il progressivo affermarsi delle politiche di sostenibilità e di decarbonizzazione ha contribuito a valorizzare anche la loro funzione regolatoria, cioè la capacità di orientare il mercato scoraggiando il consumo delle fonti energetiche più impattanti.

Invero, l'incremento del costo fiscale dei prodotti energetici a maggiore intensità emissiva produce, almeno in astratto, un effetto disincentivante rispetto ai consumi più inquinanti e può favorire la sostituzione con fonti energetiche meno dannose o con tecnologie più efficienti. Le accise vanno, quindi, ricondotte nel novero degli strumenti di mercato (*market-based instruments*), i quali, attraverso il prezzo, mirano a correggere i comportamenti economici e a internalizzare almeno in parte i costi ambientali che altrimenti ricadrebbero sulla collettività<sup>455</sup>.

---

<sup>453</sup> Enrico Franzetti, *La tassazione verde in Italia*, in *Osservatorio sui Conti Pubblici italiani*, 28 novembre 2025, il quale rileva che «Il 79% del gettito (48 miliardi) riguarda la voce Energia. Le imposte sui trasporti valgono 11,9 miliardi (19,4% del gettito), mentre quelle sull'inquinamento e per la gestione delle risorse naturali ammontano a soli 790 milioni (1,3%). L'87% del gettito proviene da cinque voci:

- l'imposta su oli minerali e derivati (26,2 miliardi), che include le accise su benzina, gasolio e altri prodotti energetici;
- l'imposta sull'energia elettrica (13,8 miliardi), che comprende l'accisa sull'energia elettrica e gli oneri di sistema per incentivare la produzione da fonti rinnovabili;
- i proventi da utilizzo dei permessi di emissione EU-ETS (3,6 miliardi), il sistema cap and trade basato sulla fissazione di un tetto alle emissioni;
- l'imposta sul gas metano (3,5 miliardi);
- le tasse automobilistiche sulle famiglie, cioè il "bollo auto" (5,8 miliardi)».

<sup>454</sup> Antonio Felice Uricchio, *Riordino della disciplina di contrasto dell'evasione di iva e accise sulla cessione di carburanti*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 28 marzo 2024, consultabile al seguente link <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2024/03/Uricchio.pdf>.

<sup>455</sup> *Ibidem*.

Il tema assume particolare rilievo anche alla luce dell'evoluzione della normativa unionale e nazionale, che tende sempre più a valorizzare il nesso tra prestazione energetica, impatto emissivo e trattamento fiscale.

La stessa proposta di revisione della direttiva sulla tassazione dell'energia, presentata dalla Commissione nell'ambito del pacchetto "Fit for 55", propone un maggiore collegamento tra livelli di imposizione e prestazioni ambientali delle diverse fonti energetiche, rendendo le accise anche un potenziale strumento di orientamento della domanda, di correzione delle esternalità e di accompagnamento della transizione verso un sistema energetico più sostenibile<sup>456</sup>.

La natura delle accise sui prodotti energetici è, quindi, oggi il risultato di una stratificazione funzionale. Esse restano, certamente, tributi indiretti di grande rilievo finanziario, ma al tempo stesso partecipano sempre più alla logica della fiscalità ambientale e della regolazione economica. La loro funzione non può più essere letta esclusivamente in termini di gettito: l'attuale scenario normativo ed economico impone infatti di considerarle anche come leve di politica pubblica, capaci di incidere sulle scelte di produzione e consumo dell'energia<sup>457</sup>.

L'evoluzione della normativa fiscale nel settore energetico dimostra infatti come la fiscalità possa svolgere un ruolo sempre più importante nel promuovere modelli di produzione e consumo sostenibili e nel favorire la transizione verso un sistema energetico basato su fonti rinnovabili e a basse emissioni di carbonio<sup>458</sup>.

### **3.3.2 Le accise su gas naturale ed energia elettrica nel sistema italiano**

Nel sistema tributario italiano la disciplina delle accise è contenuta principalmente nel Testo Unico delle Accise (TUA), approvato con il decreto legislativo n. 504 del 1995, in attuazione della direttiva 2003/96/CE, che ha introdotto un quadro armonizzato per la tassazione dei prodotti energetici all'interno dell'Unione europea.

---

<sup>456</sup> *Ibidem*.

<sup>457</sup> Enrico Franzetti, *La tassazione verde in Italia*, cit.

<sup>458</sup> *Ibidem*.

Il TUA disciplina l'imposizione sui prodotti energetici, sull'energia elettrica e su altri beni soggetti ad accisa, definendo i presupposti dell'imposta, i soggetti passivi, le modalità di accertamento e di riscossione e il regime dei controlli fiscali<sup>459</sup>.

Il d.lgs. 504/1995 è stato nel tempo oggetto di numerose modifiche, finalizzate ad adeguare la disciplina nazionale alle direttive europee in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, nonché alle esigenze di semplificazione amministrativa e di rafforzamento dei controlli fiscali.

Ma è stato il progressivo processo di decarbonizzazione dell'economia, promosso sia a livello europeo che nazionale, a rendere davvero necessario un ripensamento complessivo della fiscalità energetica, al fine di garantire la coerenza del sistema di imposizione sui prodotti energetici con gli obiettivi di sostenibilità ambientale e di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra<sup>460</sup>.

Di recente è, infatti, stato approvato il d.lgs. n. 43 del 2025, con cui è stata ulteriormente modificata la disciplina delle accise sul gas naturale e sull'energia elettrica, con effetti impattanti per le imprese, non solo sul piano sostanziale, ma anche – e soprattutto – su quello procedurale ed organizzativo<sup>461</sup>.

La riforma, in particolare, riguarda il gas naturale e l'energia elettrica, innovando aspetti cruciali quali l'accertamento, la liquidazione e il versamento dell'accisa nonché la qualificazione degli usi del gas naturale per l'applicazione dell'aliquote d'imposta<sup>462</sup>.

Segnatamente, il termine per il versamento dell'accisa è stato fissato alla fine di ciascun mese con riferimento sia al gas naturale che all'energia elettrica e, in luogo della dichiarazione annuale, prevista dalla disciplina previgente, è stata disposta la presentazione di due dichiarazioni semestrali da presentare entro il mese di marzo e settembre di ciascun anno<sup>463</sup>.

---

<sup>459</sup> Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative.

<sup>460</sup> Enrico Franzetti, *La tassazione verde in Italia*, cit.

<sup>461</sup> Ettore Sbandi – Federica Di Giuseppe, *Accise su gas naturale ed energia elettrica: tutti i prossimi adempimenti*, in *Fisco e tasse*, 21 gennaio 2026, consultabile al seguente link <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/17018-accise-su-gas-naturale-ed-energia-elettrica-tutti-i-prossimi-adempimenti.html>.

<sup>462</sup> *Ibidem*. Decreto Legislativo 28 marzo 2025, n. 43, Revisione delle disposizioni in materia di accise, in GU n. 79 del 4 aprile 2025, consultabile al seguente link <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2025/04/04/25G00052/sg>.

<sup>463</sup> *Ibidem*.

Il d.lgs. 43/2025 ha disciplinato in maniera più dettagliata anche l'accertamento, la liquidazione e il versamento dell'accisa con l'introduzione dell'art. 26-ter, per quanto riguarda il gas naturale, e la riformulazione dell'art. 55 con riferimento all'energia elettrica.

Più nel dettaglio, con riferimento alla tassazione del gas naturale per combustione è venuta meno la tradizionale distinzione tra "usi civili" e "usi industriali" in favore di un criterio fondato sulla destinazione d'impiego, come per l'energia elettrica già in origine<sup>464</sup>. Segnatamente, oggi la distinzione viene operata tra usi domestici e usi non domestici sia con riferimento al gas che all'elettricità, dovendo intendersi per usi domestici tutti gli impieghi in unità immobiliari aventi una funzione abitativa, comprese le pertinenze, nonché i consumi per riscaldamento in locali di imprese posti fuori dagli stabilimenti produttivi, i consumi di gas naturale di uffici pubblici, studi professionali, istituti di credito e istituti di istruzione, sia pubblici che privati e il gas utilizzato per il rifornimento degli autoveicoli tramite impianti fissi derivati dalla rete domestica; mentre per usi non domestici tutti gli usi residui, secondo un criterio di residualità<sup>465</sup>.

La riforma ha anche integrato le definizioni di cui all'art. 1, comma 2, TUA, aggiungendo il "soggetto obbligato accreditato" (SOAC), ossia il soggetto, obbligato al pagamento dell'accisa, avente sede nel territorio nazionale, a cui è riconosciuto, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, il possesso di una particolare affidabilità nell'ambito del regime fiscale dell'accisa, il quale potrà richiedere di essere esonerato dall'obbligo, previsto dal TUA, di prestare cauzione relativamente al pagamento dell'accisa nonché la possibilità di accedere alla semplificazione di alcuni adempimenti contabili e amministrativi<sup>466</sup>.

---

<sup>464</sup> *Ibidem*; *Accise energia e gas: dal 2026 distinzione tra usi domestici e non domestici*, in [www.quotidianopiu.it](http://www.quotidianopiu.it), 3 dicembre 2025, consultabile al seguente link <https://www.quotidianopiu.it/dettaglio/13596933/accise-energia-e-gas-dal-2026-distinzione-tra-usi-domestici-e-non-domestici>.

<sup>465</sup> *Accise energia e gas: dal 2026 distinzione tra usi domestici e non domestici*, cit. Essa si applica a tutte le attività industriali, artigianali, agricole, al settore alberghiero, alla distribuzione commerciale, alla ristorazione e agli impianti sportivi dilettantistici senza scopo di lucro. Tra le nuove fattispecie che rientrano nell'aliquota "per usi non domestici" figurano ora anche biblioteche, musei, teatri, cinema, discoteche, sale da ballo, poliambulatori per fisioterapia, case di cura e attività di cremazione dei defunti. Per ottenere l'applicazione dell'aliquota "non domestici", i consumatori finali devono presentare al venditore una dichiarazione, ai sensi del DPR 445/2000, descrivendo l'attività e gli impieghi, con indicazione dell'iscrizione alla Camera di Commercio.

<sup>466</sup> Maurizio Arena, *Testo Unico accise: il soggetto obbligato accreditato*, in [www.filodiritto.com](http://www.filodiritto.com), 8 aprile 2025, consultabile al seguente link <https://www.filodiritto.com/testo-unico-accise-il-soggetto-obbligato-accreditato>.

È stata cioè introdotta una disciplina di qualificazione volontaria che consente all'operatore, «in virtù di un elevato grado di affidabilità nel regime fiscale delle accise riconosciuto dall'Agenzia, di avvalersi di specifici vantaggi fiscali, sia diretti e sia indiretti, finalizzati a ridurre gli oneri burocratici, ad accrescere la competitività, a rendere più immediata l'identificazione tra operatori e a favorire la fluidità degli scambi commerciali sul territorio nazionale»<sup>467</sup>, volendo mutuare la figura dell'operatore economico autorizzato.

Ai fini dell'ammissibilità dell'istanza di accreditamento è necessario che le persone giuridiche e società istanti non siano mai state destinatarie di provvedimenti sanzionatori ai sensi del d.lgs. 231, in relazione alle fattispecie di cui all'art. 23, comma 6, ossia dei “reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare” e di alcuni delitti non colposi previsti dai titoli II (delitti contro la P.A.), V (delitti contro l'ordine pubblico), VII (delitti contro la fede pubblica), VIII (delitti contro l'economia pubblica) e XIII (delitti contro il patrimonio) del libro II del Codice penale<sup>468</sup>.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dovrà anche verificare «l'organizzazione aziendale, con riguardo alle dimensioni strutturali e al volume d'affari, ai mezzi tecnici a disposizione per lo svolgimento ordinario e continuativo delle attività, alla struttura amministrativa e contabile in relazione ai flussi dei prodotti sottoposti ad accisa nonché all'adozione di un sistema di controllo e monitoraggio per la prevenzione dei reati previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231»<sup>469</sup>.

La norma non fa riferimento al modello organizzativo richiamato dal d.lgs. 231/2001 ma ad un “sistema di controllo e monitoraggio” per la prevenzione dei reati-presupposto ma non è chiaro in cosa i due differiscano e cosa debba consistere il “diverso” sistema di controllo e monitoraggio<sup>470</sup>.

Per effetto della riforma, il versamento dell'accisa sarà correlato al quantum di energia elettrica e gas naturale indicato nelle bollette di pagamento o nelle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali e ai quantitativi di gas naturale consumati per uso proprio, nel mese solare precedente<sup>471</sup>. Gli operatori saranno, quindi, tenuti a calcolare

---

<sup>467</sup> *Ibidem*; Relazione di accompagnamento al d.lgs. 43/2025.

<sup>468</sup> Maurizio Arena, *Testo Unico accise: il soggetto obbligato accreditato*, cit.

<sup>469</sup> Art. 9-quinquies, comma 2, lett. b), del d.lgs. 28 marzo 2025, n. 43.

<sup>470</sup> *Ibidem*.

<sup>471</sup> *Ibidem*.

mensilmente la rata di acconto dell'accisa da versare e da accertarsi sulla base di una dichiarazione semestrale, redatta con modalità esclusivamente telematiche e recante gli elementi necessari ai fini della determinazione del debito d'imposta relativo al semestre solare di riferimento<sup>472</sup>.

Con riferimento poi al termine di invio delle comunicazioni mensili per i settori dell'energia elettrica e del gas naturale per i venditori, gli artt. 26-ter, comma 11, e art. 55, comma 13, come modificati, hanno previsto che esse debbano essere trasmesse entro la fine del mese solare successivo a quello a cui fanno riferimento, riportando nelle comunicazioni mensili e nelle dichiarazioni semestrali relative ai consumi fatturati le nuove destinazioni d'uso per il gas naturale, ossia distinguendo tra usi domestici e usi non domestici<sup>473</sup>.

La riforma ha anche modificato la disciplina della cauzione, condizione indispensabile sia per il rilascio delle autorizzazioni e licenze previste dagli artt. 26-bis e 53-bis, sia per l'esercizio delle relative attività da parte dei soggetti obbligati, prevedendo che essi debbano svolgere tutte le attività necessarie a garantire la costante adeguatezza dell'importo prestato. Ciò significa che essi sono chiamati a monitorare costantemente l'entità della cauzione versata al fine di dar corso alle necessarie attività di aggiornamento della medesima<sup>474</sup>.

Più nel dettaglio, in ragione delle modifiche introdotte, è stato aumentato anche l'importo della cauzione che, a partire dal 1° gennaio 2026, dovrà essere pari al 15% dell'accisa annua, determinata sulla base dei dati dichiarati dagli soggetti obbligati nella denuncia e di quelli eventualmente disponibili presso le dogane<sup>475</sup>.

All'uopo è stato previsto anche un meccanismo di adeguamento periodico: l'importo versato a titolo di cauzione dovrà essere adeguato trimestralmente e, in particolare, entro la fine del primo mese successivo al trimestre di riferimento, in modo

---

<sup>472</sup> *Ibidem*. Il versamento dell'eventuale conguaglio, determinato in sede di dichiarazione semestrale, andrà versato entro la fine del mese in cui è stata presentata la dichiarazione medesima. Qualora, invece, risulti un conguaglio a credito, le somme versate in eccedenza rispetto all'ammontare dovuto potranno essere detratte dai successivi versamenti di accisa fino a completo esaurimento oppure può essere richiesto a rimborso entro il termine di decadenza biennale stabilito dall'art. 14 del TUA.

<sup>473</sup> *Ibidem*.

<sup>474</sup> *Ibidem*.

<sup>475</sup> *Ibidem*.

da essere non inferiore alla media aritmetica dell'accisa dovuta nei tre mesi precedenti, salvo il caso in cui esso sia inferiore al 10% dell'importo della cauzione prestata<sup>476</sup>.

In caso di omesso adeguamento della cauzione nei termini di legge, ai sensi dell'art. 64, comma 2, è stata prevista la revoca dell'autorizzazione o della licenza rilasciate<sup>477</sup>.

Ma va rilevato anche che sussistono numerose agevolazioni fiscali e regimi differenziati, destinati a specifiche categorie di consumatori o a determinati settori economici, giustificati dalla necessità di evitare che il peso della tassazione energetica comprometta la competitività delle imprese nei mercati internazionali<sup>478</sup>. Eppure, proprio i numerosi regimi agevolati e i differenti livelli di imposizione rendono non solo la disciplina considerevolmente complessa ma rischiano anche di vanificare gli obiettivi ambientali prefissati<sup>479</sup>.

---

<sup>476</sup> *Ibidem.*

<sup>477</sup> *Ibidem.*

<sup>478</sup> Federica Lanterna, *La fiscalità ambientale in Italia tra imposte e sussidi: evoluzione, limiti e prospettive*, cit.

<sup>479</sup> *Ibidem.*



## CAPITOLO IV

### ANALISI EMPIRICA

#### 4.1 Obiettivi dell'analisi empirica

L'analisi empirica sviluppata nel presente elaborato attiene al progressivo rafforzamento della fiscalità ambientale quale strumento di politica economica, fiscale e regolatoria, volto a perseguire obiettivi di sostenibilità e transizione ecologica.

La ricerca è volta ad esaminare se e in che misura i tributi ambientali incidano sulla *tax compliance* e sull'organizzazione interna delle imprese, verificando se l'introduzione di obblighi fiscali connessi alla tutela ambientale determini effetti che trascendono la mera dimensione economica del prelievo.

L'indagine muove dalla consapevolezza che il sistema tributario contemporaneo svolge oggi una funzione anche extrafiscale e conformativa, orientata a incentivare comportamenti economicamente e socialmente virtuosi tanto da parte degli operatori economici che dei consumatori, collocandosi la tassazione ambientale nell'ambito degli strumenti attraverso i quali il legislatore, sia nazionale sia sovranazionale, persegue finalità di tutela dell'ambiente, di riduzione delle emissioni inquinanti e di promozione dello sviluppo sostenibile, in linea con il principio europeo del "chi inquina paga" e con gli obiettivi delineati dal Green Deal europeo.

Il ricorso a meccanismi impositivi ambientali ha determinato, per le imprese, un significativo incremento degli obblighi di *compliance*, imponendo l'adozione di procedure interne di monitoraggio, controllo e rendicontazione sempre più articolate, non limitandosi la disciplina fiscale ambientale all'introduzione di nuovi oneri tributari ma comportando anche l'esigenza di assicurare una gestione strutturata del rischio fiscale e reputazionale derivante dal mancato rispetto delle prescrizioni normative.

La presente ricerca, quindi, intende verificare se la fiscalità ambientale debba essere interpretata esclusivamente quale fattore di aggravio economico e amministrativo oppure se essa possa costituire anche uno strumento capace di incidere sui modelli organizzativi aziendali, favorendo processi di trasformazione interna, maggiore formalizzazione delle procedure e integrazione tra funzione fiscale, sostenibilità ed esigenze di governance.

L'analisi empirica condotta vuole rispondere al seguente quesito di ricerca: “In che modo i tributi ambientali incidono sulla *tax compliance* e sull'organizzazione delle imprese?”

Più in particolare, l'indagine empirica vuole verificare:

- se la tassazione ambientale determini un aumento della complessità fiscale percepita dalle imprese, incidendo sulla gestione degli adempimenti tributari e sull'interpretazione della normativa di settore;
- se gli obblighi fiscali ambientali richiedano un incremento delle risorse amministrative dedicate alla compliance, nonché l'adozione di procedure interne di controllo e monitoraggio maggiormente strutturate;
- se le imprese abbiano introdotto modifiche organizzative interne, quali nuovi processi, funzioni o responsabilità aziendali, finalizzate alla gestione della fiscalità ambientale;
- se la crescente attenzione alla sostenibilità abbia favorito una maggiore integrazione tra funzione fiscale, controllo interno e politiche ESG;
- se la tassazione ambientale influenzi le decisioni strategiche dell'impresa, incidendo sugli investimenti sostenibili, sulla digitalizzazione dei processi e sulle politiche di *governance*;
- se la *compliance* ambientale venga percepita non soltanto come obbligo normativo, ma anche come fattore reputazionale e competitivo, suscettibile di incidere sull'immagine aziendale e sulle relazioni con stakeholder, clienti e mercato.

L'analisi si propone inoltre di individuare le principali criticità operative riscontrate dai soggetti coinvolti nella gestione della compliance ambientale, con particolare riferimento alla complessità della normativa, alla frequente evoluzione del quadro regolatorio e alla conseguente difficoltà di assicurare un costante adeguamento organizzativo.

Particolare attenzione verrà dedicata alla verifica dell'eventuale correlazione tra incremento degli obblighi fiscali ambientali e necessità di ricorrere a consulenze specialistiche esterne. Tale fenomeno appare particolarmente significativo soprattutto per le micro e piccole imprese, le quali spesso non dispongono di strutture interne adeguatamente specializzate nella gestione della fiscalità ambientale e del rischio di non compliance.

L'obiettivo finale della ricerca è dunque quello di comprendere se la tassazione ambientale, oltre a rappresentare uno strumento di politica fiscale orientato alla sostenibilità, costituisca anche un fattore di trasformazione organizzativa e gestionale delle imprese, incidendo sui processi decisionali, sui modelli di governance e sull'evoluzione della tax compliance in chiave preventiva e integrata.

#### **4.2 Metodologia della ricerca**

La presente ricerca è stata condotta mediante la somministrazione di un questionario a soggetti direttamente coinvolti, a vario titolo, nella gestione degli adempimenti fiscali e delle procedure di *compliance* ambientale nelle imprese.

La scelta dello strumento risponde all'esigenza di raccogliere dati omogenei e comparabili, utili a comprendere come la fiscalità ambientale venga concretamente percepita dagli operatori economici e quali effetti essa produca sull'organizzazione aziendale e sulla gestione della *tax compliance*.

Più in particolare, l'indagine è stata indirizzata a imprenditori, responsabili amministrativi, professionisti fiscali, consulenti, *compliance officer* e figure operanti nell'ambito ESG e della sostenibilità, ossia soggetti che, per funzione ricoperta o esperienza professionale, risultano direttamente coinvolti nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa fiscale ambientale.

La scelta di sottoporre il questionario ai suddetti soggetti ha consentito di acquisire osservazioni non soltanto dal punto di vista strettamente imprenditoriale, ma anche da quello tecnico-professionale, permettendo una valutazione più articolata delle problematiche legate alla *compliance* ambientale.

Il questionario è stato diffuso attraverso un meccanismo di distribuzione "a catena" o "snowball sampling", fondato sulla condivisione progressiva dello strumento di rilevazione tramite contatti professionali, reti relazionali e successive diffusioni tra imprese e professionisti.

La metodologia, frequentemente utilizzata nelle ricerche esplorative di carattere qualitativo e socio-economico, è stata essenziale al fine di raggiungere soggetti appartenenti a differenti realtà produttive e settori economici, consentendo di ottenere risposte eterogenee sotto il profilo dimensionale, organizzativo e professionale.

Le risposte raccolte sono state complessivamente 17 e costituiscono il campione di riferimento dell'analisi empirica.

Sotto il profilo strutturale, il questionario è stato articolato in quattro macro-sezioni principali, ciascuna finalizzata ad approfondire uno specifico ambito della ricerca.

La prima sezione è stata dedicata alla raccolta di informazioni generali relative all'impresa e al profilo professionale del rispondente, ossia la dimensione aziendale, il settore economico di appartenenza, il livello di operatività territoriale e il ruolo ricoperto all'interno dell'organizzazione.

La seconda sezione ha riguardato la percezione della tassazione ambientale, con l'obiettivo di verificare in che misura i tributi ambientali incidano sui costi aziendali e sulla gestione dell'attività d'impresa.

La terza sezione è stata dedicata all'impatto della fiscalità ambientale sulla *tax compliance*, approfondendo aspetti quali la complessità normativa, la frequenza degli aggiornamenti legislativi, l'aumento delle attività di controllo interno, la necessità di formalizzare procedure di *compliance* e il rischio fiscale percepito dalle imprese.

La quarta sezione ha riguardato l'analisi degli effetti organizzativi e strategici derivanti dalla *compliance* ambientale, con particolare riferimento all'introduzione di nuove procedure interne, all'utilizzo di consulenze specialistiche, alla formazione del personale, all'adozione di strumenti digitali e all'integrazione tra funzione fiscale e strategie ESG.

La maggior parte delle domande è stata formulata mediante l'utilizzo della scala Likert da 1 a 5, metodologia ampiamente utilizzata nelle ricerche socio-economiche e organizzative per misurare atteggiamenti, percezioni e livelli di accordo rispetto a determinate affermazioni. Ciò ha consentito di standardizzare le risposte e di rilevare con maggiore precisione l'intensità dell'impatto percepito dai partecipanti.

Più nello specifico, nelle sezioni dedicate alla *tax compliance*, la scala variava da "per niente d'accordo" a "totalmente d'accordo", consentendo di valutare il grado di consenso rispetto alle affermazioni concernenti la complessità della normativa fiscale ambientale, l'incremento degli adempimenti e la rilevanza del rischio fiscale, mentre nelle sezioni dedicate agli effetti organizzativi e strategici, la scala Likert era strutturata tra "nessun impatto" e "impatto elevato", al fine di misurare l'incidenza della fiscalità ambientale sui processi aziendali, sulle attività di controllo interno e sulle strategie

organizzative delle imprese, considerando sussistente la percezione del fenomeno nel caso di risposta con valore compreso tra 3 e 5, corrispondenti a “moderatamente d’accordo”, “d’accordo” e “totalmente d’accordo”.

Accanto alle domande chiuse, il questionario comprendeva anche tre quesiti a risposta aperta, finalizzati a raccogliere osservazioni qualitative, considerazioni personali ed esperienze operative direttamente vissute dai partecipanti, così da approfondire aspetti che difficilmente avrebbero potuto emergere attraverso risposte standardizzate e cogliere le principali criticità applicative riscontrate dagli operatori economici.

L’integrazione tra dati quantitativi e qualitativi ha consentito di sviluppare un’analisi maggiormente completa e coerente con gli obiettivi della ricerca: le domande chiuse hanno permesso di individuare tendenze generali e livelli di impatto percepito, mentre le risposte aperte hanno contribuito a contestualizzare i risultati, offrendo una rappresentazione più concreta delle problematiche operative derivanti dalla fiscalità ambientale.

L’analisi dei dati è stata svolta in forma aggregata, privilegiando un approccio interpretativo orientato all’individuazione delle percezioni ricorrenti, dei principali elementi di convergenza tra i partecipanti e delle criticità maggiormente condivise.

L’obiettivo non è stato quello di elaborare modelli statistici complessi, bensì di ricostruire, attraverso l’esperienza diretta degli operatori economici, gli effetti che la tassazione ambientale produce sulla *tax compliance* e sull’organizzazione delle imprese.

### **4.3 Descrizione del campione**

Il campione oggetto della presente indagine empirica è costituito da 17 rispondenti appartenenti a differenti categorie professionali e operanti in diversi contesti economici e organizzativi. Sebbene il numero delle osservazioni raccolte non consenta di attribuire all’indagine carattere statisticamente rappresentativo dell’intero panorama imprenditoriale nazionale, il campione risulta adeguato rispetto alle finalità esplorative della ricerca, permettendo di cogliere orientamenti significativi in merito all’impatto della tassazione ambientale sulla *tax compliance* e sull’organizzazione delle imprese.

La composizione del campione è eterogenea sotto il profilo professionale. Tra i partecipanti figurano, infatti, imprenditori, CFO e responsabili amministrativi e tecnici,

consulenti fiscali, commercialisti, *compliance officer*, *sustainability specialist*, consulenti ambientali, direttore lavori, direttore tecnico e direttore d'esercizio.

Ciò consente di analizzare il fenomeno della fiscalità ambientale da prospettive differenti ma complementari. Più in particolare, la presenza di soggetti operanti direttamente nell'ambito fiscale e amministrativo permette di acquisire una visione tecnica delle problematiche connesse alla *compliance* tributaria ambientale, mentre il coinvolgimento di figure manageriali e specialistiche legate alla sostenibilità consente di cogliere le implicazioni organizzative e strategiche derivanti dall'introduzione di obblighi ambientali sempre più articolati.

Dal punto di vista dimensionale, il campione è composto prevalentemente da grandi imprese per il 70,6% e microimprese per il 23,5%. La suddetta caratteristica va tenuta in debita considerazione ai fini dell'analisi, incidendo significativamente la dimensione aziendale sulla capacità dell'impresa di gestire gli obblighi fiscali ambientali e di predisporre adeguati sistemi di controllo interno.

Invero, le imprese di dimensioni maggiori risultano generalmente dotate di assetti organizzativi più strutturati, caratterizzati dalla presenza di comparti o figure specializzati in *compliance*, gestione fiscale e sostenibilità ESG. Ciò consente loro di affrontare in modo più sistematico gli obblighi derivanti dalla fiscalità ambientale, sebbene anche esse evidenzino problematiche legate alla complessità normativa e alla continua evoluzione del quadro regolatorio.

Al contrario, le imprese di minori dimensioni dispongono di norma di risorse economiche, amministrative e professionali più limitate rispetto alle grandi organizzazioni, incontrando maggiori difficoltà nel farsi carico dell'incremento degli adempimenti derivanti dalla normativa ambientale. Ivi la gestione della *compliance* fiscale ambientale viene di frequente affidata a consulenti esterni o a strutture organizzative non specializzate, con conseguente aumento dei costi amministrativi e del rischio di non conformità.

In relazione al fatturato annuo, il 64,7% delle imprese rispondenti registra un fatturato di oltre 50 milioni di euro, il 23,5% inferiore ai 2 milioni di euro e l'11,8% tra i 2 e i 10 milioni.

Sotto il profilo settoriale, il campione presenta una significativa eterogeneità, comprendendo imprese appartenenti ai settori dei servizi per il 29,4%, dell'industria per il 5,9%, delle costruzioni per il 23,5% e dei trasporti per il 23,5%.

Sono anche presenti operatori appartenenti ad ambiti innovativi e tecnologicamente avanzati, quali software e telecomunicazioni per il 5,9%.

L'eterogeneità del campione anche sotto il profilo settoriale consente di osservare come gli effetti della tassazione ambientale possano manifestarsi con intensità differenti a seconda del tipo di attività economica svolta e del livello di esposizione dell'impresa agli obblighi ambientali.

In particolare, i settori industriali, energetici e dei trasporti risultano tradizionalmente maggiormente interessati dalle politiche di fiscalità ambientale, in ragione del più elevato impatto ambientale delle relative attività produttive e della conseguente sottoposizione a forme di imposizione, monitoraggio e rendicontazione più rigorose.

Ma anche le imprese operanti nel settore dei servizi e nelle attività tecnologiche evidenziano una crescente attenzione verso i profili ESG e verso l'implementazione di procedure di *compliance* ambientale, soprattutto in funzione delle richieste provenienti dal mercato, dagli investitori e dagli stakeholder.

Per quanto riguarda il livello di operatività geografica, il campione comprende sia imprese attive esclusivamente sul territorio nazionale per il 47,1% sia realtà che operano in ambito europeo ed internazionale per il 52,9%, elemento che assume rilevanza nell'ambito della presente ricerca, poiché il grado di internazionalizzazione dell'impresa influisce sensibilmente sul livello di esposizione agli obblighi ambientali e fiscali.

Le imprese operanti a livello sovranazionale risultano, infatti, maggiormente coinvolte nei processi di armonizzazione normativa promossi dall'Unione europea e devono confrontarsi con sistemi regolatori più articolati, caratterizzati dall'interazione tra normativa nazionale, disciplina europea e standard internazionali in materia di sostenibilità e rendicontazione ESG. Di conseguenza, esse tendono a sviluppare modelli di *governance* e sistemi di *compliance* maggiormente strutturati, al fine di prevenire e contenere il rischio fiscale e reputazionale connesso agli obblighi ambientali.

Dall'analisi delle risposte emerge che una parte significativa dei partecipanti è direttamente sottoposta a forme di tassazione ambientale o ad obblighi fiscali collegati

alla sostenibilità ambientale. Ne deriva che le osservazioni raccolte provengono da soggetti con un'esperienza concreta nella gestione della *compliance* ambientale e nelle problematiche applicative derivanti dalla disciplina tributaria di settore.

La composizione del campione consente, quindi, di sviluppare un'analisi empirica coerente con gli obiettivi della ricerca, offrendo una panoramica sufficientemente articolata delle modalità attraverso cui le imprese percepiscono e gestiscono gli effetti della fiscalità ambientale.

Pur con i limiti derivanti dalla dimensione numerica del campione, i dati raccolti risultano utili per evidenziare alcune tendenze ricorrenti e per comprendere come l'incremento degli obblighi ambientali stia progressivamente incidendo non soltanto sulla dimensione fiscale dell'attività d'impresa, ma anche sugli assetti organizzativi, sui processi decisionali e sulle strategie aziendali orientate alla sostenibilità.

#### **4.4 Analisi dell'impatto sulla *tax compliance***

L'analisi delle risposte raccolte attraverso il questionario evidenzia come la tassazione ambientale venga percepita dalla maggior parte dei soggetti intervistati quale fattore idoneo ad accrescere significativamente la complessità della *tax compliance* aziendale.

I dati mostrano, infatti, che l'introduzione di obblighi fiscali collegati alla sostenibilità ambientale non determina meramente l'incremento del carico tributario ma anche un ampliamento degli adempimenti amministrativi, delle attività di controllo e delle procedure interne necessarie a garantire la conformità normativa. Il 76,5% dei rispondenti dichiara, infatti, che l'introduzione o l'inasprimento degli obblighi collegati alla fiscalità ambientale ha comportato un aumento delle verifiche interne relative agli adempimenti tributari ambientali.

Il dato assume particolare rilievo sotto il profilo giuridico-tributario, poiché evidenzia come l'impresa sia chiamata a predisporre sistemi di controllo sempre più articolati al fine di garantire la corretta determinazione della base imponibile, l'adempimento degli obblighi dichiarativi e la tracciabilità delle operazioni fiscalmente rilevanti in materia ambientale.

L'incremento delle attività di controllo appare strettamente connesso alla struttura stessa dei tributi ambientali, caratterizzati da un elevato grado di tecnicismo e da

una forte interazione tra normativa tributaria e disciplina ambientale. A differenza della fiscalità tradizionale, infatti, la tassazione ambientale richiede frequentemente la raccolta e l'elaborazione di dati extracontabili relativi, ad esempio, ai consumi energetici, alle emissioni prodotte, ai quantitativi di rifiuti trattati o all'utilizzo di determinate risorse naturali. La corretta gestione dell'obbligazione tributaria risulta pertanto subordinata alla capacità dell'impresa di implementare adeguati sistemi di monitoraggio e controllo dei dati ambientali rilevanti ai fini fiscali.

Invero, la fiscalità ambientale è caratterizzata da una forte componente regolatoria e procedurale, che impone alle imprese non soltanto obblighi di natura dichiarativa o contributiva, ma anche attività di monitoraggio, raccolta dati, tracciabilità e rendicontazione connesse agli impatti ambientali dell'attività economica. La *tax compliance* ambientale assume, quindi, una dimensione particolarmente articolata, collocandosi all'intersezione tra disciplina tributaria, normativa ambientale e sistemi di *governance* aziendale.

Le risposte ottenute evidenziano che i partecipanti percepiscono la normativa fiscale ambientale come caratterizzata da un elevato livello di complessità interpretativa. Le criticità riscontrate appaiono strettamente legate alla frammentazione del quadro normativo e alla continua evoluzione della disciplina, influenzata sia dagli interventi del legislatore nazionale che dal crescente ruolo assunto dalla regolazione europea in materia di sostenibilità, transizione ecologica e fiscalità *green*.

In particolare, numerosi rispondenti sottolineano come la frequente introduzione di nuove disposizioni, le modifiche normative e gli obblighi procedurali rendano estremamente complessa la gestione operativa della *compliance* ambientale, determinando inevitabili difficoltà applicative, soprattutto in relazione all'interpretazione delle disposizioni tributarie e all'individuazione degli obblighi concretamente gravanti sulle imprese.

L'instabilità normativa emerge, quindi, quale elemento centrale nell'analisi della *tax compliance* ambientale. Le imprese, dovendo operare in un contesto regolatorio in continua trasformazione che impone l'adeguamento tempestivo agli obblighi fiscali ambientali, devono costantemente aggiornarsi sia dal punto professionale che organizzativo, con un incremento significativo dei costi amministrativi e delle attività interne dedicate alla gestione del rischio fiscale.

L'aggravio di spesa è particolarmente significativo per le micro e piccole imprese, che spesso non dispongono di strutture organizzative specializzate o di funzioni interne dedicate alla *compliance* tributaria e ambientale. Ivi la gestione degli obblighi fiscali ambientali tende ad assumere carattere reattivo piuttosto che preventivo, con conseguente aumento del rischio di errori interpretativi, omissioni e contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le risposte aperte fornite dai partecipanti confermano ulteriormente quanto già detto. Alcuni soggetti intervistati hanno, infatti, evidenziato che “la principale difficoltà è la complessità e la continua evoluzione normativa”, sottolineando come l'incertezza regolatoria rappresenti uno dei principali ostacoli all'effettiva gestione della *compliance* ambientale, mentre altri partecipanti hanno osservato che “il continuo variare o l'integrazione di nuove norme costringe a continui cambiamenti di strategia”, mettendo in evidenza come la fiscalità ambientale incida non soltanto sugli aspetti amministrativi, ma anche sulle scelte organizzative e decisionali delle imprese.

Le osservazioni raccolte consentono di evidenziare come la *compliance* fiscale ambientale non possa essere intesa esclusivamente come un insieme di adempimenti tecnici, ma debba essere considerata quale componente strutturale del sistema di *governance* aziendale. L'evoluzione della normativa ambientale, infatti, richiede alle imprese un costante adattamento dei processi interni, imponendo l'adozione di modelli organizzativi maggiormente formalizzati e orientati alla prevenzione del rischio fiscale.

Dall'analisi emerge anche che la tassazione ambientale ha determinato un significativo incremento delle attività di controllo fiscale interno. Numerose imprese dichiarano, infatti, di aver rafforzato le procedure di verifica documentale, di monitoraggio degli adempimenti e di tracciabilità delle operazioni rilevanti ai fini ambientali e tributari.

L'introduzione di nuovi obblighi fiscali collegati alla sostenibilità ha, quindi, comportato una progressiva formalizzazione delle procedure di *compliance*, con particolare riferimento alla raccolta delle informazioni, alla predisposizione della documentazione richiesta dalla normativa e all'implementazione di sistemi di controllo interno maggiormente strutturati.

La ricerca evidenzia, quindi, una crescente integrazione tra funzione fiscale, attività amministrativa e processi di *risk management*. La *compliance* ambientale viene,

infatti, percepita dalle imprese come un'area caratterizzata da un elevato rischio di contestazione e da possibili conseguenze sanzionatorie rilevanti, sia sotto il profilo economico sia sotto quello reputazionale.

In materia ambientale, infatti, il rischio fiscale non deriva esclusivamente dall'omesso versamento del tributo, ma anche dall'errata qualificazione delle operazioni, dall'incompletezza della documentazione o dalla non corretta rilevazione dei dati ambientali richiesti dalla normativa. Ne consegue che la *compliance* ambientale tende ad assumere una funzione anticipatoria di prevenzione del rischio fiscale e amministrativo.

Il 58,8% degli intervistati ritiene, infatti, che la tassazione ambientale richieda un impiego maggiore di risorse amministrative rispetto alla fiscalità ordinaria. Il risultato appare coerente con la natura particolarmente articolata degli adempimenti ambientali, che comportano non soltanto obblighi dichiarativi, ma anche attività di monitoraggio continuo, conservazione documentale e aggiornamento normativo.

Da un punto di vista tributario, ciò evidenzia come i costi della fiscalità ambientale non siano riconducibili esclusivamente al prelievo economico, ma comprendano rilevanti costi indiretti di *compliance*. In altri termini, il peso della tassazione ambientale deriva anche dall'incremento degli oneri organizzativi necessari per garantire la corretta applicazione della disciplina fiscale. Il fenomeno risulta particolarmente evidente nelle imprese di minori dimensioni, le quali dispongono generalmente di strutture amministrative meno articolate e di minori competenze interne specialistiche.

Molti partecipanti hanno, infatti, dichiarato, nelle risposte aperte, di aver dovuto destinare maggiori risorse amministrative alla gestione degli adempimenti ambientali, incrementando il tempo e il personale dedicati alle attività di monitoraggio e controllo, così mettendo in evidenza che fiscalità ambientale produce effetti organizzativi significativi, incidendo sulla distribuzione delle risorse interne e sull'assetto delle funzioni amministrative aziendali.

In più risposte qualitative emerge anche la necessità di ricorrere a consulenze esterne per la gestione degli adempimenti ambientali, soprattutto in ragione della difficoltà di interpretazione della normativa e della continua evoluzione del quadro regolatorio. Più in particolare, numerosi rispondenti affermano, infatti, che la complessità della disciplina fiscale ambientale rende necessario il supporto di professionisti

qualificati, in grado di garantire un corretto adempimento degli obblighi tributari e di ridurre il rischio di errori interpretativi.

Il ricorso a consulenze specialistiche appare strettamente connesso sia all'elevato tecnicismo della normativa sia alla difficoltà, per molte imprese, di sviluppare internamente competenze specifiche in materia di fiscalità ambientale. In alcune risposte viene esplicitamente richiamato "l'elevato rischio di sanzione" derivante dalla non corretta applicazione della disciplina ambientale, evidenziando come il timore di conseguenze economiche e procedurali rappresenti uno dei principali fattori che spingono le imprese a rafforzare i propri sistemi di *compliance*.

Particolarmente rilevante risulta anche il tema della digitalizzazione della *compliance* fiscale ambientale. Circa il 70,6% dei rispondenti dichiara, infatti, che l'impresa ha effettuato investimenti moderati in strumenti digitali o sistemi informativi dedicati alla gestione degli adempimenti ambientali.

Le risposte aperte evidenziano, ad esempio, il ricorso a "formulari digitali" e a "software dedicati" finalizzati a migliorare la gestione documentale e la raccolta dei dati ambientali rilevanti ai fini fiscali. Sotto il profilo giuridico-tributario, i suddetti strumenti consentono alle imprese di rafforzare la capacità di dimostrare la correttezza dei comportamenti adottati, agevolando la ricostruzione dei flussi informativi richiesti in sede di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria o delle autorità competenti in materia ambientale.

La digitalizzazione appare, quindi, funzionale non soltanto all'efficienza amministrativa, ma anche al rafforzamento delle garanzie di *compliance* e alla riduzione del rischio sanzionatorio, assumendo i sistemi informatici un ruolo centrale nella costruzione di modelli di controllo interno coerenti con la crescente complessità della fiscalità ambientale.

Nel complesso, i risultati dell'indagine confermano che la tassazione ambientale incide in maniera significativa sulla *tax compliance* delle imprese, determinando un aumento della complessità gestionale, amministrativa e interpretativa. La fiscalità ambientale appare, quindi, non soltanto come strumento di politica tributaria orientato alla sostenibilità, ma anche come fattore capace di influenzare profondamente i processi organizzativi interni e le modalità attraverso cui le imprese strutturano le proprie attività di controllo e gestione del rischio fiscale.

L'analisi evidenzia anche come il progressivo ampliamento degli obblighi ambientali contribuisca a trasformare la *compliance* tributaria da funzione meramente esecutiva ad elemento centrale della governance aziendale, richiedendo alle imprese un approccio sempre più integrato, multidisciplinare e orientato alla prevenzione delle criticità fiscali e reputazionali.

#### **4.5 Analisi dell'impatto organizzativo**

L'analisi empirica condotta evidenzia che la tassazione ambientale produce effetti che vanno ben oltre la dimensione strettamente tributaria, incidendo in maniera significativa sugli assetti organizzativi interni delle imprese.

I risultati raccolti mostrano, infatti, che l'introduzione di obblighi fiscali collegati alla sostenibilità ambientale determina un progressivo processo di adattamento organizzativo, incidendo sulla distribuzione delle responsabilità interne, sulla formalizzazione delle procedure aziendali e sui rapporti tra le diverse funzioni coinvolte nella gestione della *compliance* ambientale.

La fiscalità ambientale non può essere, quindi, valutata esclusivamente in relazione alla mera imposizione economica, ma deve essere considerata quale fattore di trasformazione organizzativa capace di incidere sui modelli gestionali dell'impresa. L'evoluzione normativa in materia ambientale, infatti, impone alle aziende di sviluppare sistemi di *compliance* sempre più articolati, finalizzati non soltanto al corretto adempimento degli obblighi tributari, ma anche alla prevenzione del rischio amministrativo, fiscale e reputazionale.

Più in particolare, il 70,6% dei rispondenti dichiara che la tassazione ambientale ha richiesto modifiche organizzative all'interno dell'impresa, mentre una percentuale analoga afferma che sono state introdotte nuove responsabilità o funzioni dedicate alla gestione degli obblighi ambientali.

Il dato appare particolarmente significativo poiché evidenzia come la fiscalità ambientale non venga gestita esclusivamente attraverso l'adeguamento delle procedure amministrative già esistenti, ma richieda, in molti casi, una vera e propria ridefinizione dell'organizzazione aziendale. Invero, in diverse risposte aperte emerge, ad esempio, il riferimento alla necessità di “stanziare nuove risorse”, “riorganizzare i processi interni” e “introdurre strumenti dedicati alla gestione ambientale”.

Sotto il profilo organizzativo, uno degli effetti maggiormente rilevanti riguarda il progressivo rafforzamento del coordinamento tra funzioni aziendali tradizionalmente separate. L'82,4% degli intervistati dichiara, infatti, che la gestione della fiscalità ambientale ha determinato un incremento della cooperazione tra area fiscale, area amministrativa e funzioni legate alla sostenibilità o alla gestione ambientale.

Il dato appare coerente con la natura trasversale della *compliance* ambientale, la quale richiede un costante scambio di informazioni tra soggetti dotati di competenze differenti. La corretta gestione degli obblighi fiscali ambientali implica, infatti, la necessità di integrare dati tecnici, contabili e amministrativi, rendendo insufficiente una gestione esclusivamente affidata alla funzione fiscale tradizionalmente intesa.

Le risposte fornite dai partecipanti confermano anche che uno dei principali effetti della tassazione ambientale riguarda il rafforzamento delle attività di monitoraggio e controllo interno. Numerose imprese dichiarano, infatti, di aver incrementato le procedure di verifica relative agli adempimenti fiscali ambientali, introducendo strumenti di controllo maggiormente strutturati e formalizzati nonché di aver sviluppato protocolli operativi specifici, procedure di monitoraggio e sistemi di verifica finalizzati alla gestione della *compliance* ambientale, al fine di garantire la tracciabilità delle attività aziendali rilevanti ai fini fiscali e ambientali.

La formalizzazione dei processi organizzativi risponde, in particolare, all'esigenza di ridurre il rischio di errori procedurali e di assicurare la corretta conservazione delle informazioni richieste dalla normativa. La *compliance* ambientale contribuisce così anche al rafforzamento dei sistemi interni di controllo aziendale, favorendo l'adozione di modelli organizzativi maggiormente strutturati e documentati.

Particolarmente significativa è anche l'attenzione dedicata dalle imprese agli strumenti digitali e ai sistemi informativi finalizzati alla gestione della *compliance* ambientale. Alcuni partecipanti dichiarano, infatti, di aver investito in processi di digitalizzazione e nell'adozione di *software* gestionali idonei a semplificare il monitoraggio degli obblighi fiscali e ambientali.

Dalle risposte aperte fornite emerge, ad esempio, il riferimento all'utilizzo di "formulari digitali", percepiti come strumenti utili a rendere maggiormente efficiente la gestione degli adempimenti e a ridurre il rischio di errori procedurali, in coerenza con il

più ampio processo di digitalizzazione della funzione amministrativa e fiscale, che interessa sempre più il rapporto tra imprese e pubblica amministrazione.

La digitalizzazione assume, infatti, un ruolo centrale nell'ambito della *tax compliance* contemporanea, soprattutto in relazione alla crescente quantità di dati e informazioni richiesti dalla normativa ambientale, consentendo l'utilizzo di strumenti informatici alle imprese di migliorare la tracciabilità delle operazioni, automatizzare alcuni processi di controllo e rafforzare i sistemi di monitoraggio interno.

L'indagine evidenzia anche una crescente attenzione verso la formazione del personale e l'attribuzione di nuove responsabilità organizzative connesse alla gestione della fiscalità ambientale.

Il 70,6% degli intervistati dichiara, infatti, che l'impresa ha investito in attività formative relative alla fiscalità ambientale e alla gestione degli obblighi di compliance, così evidenziando la rilevanza attribuita alla formazione, ritenuta un elemento essenziale per garantire l'effettiva applicazione della normativa ambientale e la corretta gestione dei relativi adempimenti tributari.

La fiscalità ambientale richiede, infatti, competenze multidisciplinari al confine tra diritto tributario, normativa ambientale, gestione amministrativa e sostenibilità d'impresa. L'adeguamento organizzativo non consiste, quindi, solo nell'introduzione di nuove procedure operative, ma implica anche un processo di evoluzione professionale e culturale all'interno delle strutture aziendali.

Da alcune risposte aperte emerge, ad esempio, la necessità di “formare continuamente il personale” in ragione della frequente evoluzione della normativa ambientale e dell'elevato livello di tecnicismo richiesto nella gestione degli adempimenti.

Ma va evidenziato che l'impatto organizzativo della tassazione ambientale non appare uniforme, variando sensibilmente in relazione alle dimensioni dell'impresa.

Le imprese di maggiori dimensioni appaiono, infatti, maggiormente predisposte a integrare la *compliance* ambientale nei propri sistemi di governance, grazie alla disponibilità di strutture amministrative più articolate e di maggiori risorse economiche e professionali, mentre le micro e piccole imprese evidenziano maggiori difficoltà nell'implementazione di modelli organizzativi strutturati. In alcune risposte aperte, infatti, i partecipanti appartenenti a realtà aziendali di ridotte dimensioni dichiarano che “non sono stati apportati cambiamenti organizzativi significativi”, evidenziando come la

limitata disponibilità di risorse interne costituisca un ostacolo alla creazione di funzioni o procedure dedicate alla compliance ambientale.

L'indagine mostra anche una crescente consapevolezza del valore reputazionale connesso alla *compliance* ambientale. Numerosi partecipanti ritengono, infatti, che il rispetto degli obblighi ambientali contribuisca positivamente all'immagine aziendale, rafforzando la reputazione dell'impresa nei confronti di clienti, investitori, stakeholder e mercato. Alcuni rispondenti hanno, ad esempio affermato che la *compliance* ambientale migliora la "visibilità aziendale" e favorisce il coinvolgimento di una clientela maggiormente sensibile ai temi ambientali.

Il dato appare strettamente collegato all'evoluzione del mercato e alla crescente attenzione verso i criteri ESG, che incidono sempre più significativamente sulle scelte di investimento, sulle relazioni commerciali e sulle politiche di procurement pubblico e privato.

In alcuni casi, i rispondenti dichiarano, infatti, che la *compliance* ambientale viene considerata parte integrante della strategia ESG dell'impresa e viene associata a maggiori opportunità competitive, soprattutto con riferimento all'accesso a gare pubbliche, incentivi fiscali e agevolazioni collegate alla sostenibilità.

Il dato evidenzia come la fiscalità ambientale possa assumere anche una funzione incentivante e non esclusivamente repressiva o impositiva. I tributi ambientali e i relativi meccanismi premiali sembrano, infatti, contribuire, almeno in parte, a orientare le strategie aziendali verso modelli produttivi maggiormente sostenibili e coerenti con gli obiettivi della transizione ecologica.

Nel complesso, l'analisi conferma che i tributi ambientali agiscono come fattore di trasformazione organizzativa, inducendo le imprese a rafforzare i processi interni di controllo, incrementare il coordinamento tra le diverse funzioni aziendali e sviluppare modelli di *compliance* maggiormente strutturati e integrati.

La tassazione ambientale appare, quindi, capace di incidere profondamente non soltanto sulla dimensione fiscale dell'attività d'impresa, ma anche sugli assetti organizzativi, sui sistemi di *governance* e sulle strategie aziendali orientate alla sostenibilità.

#### 4.6 Percezione della fiscalità ambientale ed effetti strategici

L'analisi delle risposte raccolte evidenzia che la tassazione ambientale viene percepita dalle imprese non solo quale strumento impositivo o fattore di aggravio amministrativo, avendo progressivamente assunto anche una dimensione strategica, reputazionale e competitiva.

I dati empirici mostrano, infatti, una percezione articolata della fiscalità ambientale, caratterizzata dalla compresenza di elementi critici, legati soprattutto alla complessità normativa e ai costi di *compliance*, e di profili positivi connessi alle opportunità reputazionali, agli incentivi economici e all'integrazione della sostenibilità nelle strategie aziendali.

Sotto il primo dei profili suddetti, emerge una significativa consapevolezza del valore reputazionale associato alla *compliance* ambientale. Il 70,6% dei partecipanti ritiene, infatti, che il rispetto degli obblighi ambientali produca effetti positivi sull'immagine aziendale e sulle relazioni con clienti, *stakeholder* e mercato. Il dato appare particolarmente rilevante poiché evidenzia come la sostenibilità venga progressivamente percepita non soltanto quale obbligo giuridico imposto dal legislatore, ma anche quale elemento suscettibile di incidere sul posizionamento competitivo dell'impresa.

Le risposte aperte confermano quanto detto. Diversi partecipanti associano, infatti, la *compliance* ambientale a una maggiore "visibilità aziendale", al rafforzamento della "fiducia dei consumatori" e alla possibilità di coinvolgere una clientela "più sensibile ai temi ambientali". In alcune risposte la sostenibilità viene espressamente qualificata come "fattore distintivo" dell'attività d'impresa, evidenziando come la corretta gestione degli obblighi ambientali possa incidere positivamente sulla percezione esterna dell'azienda.

Il fenomeno appare strettamente collegato alla crescente rilevanza dei criteri ESG (*Environmental, Social and Governance*) nei rapporti economici contemporanei. L'evoluzione del mercato e della regolazione europea ha, infatti, determinato una progressiva valorizzazione delle politiche di sostenibilità, incidendo sulle scelte degli investitori, sulle relazioni commerciali e sui processi di selezione dei fornitori sia nel settore pubblico sia in quello privato.

La *compliance* ambientale tende, quindi, ad assumere una funzione che trascende il mero adempimento tributario, inserendosi all'interno delle più ampie

strategie di sostenibilità aziendale. Non a caso, il 76,5% degli intervistati dichiara che la gestione della fiscalità ambientale viene considerata parte integrante della strategia ESG dell'impresa, mentre il 70,6% ritiene che i tributi ambientali influenzino le decisioni strategiche aziendali.

Invero, i risultati evidenziano che le imprese percepiscono sempre più frequentemente la sostenibilità ambientale quale componente strutturale della *governance* societaria e della pianificazione strategica. In particolare, la fiscalità ambientale sembra contribuire a orientare le decisioni relative agli investimenti, all'organizzazione produttiva e alla gestione delle risorse aziendali.

Alcune risposte qualitative risultano particolarmente significative. Un partecipante evidenzia, ad esempio, che l'impresa ha dovuto procedere al "rinnovo della flotta aziendale" per adeguarsi alle limitazioni ambientali previste dalla normativa vigente, mentre altri fanno riferimento alla necessità di "razionalizzare l'utilizzo delle risorse" o di "stanziare fondi dedicati" alla gestione degli obblighi ambientali, così rilevando l'incidenza della fiscalità ambientale sulle scelte economiche e organizzative dell'impresa e sui processi decisionali di medio-lungo periodo.

Particolarmente rilevante appare anche la percezione della fiscalità ambientale quale possibile fattore di vantaggio competitivo. Diversi partecipanti evidenziano, infatti, che il rispetto degli standard ambientali può agevolare l'accesso a benefici economici, incentivi fiscali e opportunità commerciali. In alcune risposte emerge, ad esempio, il riferimento alla possibilità di ottenere "più punti nelle gare pubbliche" o di beneficiare di misure premiali collegate alla sostenibilità ambientale.

Sotto il profilo giuridico-tributario, il dato appare significativo poiché evidenzia come la fiscalità ambientale non venga percepita esclusivamente nella sua funzione redistributiva o repressiva, ma anche quale strumento incentivante finalizzato a orientare i comportamenti economici verso modelli produttivi maggiormente sostenibili. I tributi ambientali sembrano, quindi, concorrere alla realizzazione della funzione extrafiscale dell'imposizione tributaria, promuovendo obiettivi di interesse generale connessi alla tutela ambientale e alla transizione ecologica.

Ma l'indagine evidenzia anche la persistenza di una percezione critica soprattutto con riferimento alla complessità normativa e all'incremento dei costi amministrativi della fiscalità ambientale. Numerosi partecipanti associano, infatti, gli

obblighi ambientali a un aggravio burocratico significativo, caratterizzato da frequenti modifiche legislative, elevato tecnicismo e difficoltà interpretative. Invero, in alcune risposte aperte, i tributi ambientali vengono descritti come fonte di “incertezza normativa” e di “appesantimento gestionale”, soprattutto per le imprese di minori dimensioni. Il dato conferma come la percezione della fiscalità ambientale risulti fortemente influenzata dalla capacità organizzativa dell’impresa e dalla disponibilità di risorse economiche e professionali adeguate alla gestione della compliance.

Emerge, infatti, una differenza significativa tra imprese maggiormente strutturate e realtà di dimensioni ridotte: le grandi imprese tendono a percepire la *compliance* ambientale anche come opportunità strategica e reputazionale, mentre le micro e piccole imprese manifestano con maggiore frequenza una percezione negativa legata prevalentemente ai costi amministrativi e agli oneri burocratici derivanti dagli adempimenti ambientali.

La differenza appare coerente con la diversa capacità delle imprese di assorbire i costi indiretti della fiscalità ambientale e di trasformare gli obblighi di sostenibilità in elementi di vantaggio competitivo.

Nel complesso, l’analisi empirica conferma che la percezione della fiscalità ambientale da parte delle imprese risulta caratterizzata da una progressiva evoluzione della funzione attribuita ai tributi ambientali. Accanto alla tradizionale dimensione impositiva e agli effetti di aggravio amministrativo, emerge, infatti, una crescente valorizzazione della sostenibilità quale elemento strategico, reputazionale e competitivo.

La fiscalità ambientale appare, quindi, idonea non soltanto a orientare i comportamenti economici mediante il prelievo tributario, ma anche a incidere sulle strategie aziendali e sulle modalità attraverso cui le imprese costruiscono il proprio posizionamento nel mercato.



## CONCLUSIONI

Il presente elaborato ha affrontato il tema della fiscalità ambientale quale strumento di regolazione economica e di promozione della sostenibilità, sviluppando un percorso di ricerca volto ad indagare non soltanto il fondamento teorico e giuridico dei tributi ambientali, ma anche la loro concreta capacità di incidere sulle dinamiche organizzative delle imprese e sui processi di *tax compliance*.

L'interrogativo da cui la ricerca muove attiene alla concreta capacità della tassazione ambientale di incidere sui comportamenti degli operatori economici, così come nelle intenzioni del legislatore e affermato dalla dottrina sul piano teorico.

La transizione ecologica, le politiche europee orientate alla neutralità climatica e il consolidarsi del paradigma della sostenibilità hanno, infatti, determinato una ridefinizione del rapporto tra attività economica, intervento pubblico e responsabilità ambientale.

Invero, l'esame degli strumenti di regolazione adottati ha rilevato che il perseguimento degli obiettivi ambientali richiede il necessario e diretto coinvolgimento degli operatori economici, indirizzandoli verso modelli di sviluppo sostenibile, ma ne ha anche mostrato i limiti, legati al rischio di incremento degli oneri amministrativi, alla possibile riduzione della competitività e alla necessità di evitare effetti regressivi o distorsivi, oltre che una traslazione dei maggiori costi sui consumatori finali.

È proprio rispetto ai sopra menzionati profili problematici che assume particolare rilievo l'analisi empirica sviluppata nel quarto capitolo.

I risultati emersi non sembrano confermare integralmente l'idea secondo cui il tributo ambientale operi prevalentemente come incentivo diretto alla riduzione dell'impatto ambientale; l'effetto maggiormente percepito dalle imprese riguarda, piuttosto, la trasformazione dei processi interni di gestione e controllo. Più in particolare, mentre il quadro teorico descrive la fiscalità ambientale come strumento destinato ad incidere sui comportamenti economici esterni, dovendo determinare una riduzione delle emissioni, la modifica delle scelte produttive e l'orientamento verso investimenti sostenibili, i risultati empirici mostrano che l'effetto principale attiene all'organizzazione interna dell'azienda.

L'aumento degli adempimenti ambientali e fiscali sembra, infatti, aver generato una maggiore strutturazione della *tax compliance*, un rafforzamento delle attività di monitoraggio, una crescita delle procedure di controllo interno e una più intensa integrazione tra funzioni aziendali tradizionalmente separate.

La ricerca induce, quindi, ad una prima considerazione critica, avuto riguardo soprattutto alle premesse teoriche riportate nell'elaborato, che collocano il tributo ambientale all'interno di una logica economica di incentivo/disincentivo: la fiscalità ambientale non sembra produrre effetti immediati sul piano ambientale ma agisce preliminarmente come fattore di riorganizzazione amministrativa e gestionale.

Ma va anche evidenziato che gli esiti dell'indagine consentono di affermare che la tassazione ambientale non è percepita dalle imprese esclusivamente come un costo regolatorio; diversi soggetti sembrano, infatti, riconoscere nella *compliance* ambientale un'occasione di miglioramento dei processi decisionali, di maggiore formalizzazione dei flussi informativi e di rafforzamento della capacità aziendale di prevenzione del rischio.

Ciò permette di concludere che il tributo ambientale può creare le condizioni organizzative affinché l'impresa adotti comportamenti ecosostenibili.

La sostenibilità, intesa dal punto di vista teorico prevalentemente come obiettivo di politica pubblica perseguito attraverso il sistema fiscale, nell'indagine empirica emerge come variabile gestionale interna, sempre più connessa ai processi di *governance*, alla distribuzione delle responsabilità e alla pianificazione strategica.

La ricerca evidenzia anche che permangono criticità legate ai costi di adeguamento, alla complessità normativa e alla diversa capacità organizzativa dei soggetti economici di recepire gli obblighi ambientali, anche in ragione delle dimensioni delle imprese e del fatturato.

Ne deriva l'esigenza di costruire strumenti fiscali che siano non soltanto coerenti con gli obiettivi di sostenibilità ma anche proporzionati, gradualmente e concretamente attuabili.

Alla luce delle evidenze raccolte, il presente lavoro consente, quindi, di sostenere che la transizione ecologica non possa essere affidata esclusivamente all'introduzione di nuovi tributi o all'inasprimento degli obblighi normativi. Affinché la fiscalità ambientale realizzi pienamente la propria funzione è necessario che essa venga accompagnata da

strumenti di supporto organizzativo, semplificazione amministrativa, innovazione tecnologica e diffusione di una cultura della *compliance* orientata alla sostenibilità.

L'indagine svolta mostra come il rapporto tra fiscalità ambientale e impresa non debba essere interpretato in termini di mera contrapposizione tra esigenze economiche e tutela dell'ambiente, bensì come un processo di progressiva integrazione tra competitività, responsabilità e sostenibilità, ove la *tax compliance* ambientale appare destinata ad evolversi da obbligo giuridico ad elemento strutturale della *governance* aziendale.



## BIBLIOGRAFIA

Adelina Adinolfi - Claudia Morviducci, *Elementi di diritto dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli, 2023.

Roberta Alfano, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interessi*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 1, 2024.

Roberta Alfano, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2015.

Roberta Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012.

Marco Allena, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, in *Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali. Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*, Siena, 27 settembre 2014.

Matteo Alpino – Luca Citino – Giudo de Blasio – Federica Zeni (a cura di), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di ricerca della Banca d'Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, 2022.

Mariangela Atripaldi, *Il principio di sostenibilità nelle Costituzioni: la disciplina dell'ordinamento tedesco*, in *Nomos*, 1, 2022.

Giuseppe Attanasio, *Fiscalità e sovranità: verso un fisco europeo*, in *Cammino diritto*, 25 ottobre 2022.

Rossella Bardazzi – Filippo Oropallo – Maria Grazia Pazienza, *Accise energetiche e competitività delle imprese: un'applicazione sull'esperimento della carbon tax*, in *Economia delle fonti di energia e dell'ambiente*, 3, 2004.

Catherine Barnard - Steve Peers, *European Union Law*, 4. ed, Oxford, 2023.

Dario Bevilacqua, *La normativa europea sul clima e il Green New Deal. Una regolazione strategica di indirizzo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2022.

Raffaele Bifulco, *Una rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia ambientale*, in *Corti supreme e salute*, 2019.

Gianluigi Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008.

Federico Boffa – Stefano Clò, *Strumenti economici nel diritto ambientale europeo*, in Giovanni Di Cosimo (a cura di), *L'Italia inadempiente: La difficile attuazione del diritto europeo in materia ambientale*, Cedam, Padova, 2012.

Beatrice Bonini, *Carbon tax: il prezzo da pagare per salvare il pianeta*, in *Osservatorio CPI*, 15 novembre 2019.

Annamaria Bonomo, *Governare la transizione ecologica: tra nuovi interessi e nuovi conflitti*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 3, 2024.

Maurizio Cafagno, *Strumenti di mercato e tutela dell'ambiente*, in Gianpaolo Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, Torino, 2015.

Maurizio Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente come sistema complesso, adattivo, comune*, Torino, Giappichelli, 2007.

Maurizio Michele Cafano, *Strumenti di mercato a tutela dell'ambiente*, in Gianpaolo Rossi (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Giappichelli, Torino, 2021.

Guido Calderaro, *Plastic tax europee e tributi ambientali: effetti economici e adempimenti per le imprese italiane*, in *Fiscalità ambientale*, 21 febbraio 2023.

Alice Campolmi, *Verso una competenza esclusiva dell'Unione europea in materia ambientale? Tendenze della prassi e proposta di riforma dei trattati*, in *Quaderni AISDUE*, 13 maggio 2024.

Susanna Cannizzaro, *Ambiente, paesaggio e beni culturali quali beni comuni, responsabilità delle imprese e funzione fiscale*, in AA.VV., *Finanza pubblica e misure tributarie*, Giappichelli, Torino, 2019.

Maria Cristina Carta, *Il Green Deal europeo. Considerazioni critiche sulla tutela dell'ambiente e le iniziative di diritto UE*, in *Eurojus*, 4, 2020.

Lucia Casseti, *Salute e ambiente come limiti "prioritari" alla libertà di iniziativa economica?*, in *Federalismi.it*, 16, 2021.

Marcello Cecchetti, *La revisione degli articoli 9 e 41 della Costituzione e il valore costituzionale dell'ambiente: tra rischi scongiurati, qualche virtuosità (anche) innovativa e molte lacune*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 3, 2021.

Marcello Cecchetti, *La disciplina giuridica della tutela ambientale come "diritto dell'ambiente"*, in *Federalismi.it*, 25, 2006.

Silvia Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2009.

Silvia Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2008.

Marcello Clarich, *Il Piano nazionale di ripresa e resilienza tra diritto europeo e nazionale: un tentativo di inquadramento giuridico*, in *Il Corr. giur.*, 2021.

Marcello Clarich, *La tutela dell'ambiente attraverso il mercato*, in *A.I.P.D.A., Annuario 2006 – Analisi economica e diritto amministrativo*, 2007.

Alberto Clò, *Carbon leakage: l'UE, il clima e il gioco delle tre carte*, in *Rivista Energia*, 8 ottobre 2018.

Giovanni Cocco, *La legislazione in tema di ambiente è ad una svolta?*, in *Diritto e gestione dell'ambiente*, spec. 347, 2002.

Alberto Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal COVID-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022.

Alessia Ottavia Cozzi, *La modifica degli artt. 9 e 41 Cost. in tema di ambiente: spunti dal dibattito francese sulla Carta dell'ambiente del 2004 tra diritti e principi*, in *DPCE Online*, 4, 2021.

Giuseppe D'Andrea, *La nozione di tributo ambientale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 6 novembre 2009.

Luigi D'Andrea - Maria Assunta Icolari, *La tutela dell'ambiente tra diritto costituzionale e diritto tributario: brevi note introduttive*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 1, 2024.

Ada Lucia De Cesaris, *Ambiente e Costituzione*, in *Federalismi.it*, 16, 2021.

Francesco De Leonardis, *Lo Stato Ecologico. Approccio sistematico, economia, pubblici poteri e mercato*, Giappichelli, Torino, 2023.

Francesco De Leonardis, *Economia circolare: saggio sui suoi tre diversi aspetti giuridici: verso uno Stato circolare?*, in *Diritto amministrativo*, 1, 2017.

Francesco De Leonardis, *L'ambiente tra i principi fondamentali della Costituzione*, in *Federalismi.it*, 3, 2004.

Francesco De Leonardis - Simone Micono, *L'economia circolare alla prova dei fatti. La responsabilità estesa del produttore (E.P.R.): i consorzi di gestione degli imballaggi*, in *ApertaContrada*, 2017.

Monica Delsignore - Alfredo Marra - Margherita Ramajoli, *La riforma costituzionale e il nuovo volto del legislatore nella tutela dell'ambiente*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 1, 2022.

Monica Delsignore, *Il contenzioso climatico nel suo costante crescendo dal 2015 ad oggi*, in *Giorn. dir. amm.*, 2, 2022.

Lorenzo Del Federico, *Il Carbon Border Adjustment Mechanism è entrato in vigore*, in *Tax News*, 8 luglio 2024.

Lorenzo Del Federico, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, 2023.

Lorenzo Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

Emanuela Di Rauso, *Le politiche fiscali ad impatto ambientale*, in *Innovazione Diritto*, 2023.

Stefano Dorigo, *Transizione ecologica, agevolazioni fiscali ed affievolimento del divieto di aiuti di Stato: un assetto in cerca di equilibrio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2024.

Stefano Dorigo – Pietro Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, Aracne, Roma, 2013.

Stefano Dorigo – Pietro Mastellone, *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*, in Valerio Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*, Aracne, Roma, 2018.

Massimo Fabio, *Plastic tax e nuovi obblighi per le imprese. Come risolvere eventuali criticità*, in *Impresa*, 28 ottobre 2022.

Micaela Falcone, *Il Green Deal europeo per un continente a impatto climatico zero: la nuova strategia europea per la crescita tra sfide, responsabilità e opportunità*, in *SIE*, 2, 2020.

Fabio Ferraro, *I grandi principi del diritto dell'Unione europea in materia ambientale*, in *DPCE Online*, 2, 2023.

Fabio Ferraro, *L'evoluzione della politica ambientale dell'Unione: effetto Bruxelles, nuovi obiettivi e vecchi limiti*, in *AISDUE*, 9, 2022.

Valerio Ficari, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Torino, Giappichelli, 2025.

Valerio Ficari – Giuseppe Scanu, *“Tourism Taxation”. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, Giappichelli, 2013.

Valentina Francesconi, *Il regolamento CBAM, guida alla conformità nell'UE*, in *Finanza e Gestione*, 15 luglio 2025.

Enrico Franzetti, *La tassazione verde in Italia*, in *Osservatorio sui Conti Pubblici italiani*, 28 novembre 2025.

Tommaso Frosini, *La Costituzione in senso ambientale. Una critica*, in *Federalismi.it*, 16, 2021.

Franco Gallo, *I problemi della tassazione ambientale*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2, 2021.

Franco Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, 2015.

Franco Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale scientifica, Napoli, 2012.

Franco Gallo, *Le ragioni del fisco*, il Mulino, Bologna, 2011.

Franco Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2010.

Franco Gallo - Fabio Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1, 1999.

Giacomo Garga, *Il valore fiscale ed extrafiscale della tutela ambientale*, in *Diritti regionali*, 2019.

Antonio Guidara, *Integrazione "negativa" e principi "positivi" del diritto UE in materia tributaria*, in *Eurojus*, 1, 2022.

Stefano Grassi, *La tutela dell'ambiente nelle fonti internazionali, europee ed interne*, in *Federalismi*, 13, 2023.

Antonio Gusmai, *La tutela costituzionale dell'ambiente tra valori (meta-positivi), interessi (mercificatori) e (assenza di) principi fondamentali*, in *Diritto Pubblico Europeo*, 2015.

Maria Assunta Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, in *Consulta Online*, 2, 2021.

Antonio Aruta Improta, *Considerazioni sul soggetto responsabile per la minaccia o il danno ambientale*, in *Riv. giur. amb.*, 1 giugno 2022.

Alessandro Jazzetti, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 1995.

Federica Lanterna, *La fiscalità ambientale in Italia tra imposte e sussidi: evoluzione, limiti e prospettive*, in *Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, 30, 2025.

Roberto Leonardi, *I principi europei a tutela dell'ambiente e gli strumenti di mercato*, in *Rivista Giuridica Europea*, 2, 2022.

Stefano Leoni, *Nuova plastic tax europea*, in *TuttoAmbiente*, 18 dicembre 2020.

Luca Lionello, *Il Green Deal europeo: inquadramento giuridico e prospettive di attuazione*, in *Jus Online*, 2020.

Raffaello Lupi, *Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 1, 2023.

Raffaello Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Ipsoa, Milano, 2011.

Paola Maddalena, *Nuovi indirizzi della Corte dei conti in materia di ambiente*, in *Foro.it*, 1979.

Gianluca Mancini – Gabriele Romeo (a cura di), *Politiche economiche e cambiamento climatico: il ruolo del carbon pricing e della ricerca e sviluppo*, in *Orizzonti Politici*, 2023.

Fabio Marchetti, *I tributi ambientali*, in Rosario Ferrara - Maria Alessandra Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, Giuffrè, 2014.

Anteo Massone, *La (difficile) convivenza tra governo del territorio, tutela dell'ambiente e produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili*, in *Foro Amm.*, 3, 2009.

Giovanna Mastrodonato, *Gli strumenti privatistici nella tutela amministrativa dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 5, 2010.

Franco Mastragostino (a cura di), *Gli strumenti economici e consensuali del diritto dell'ambiente*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2011.

Michele Mauro, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, in *Revista de Estudios Juridicos*, 17, 2017.

Marina Meli, *Le origini del principio "chi inquina paga" e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea*, in *Riv. giur. amb.*, 1989.

Giuseppe Melis, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020.

Giuseppe Mercuri, *Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento*, in *Riv. dir. trib.*, 14 settembre 2023.

Alfredo Moliterni, *La sfida ambientale e il ruolo dei pubblici poteri in campo economico*, in *Riv. quad. dir. amb.*, 2, 2020.

Riccardo Montaldo, *Il valore costituzionale dell'ambiente, tra doveri di solidarietà e prospettive di riforma*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2, 2021,

Giuseppe Morbidelli, *Il regime amministrativo speciale dell'ambiente*, in AA.VV., *Studi in onore di Alberto Predieri*, Milano, 1996.

Valeria Mastoiacono – Giuseppe Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Giappichelli, Torino, 2022.

Massimiliano Montini, *L'evoluzione della politica climatica dell'Unione europea alla luce del principio di sussidiarietà*, in Patrizia De Pasquale - Aldo Ligustro (a cura di), *La gestione delle emergenze nel diritto dell'Unione e nel diritto internazionale. Emergenza energetica, ambientale e bellica*, vol. I, Napoli, Editoriale Scientifica, 2024.

Stefano Nespor - Beniamino Caravita di Toritto, *Diritto Costituzionale dell'ambiente*, in Stefano Nespor - Ada Lucia De Cesaris (a cura di), *Codice dell'Ambiente*, Milano, Giuffrè, 2009.

OECD, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris 1989; Ministero dell'ambiente, *Spesa pubblica ambientale e incentivi economici*, in *Relazione sullo stato dell'ambiente*, Roma, 1997.

Salvatore Antonello Parente, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3, 2020.

Gunter Pauli, *Blue economy 2.0*, Edizioni Ambiente, Milano, 2015.

Salvatore Antonello Parente, *Strumenti di fiscalità ambientale e solidarietà intergenerazionale*, in *Quaderni del Dipartimento Jonico*, 13, 2020.

Emilio Passetti, *Sostenibilità, cambiamento climatico e sistemi di controllo aziendali*, Padova University Press, Padova, 2024.

Jacqueline Peel - Hari M. Osofsky, *A Right Turn in Climate Change Litigation*, in *Transnational Environmental Law*, 2018.

Raffaele Perrone Capano, *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, in *Rassegna tributaria*, 5, 2001.

Renato Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in Andrea Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Vol. I, Cedam, Padova, 1994.

Michela Petrarchi, *Declinazioni del principio di sussidiarietà in materia di ambiente*, in *Federalismi.it*, 24, 2016.

Marta Picchi, *Tutela dei diritti sociali e rispetto del principio dell'equilibrio di bilancio: la Corte costituzionale chiede al legislatore di motivare*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3, 2017.

Alberto Pierobon, *Ambiente in genere. Il nudge (anche nell'ambiente) tra managerialismo e Foucault*, in *Lex Ambiente*, 14 novembre 2025.

Federico Pitrone, *I tributi ambientali*, in Andrea Giordano (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale. Fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, Giuffrè, Milano, 2020.

Mark Pollack, *Creeping Competence: The Expanding Agenda of the European Community*, in *Journal of Public Policy*, 1994.

Ornella Porchia, *Tutela dell'ambiente e competenze dell'Unione europea*, in *RIDPC*, 2006.

Barbara Pozzo, *La climate change litigation*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2021.

Massimo Procopio, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2013.

Margherita Ramajoli, *Il cambiamento climatico tra green deal e climate change litigation*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2021.

Mauro Renna, *I principi in materia di ambiente*, in *Riv. Dir. Ambiente*, 2012.

Flavia Rolando, *L'attuazione del principio di integrazione ambientale nel diritto dell'Unione europea*, in *DPCE Online*, 2, 2023.

Edo Ronchi - Toni Federico, *La carbon tax: dare un prezzo alle emissioni che alterano il clima*, in *Economia italiana*, 1, 2020.

Livia Salvini, *La tassazione dell'energia*, in Aa.Vv., *Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione Europea*, Bardi, Roma, 2022.

Giulio Santini, *Costituzione e ambiente: la riforma degli artt. 9 e 41 Cost.*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2, 2021.

Ettore Sbandi – Federica Di Giuseppe, *Accise su gas naturale ed energia elettrica: tutti i prossimi adempimenti*, in *Fisco e tasse*, 21 gennaio 2026.

Stefania Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy. Profili evolutivi*, Cacucci, Bari, 2021.

Stefania Scarascia Mugnozza, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, in *Ambiente Diritto*, 3, 2022.

Elisa Scotti, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, in *Il diritto dell'economia*, 2019.

Tullio Scovazzi, *L'interpretazione e l'applicazione ambientalista della Convenzione europea dei diritti umani, con particolare riguardo al caso Urgenda*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 2019.

Massimo Scuffi – Giuseppe Albenzio – Marco Maccinesi, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Ipsoa, Milano, 2014.

Gianluca Selicato, *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio. Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004.

Gianluca Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2-3, 2004.

Pietro Selicato, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rass. Trib.*, 2005.

Pietro Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2-3, 2004.

Gaetano Silvestri, *Spunti di riflessione sulla tipologia e sui limiti della revisione costituzionale*, in *Scritti in onore di Paolo Biscaretti di Ruffia*, Milano, 1987.

Giada Stromillo, *Il catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD): il rapporto con il regolamento tassonomia*, in *Tax News*, 4 febbraio 2025.

Sarah Supino, *Tassazione dei prodotti energetici e politiche ambientali dell'Unione Europea: le recenti proposte di modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzate dalla Commissione e approvate dal Consiglio UE, sono in linea con le ultime indicazioni dell'OCSE in materia di fiscalità energetica*, in *Fiscalità dell'energia*, 4, 2020.

Giuseppe Tarantini, *Il principio ‘chi inquina paga’ tra fonti comunitarie e competenze regionali*, in *Riv. giur. amb.*, 1989.

Giulia Toraldo, *Il momento hamiltoniano dell'Europa è adesso? Riflessioni sulla creazione di un'Unione fiscale a partire dagli interventi della Commissione a Trattati invariati*, in *AISDUE*, 13 maggio 2024.

Antonio Felice Uricchio, *Riordino della disciplina di contrasto dell'evasione di iva e accise sulla cessione di carburanti*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 28 marzo 2024.

Antonio Felice Uricchio, *Capacità contributiva e “agenda” del terzo millennio: dalla tutela dell’ambiente all’economia circolare*, in *Diritto e processo tributario*, 2, 2022.

Antonio Felice Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017.

Antonino Felice Uricchio, *Le politiche ambientali in materia ambientale*, in Adriano Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, Bari, 2016.

Antonino Felice Uricchio – Gianluca Selicato – Mauro Aulenta (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, Bari, 2015.

Antonio Felice Uricchio, *Prelievo fiscale e emergenze ambientali*, in *UWM*, 2011.

Sara Valaguzza, *Liti strategiche: il contenzioso climatico salverà il pianeta?*, in *Dir. proc. amm.* 2021.

Scilla Vernile, *L’autorizzazione integrata ambientale tra obiettivi europei e istanze nazionali: tutela dell’ambiente vs. semplificazione amministrativa e sostenibilità socio-economica*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015.

Caterina Verrigni, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1, 2007.

Lorenza Violini - Giulia Formici, *Doveri intergenerazionali e tutela dell’ambiente: riforme costituzionali e interventi della giurisprudenza*, in *Il diritto dell’economia*, 2021.

Andrea Zatti, *Riforma ecologica del fisco italiano: il contesto e le priorità*, in *Ecco. The italian independent energy and climate change think tank*, 2021.