

**DIRITTI DELL'UOMO A CONFRONTO TRA SPRECO E
FISCALITÀ AMBIENTALE**
Livello internazionale, europeo e nazionale

Adabella Gratani*

Sommario: 1. Premessa. Il diritto all'acqua. L'acclamazione del diritto fondamentale dell'uomo in sede internazionale - 2. Dallo spreco verso una economia circolare o "decoupling" e la fiscalità ambientale - 3. Dalla fiscalità ambientale armonizzata alla ripresa del dibattito di una imposta propria europea - 4. Spreco alimentare e impatto. L'ambiente attrae la fiscalità. Il costo esterno economico ambientale e l'imposizione fiscale - 5. Spreco e sistema fiscale ambientale europeo - 6. Strumenti di contrasto allo spreco e tipologie dei tributi ambientali in Italia. Il Rapporto Istat 2007 - 7. Conclusioni. Capacità contributiva e Fiscalità Ambientale.

1. Premessa. Il diritto all'acqua. L'acclamazione del diritto fondamentale dell'uomo in sede internazionale

L'esigenza di avocare e riconoscere un diritto e soprattutto un diritto fondamentale nasce proprio quando si cerca di porre un limite a quell'esercizio.

E' alquanto peculiare e caratteristico, che data la vastità¹ della risorsa idrica sul pianeta e i dati scientifici che attestano che circa 3,5 miliardi di anni fa, vi fosse solo acqua, che il nostro pianeta fu appellato col nome "Terra". E' altrettanto strabiliante che, nonostante oggi le acque occupino quasi il 71 % della superficie totale, ovvero i due/terzi circa 360 milioni di km², dell'intera superficie (510 milioni di chilometri quadrati) si inizi a parlare del diritto alla risorsa idrica e che debbano essere avocati costantemente i principi fondamentali dedicati all'accessibilità di tale bene vitale.

Fin dai Romani che portarono l'acqua ognidove, attraverso i loro acquedotti, è stato chiaro che un sistema idrico, affinché sia efficiente²,

* Dottore di Ricerca in Diritto Pubblico, Università di Pavia, Assegnista di Ricerca in Diritto Pubblico, Università Tor Vergata, Avvocato con specializzazione in diritto ambientale.

¹ A. PICCOLOMINI, *Della grandezza della terra et dell'acqua. Trattato di Alessandro Piccolomini, nuovamente mandato in luce*, in Venetia, appresso Giordano Ziletti, 1561, in www.libriantichionline.com/cinquecento/alessandro_piccolomini_grandezza_terra_acqua_1561

² A. BAHRI, *Integrated Urban Water Management*, in Global Water Partnership Technical Committee (TEC), 2012, n. 16, "Urban water management is now on the verge of a revolution in response to rapidly escalating urban demands for water as well as the need to make urban water systems more resilient to climate change".

deve saper garantire il pieno riconoscimento del “*diritto all’acqua*”³ ed ai servizi ad esso connessi.

Nel contesto internazionale, le prime attenzioni al riconoscimento al diritto all’acqua, come diritto fondamentale si affermano con la prima Conferenza delle Nazioni Unite sull’acqua, tenutasi in Argentina nel marzo 1977, in cui è approvato il “*Mar del Plata Action Plan*”⁴, ove si ha la “*presa di coscienza su scala globale*”⁵ della limitatezza della risorsa idrica, e che ogni soggetto, indipendentemente da qualsivoglia condizione socio-economica, ha il diritto di accedere all’acqua potabile in qualità e in quantità corrispondenti ai propri bisogni⁶.

Principi ripresi anche nel “*The Dublin Statement on Water and Sustainable Development*”⁷, redatto in occasione della Conferenza Internazionale delle Nazioni Unite su *Acqua e Ambiente* all’inizio del 1992, allorchè la risorsa idrica è additata essere una merce con un valore economico: “*Water has an economic value in all its competing uses and should be recognized as an economic good*”⁸, tanto da differenziarla dagli altri beni economici in quanto “*essential to sustain life, development and the environment*”⁹.

La particolare attenzione alla problematicità di assicurare l’accessibilità della risorsa, ha portato, le Nazioni Unite, prima nel 2000, alla fissazione dei “*Millennium Development Goals*”¹⁰, in particolare, all’obbiettivo di dimezzare “*the proportion of people who are unable to reach or to afford safe drinking water*” entro il 2015, poi nel 2010, ad elevare il diritto all’acqua potabile e ai servizi igienici a “*diritto umano*”

³ F. GUELLA, *Le acque pubbliche tra “bene comune” e tutela della concorrenza: limiti e spazi per l’autonomia speciale nella disciplina del servizio idrico integrato*, *Federalismi*, 15/2017.

⁴ *Report* inserito nella Resolution adopted by the General Assembly n. 32/158, 107th plenary meeting, 19 dicembre 1977, www.unric.org; www.internationalwaterlaw.org/bibliography/UN/Mar_del_Plata_Report.pdf.

⁵ C. RICCI, *La tutela multilivello del diritto alla sicurezza e qualità degli alimenti*, Milano, 2012, p. 112.

⁶ Resolution ONU cit. “*II. Community water supply*”, Considering a), p. 63: “*All peoples, whatever their stage of development and their social and economic conditions have the right to have access to drinking water in quantities and of a quality equal to their basic needs*”, www.unric.org; www.ielrc.org/content/e7701.pdf.

⁷ Conferenza Internazionale ONU sull’Acqua e sull’Ambiente, tenutasi a Dublino, in Irlanda il 31 gennaio 1992, che diede origine alla Dichiarazione di Dublino, in <http://un-documents.net/h2o-dub.htm>

⁸ Vd. Dichiarazione di Dublino, cit. Principle No. 4 secondo cui: “*it is vital to recognize first the basic right of all human beings to have access to clean water and sanitation at an affordable price. Past failure to recognize the economic value of water has led to wasteful and environmentally damaging uses of the resource. Managing water as an economic good is an important way of achieving efficient and equitable use, and of encouraging conservation and protection of water resources*”, www.un.org.

⁹ Vd. Dichiarazione di Dublino cit., Principle No. 1 “*Fresh water is a finite and vulnerable resource, essential to sustain life, development and the environment*”, www.un.org.

¹⁰ Resolution “*United Nations Millennium Declaration*” adopted by the General Assembly n. 55/2, 8th plenary meeting, l’ 8 settembre 2000, www.unric.org. Vd anche Resolution adopted by the General Assembly n. 64/292, 108th plenary meeting, 28 luglio 2010, che ricorda tutte le precedenti risoluzioni e i principi statuti dal Human Rights Council.

essenziale” per il pieno godimento della vita e di tutti i diritti umani. Principi ribaditi nel 2015 con la successiva “2030 Agenda for Sustainable Development”¹¹ puntando entro il 2030, al raggiungimento di un accesso equo e di qualità dell’acqua¹² e dei servizi igienico-sanitari¹³.

Tutte le statuizioni, affermatesi in ambito internazionale, soprattutto a seguito del riconoscimento delle Risoluzioni ONU come strumento per la “sistemazione dei principi generali di diritto” o per il consolidamento di consuetudini internazionali¹⁴, hanno la funzione di “guidare l’azione degli Stati”, per la produzione di altre norme. La considerazione giuridica che gli atti in sede ONU, quand’anche deliberati in maniera solenne e all’unanimità, non abbiano forza cogente e vincolante gli Stati, essi prendono forza in quanto sono concertati in un foro politico di negoziazione e di dibattito sui grandi temi (politici, giuridici, economici, ecc.) quasi ad attribuire all’Assemblea Generale “una sorta di «Parlamento», di legislatore mondiale”, ove le esortazioni ivi contenute possono ben rappresentare una “base per una nuova norma consuetudinaria”¹⁵.

L’esercizio del “diritto all’acqua”, una volta posto e riconosciuto, richiede una serie di attività, di prestazioni, di reti di infrastrutture ora adibite a serbatoi di accumulo, ora a acquedotti, potabilizzatori, ora a reti di distribuzione, ora a fognature e depuratori, per rendere la risorsa disponibile. Ciò rappresenta la gestione del servizio idrico, tanto da essere definito come “integrato” perché ricomprende non solo l’approvvigionamento, ma anche la reintroduzione nel processo dell’acqua utilizzata¹⁶.

¹¹ World leaders adopt Sustainable Development Goals, Resolution adopted 2030 Agenda for Sustainable Development by the General Assembly n. 70/1, 4th plenary meeting, 25-27 settembre 2015, pubblicato Distr.: General 21 October 2015 in www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1, “The Goals and targets will stimulate action over the next 15 years in areas of critical importance for humanity and the planet”.

¹² Vd anche la Risoluzione adottata dall’Assemblea generale il 9 settembre 2016 a sostegno dell’attuazione dello sviluppo sostenibile obiettivo14: conservare e utilizzare in modo sostenibile gli oceani, i mari e le risorse marine per lo sviluppo sostenibile. L’Assemblea generale, ricordando la risoluzione 70/226 del 22 dicembre 2015 nella sua interezza, e la sua decisione di convocare la conferenza di alto livello delle Nazioni Unite per sostenere l’attuazione di sviluppo sostenibile obiettivo 14, riconosce le sinergie tra l’agenda del 2030 per lo sviluppo sostenibile, e l’agenda d’azione di Addis Abeba del terzo Conferenza internazionale sul finanziamento allo sviluppo, l’accordo di Parigi adottato nell’ambito della convenzione quadro delle Nazioni Unite sul clima e il quadro di Sendai per la riduzione del rischio di catastrofe 2015 – 2030.

¹³ “By 2030, achieve universal and equitable access to safe and affordable drinking water for all. By 2030, achieve access to adequate and equitable sanitation and hygiene for all and end open defecation, paying special attention to the needs of women and girls and those in vulnerable situations”, in www.undp.org.

¹⁴ Vd. C. ZANGHÌ, *Diritto delle organizzazioni internazionali*, Torino, 2013, p. 264. Vd. ZAMBRANO, *Il principio di sovranità permanente dei popoli sulle risorse naturali tra vecchie e nuove violazioni*, Milano, 2009, p. 6 e ss.

¹⁵ C. ZANGHÌ, *Op. cit.*; A. SINAGRA, P. BARGIACCHI, *Lezioni di diritto internazionale pubblico*, Milano, 2009, p. 144.

¹⁶ A. BONANNI *et al.*, *Riorganizzazione e gestione del servizio idrico integrato*, Milano, 2003, p. 13, “...un nuovo concetto: non si parla più soltanto del servizio di approvvigionamento

Valutata l'estensione della risorsa idrica su tutto il pianeta, sopra e sottosuolo, la sua regolamentazione non è più, da anni, materia di competenza del singolo Paese, ma deve ubbidire ai principi internazionali ed europei.

Il Considerando 1 della Direttiva quadro n. 2000/60/CE¹⁷, sottolinea il medesimo principio assunto in sede ONU che indica *“L'acqua non è un prodotto commerciale al pari degli altri, bensì un patrimonio che va protetto, difeso e trattato come tale”*. La fornitura idrica è individuata come un *“servizio d'interesse generale”*¹⁸, da gestirsi in maniera *“sostenibile”*¹⁹, tale da giungere a chiunque, quale *servizio pubblico locale*²⁰, con rilevanza economica.

2. Dallo spreco verso una economia circolare o “decoupling” e la fiscalità ambientale

Gli studi e le analisi statistiche²¹ hanno registrato come una grande quantità del cibo "prodotto", non è consumato nei tempi e nei modi prescritti sulle confezioni, come parte di esso è riciclato, ma come ancora molto è sprecato nelle famiglie, nei punti di ristorazione (bar, mense, piadinerie, ristoranti, eat&go...), e ancor prima negli stessi punti di smercio, vendita e durante il trasporto, etc.

Lo spreco si registra ancora prima della sua messa in commercio, già lungo la filiera alimentare" (54 % durante la fase di produzione, 24% durante la fase di trasformazione e 22% nella fase di consumo domestico e di ristorazione). Durante la catena alimentare sono necessari, secondo la FAO, 250 miliardi di litri di acqua e 1,4 miliardi di ettari di suolo agricolo a

(acquedotto), ma si deve obbligatoriamente considerare la reintroduzione nel processo dell'acqua usata, ... che comprende anche le fognature e la depurazione, per concentrare responsabilità e capacità di pianificazione e programmazione”.

¹⁷ Direttiva quadro n. 2000/60/CE, del Parlamento Europeo e del Consiglio per l'azione comunitaria in materia di acque del 23 ottobre 2000, in G.U.UE n. 327 del 22 dicembre 2000.

¹⁸ Vd Considerando 15 della Direttiva n. 2000/60/CE, *cit.*. Vedere anche Considerando 16 *“È necessario integrare maggiormente la protezione e la gestione sostenibile delle acque in altre politiche comunitarie come la politica energetica, dei trasporti, la politica agricola, la politica della pesca, la politica regionale e in materia di turismo. La presente direttiva dovrebbe rappresentare la base per un dialogo continuo e per lo sviluppo di strategie tese ad ottenere una maggiore integrazione tra le varie politiche. La presente direttiva può altresì apportare un contributo decisivo in altri settori della cooperazione tra Stati membri, tra l'altro la «Prospettiva per lo sviluppo territoriale europeo»”*.

¹⁹ Art. 1, par. I, lett. b) della Direttiva n. 2000/60/CE, *cit.*, lo scopo è istituire un quadro per la protezione idrica che, tra le altre accortezze, *“agevoli un utilizzo idrico sostenibile fondato sulla protezione a lungo termine delle risorse idriche disponibili”*.

²⁰ Sono servizi pubblici locali quelle attività economiche caratterizzate dalla diretta e immediata soddisfazione di un *“bisogno primario della collettività locale”* (vd. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2017, p. 149 e ss.), erogate a prezzi sostenibili secondo determinati modelli qualitativi.

²¹ Rapporto *“Food Wastage Footprint: Impacts on Natural Resources”* dell'11 settembre del 2013, della Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), www.fao.org/docrep/018/i3347e/i3347e.pdf

fronte dell'emissione in atmosfera di 3.3 miliardi di tonnellate di anidride carbonica.

Lo spreco crea inquinamento, ovvero l'incapacità di gestire efficacemente grosse quantità di risorse di varia tipologia e natura.

L'attenzione allo spreco alimentare si è mostrata negli ultimi anni attraverso innumerevoli forme di richiamo, come comunicazioni, forum, agende, programmi, piani di azione, tabelle di marcia ... volte tutte a ricondurre lo sviluppo sui binari della sostenibilità.

Con la Risoluzione dell'Assemblea Generale delle Nazioni Unite il 25 settembre 2015, dal titolo "*Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile*"²², si individua il 2030 l'obiettivo temporale per pervenire al dimezzamento dello spreco alimentare globale pro-capite a livello di vendita al dettaglio ed ai consumatori e ridurre le perdite di cibo che si realizzano sia durante le catene di produzione che di fornitura, comprese le perdite del post-raccolto.

Anche in sede FAO si perseguono obiettivi simili con il "*Food loss and waste accounting and reporting standard*" (o Flw Standard/Protocol), rilasciato nel giugno 2016 dal Wri (World resource institute), nel 2015 con "*Technical platform on the measurement and reduction of food loss and waste*" (adottata nel dicembre 2015)²³ e ancor prima nel 2010. Gli sforzi rispondono alla necessità di armonizzare le modalità di quantificazione e rendicontazione degli sprechi e delle perdite alimentari ai fini del monitoraggio nel tempo dei risultati raggiunti. Gli impatti correlati in termini di consumo di acqua, suolo, emissioni di gas serra e perdita di biodiversità sono stati stimati dalla FAO²⁴ con riferimento al consumo di risorse e dell'inquinamento generato dai processi a monte dello spreco.

Al dibattito intorno agli sprechi e alle perdite alimentari inoltre si interseca la discussione intorno ai grandi temi della sicurezza alimentare, dell'accesso all'acqua e della sostenibilità della filiera agroalimentare. Il progressivo degrado ed il crescente sfruttamento della terra e delle risorse idriche globali in maniera spropositata sta mettendo a rischio molti sistemi "chiave" di produzione alimentare in tutto il mondo.

²² Risoluzione del 21 ottobre 2015 https://unric.org/it/images/Agenda_2030_ITA.pdf

²³ Il Rapporto annuale FAO: Lo stato dell'alimentazione e dell'agricoltura analizza i cambiamenti in atto nella produzione animale mondiale Per una zootecnia più sostenibile, Roma, 18 febbraio 2010.

²⁴ La FAO ha analizzato i periodi 2007-2011-2015, stimando che: il fabbisogno aumenta dello 0,1% l'anno, i prelievi del 1,3%, la fornitura dello 0,6% e i consumi del 1,4%. A fronte di ciò il tasso di aumento delle perdite tra pre-fornitura (13%) è circa 10 volte quello dei prelievi, 22 volte quello della fornitura, 9 volte quello dei consumi, più di 100 volte quello del fabbisogno. Sono diminuiti gli sprechi postfornitura del 5,8% all'anno, ma al contempo ad un incremento gigantesco della sovralimentazione, +36% l'anno; in questo modo i due elementi arriverebbero quasi alla pari. Lo spreco sistemico complessivo (compresa l'inefficienza degli allevamenti) aumenta circa del 3,2% l'anno, 32 volte rispetto al fabbisogno, più del doppio rispetto a prelievi in input e consumi, più di 5 volte l'aumento della fornitura. La FAO stima che circa un terzo di tutti i prodotti alimentari a livello mondiale (1,3 miliardi di tonnellate edibili) sono perduti o sprecati ogni anno lungo l'intera filiera, per un valore di 750 miliardi di dollari.

Anche il dibattito europeo si è concentrato sulla efficienza nell'uso delle risorse, sull'economia circolare e gestione dei rifiuti, sostenibilità dei modelli di produzione e, con esso, il tema degli sprechi alimentari generati lungo la filiera.

Nella Comunicazione n. 571/2011²⁵, *“The Roadmap to a Resource Efficient Europe”* la Commissione Europea delinea le tappe e le azioni da intraprendere per favorire il passaggio a un'economia caratterizzata da un impiego efficiente delle risorse, individuando il settore alimentare come uno degli ambiti principali di intervento. In particolar modo, la comunicazione sollecita gli Stati membri ad affrontare il problema dello spreco alimentare (food wastage) all'interno dei propri piani nazionali di prevenzione dei rifiuti e pone come finalità principale il dimezzamento dello smaltimento della frazione edibile dei rifiuti alimentari nella UE entro il 2020.

Rilevante sono anche le Risoluzioni del Parlamento, (2012-2015), indirizzate alla Commissione perchè adotti azioni concrete volte a dimezzare lo spreco alimentare entro il 2025. La necessità di una strategia comunitaria per la lotta agli sprechi e alle perdite alimentari è evidenziata anche all'interno del 7° Programma d'Azione Ambientale dell'Unione adottato nel novembre del 2013. Più di recente il tema dello spreco alimentare è inserito tra i temi portanti del pacchetto Europeo sull'economia circolare. La Commissione Europea, al fine di supportare il raggiungimento degli obiettivi di riduzione degli sprechi alimentari, si è impegnata ad elaborare una metodologia comune per la quantificazione dello spreco alimentare in collaborazione con gli stati membri e i principali stakeholder della filiera.

E' accresciuto il dibattito in rapporto alla sostenibilità dei modelli di produzione e consumo. Si avverte la necessità e l'urgenza di ridurre gli sprechi e le perdite lungo la filiera agro-alimentare, di creare un nuovo modello economico fondato sulla crescita continua e sullo sfruttamento senza limitare /ridurre le risorse naturali. Nuovi modelli tendono a dissociare il consumo di risorse e il degrado ambientale dallo sviluppo economico e sociale.

Il ricorso all'utilizzo di nuove tecnologie, può contribuire a ottimizzare la produzione e ridurre l'impiego di risorse naturali. Nello stesso senso, nuovi modelli di crescita che permettano di “disaccoppiare” (decoupling) il rapporto tra crescita economica e sfruttamento delle risorse naturali, può servire a frenare il meccanismo dell'esaurimento delle risorse.

Nei sistemi di economia circolare, ogniqualvolta un prodotto raggiunge la fine del ciclo di vita, resta all'interno del sistema che lo ha generato, in modo da poter essere riutilizzato più volte. Il passaggio a tale

²⁵ Comunicazione n.571/2011 della Commissione del 20 settembre 2011 COM(2011) 571 definitivo al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Tabella di marcia verso un'Europa efficiente nell'impiego delle risorse

sistema economico-produttivo, richiede un cambiamento sistemico e un forte impulso innovativo sul piano tecnologico e organizzativo, con conseguente radicale trasformazione delle catene di valore, della progettazione dei prodotti, dei modelli di impresa e di consumo²⁶.

L'iniziativa è quella di creare una nuova piattaforma per il confronto e la condivisione di informazioni, risultati ed elaborazione di possibili misure in materia di prevenzione degli sprechi alimentari rivolta alle istituzioni dei Paesi membri e agli operatori della filiera agroalimentare.

Se lo spreco è inquinamento allora deve applicarsi il principio "chi inquina paga" che governa non solo il settore "risarcitorio", ma anche la politica fiscale verde tale da dover essere attuato il più uniforme possibile all'interno del territorio europeo con una prevalente funzione disincentivante per le imprese responsabilizzandole verso la collettività.

*Il principio <<Chi inquina paga è molto più ampio di quello della responsabilità civile da inquinamento, necessariamente legata ad un danno accertato mediante procedimento giudiziale. È un principio associato al concetto di esternalità ambientale, che ricomprende non solo i grandi danni ambientali dovuti ad eventi eccezionali, ma anche i rischi prevedibili di piccola entità, associati all'uso legittimo di prodotti e tecnologie ampiamente diffuse nella società. Attuabile attraverso tasse pigouviane e altri strumenti economici di politica ambientale (mercati dei permessi, meccanismi di bonus/malus, etc.), il principio Chi inquina paga ambisce ad affermare una maggiore giustizia sociale, ad integrazione (e difficilmente a completa sostituzione) delle politiche ambientali basate su obblighi e divieti (command and control). Ovviamente, i produttori di beni e servizi soggetti ad uno di questi strumenti di attuazione del principio possono traslare l'incremento di costo sui consumatori. Tuttavia, questa traslazione non è affatto scontata: in mercati concorrenziali e disponendo di alternative tecnologiche, il produttore colpito da una tassa pigouviana evita i rischi sulla domanda e punta a minimizzare l'impatto della tassa sui profitti futuri investendo in tecnologie e misure per ridurre l'inquinamento (e pagare una minor tassa in anni futuri)>>.*²⁷

La tassazione ambientale, utilizzata come strumento deterrente, ha lo scopo di eliminare del tutto o quanto meno limitare il fenomeno dell'inquinamento e di rafforzare gli strumenti idonei al raggiungimento di tali finalità. La politica adottata dall'Unione Europea inizialmente²⁸ è

²⁶ Nota informativa "l'Impegno dell'Unione Europea per un'economia circolare" del 2016 a cura dell'Ufficio di informazione del Parlamento Europeo in Milano; www.europarl.europa.eu/italy/resource/static/files/01---nota-informativa---economia-circolare.pdf

²⁷ A. MOLOCCHI Documento di Valutazione n. 11 cit. del 30 giugno 2017, https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento/files/000/028/683/Valutazione_6_-_Chi_inquina_paga.pdf- pag. 11-12

²⁸ Vd Comunicazione della Commissione Europea, del 26 marzo 1997, indirizzata al Consiglio ed al Parlamento la intitolata "*Tasse e imposte ambientali nel mercato unico*", nella quale è elaborato il concetto di tributo ambientale, il cui presupposto impositivo è dato da uno stretto collegamento con la fattispecie inquinante. Vd anche il "Primo programma di azione per

incentrata sulla emissione di direttive generali consentendo agli Stati di prevedere ulteriori strumenti idonei per contrastare l'inquinamento e tutelare l'ambiente.

Il tributo ambientale diventa di attenzione pubblica nel momento in cui si pone come costo atto ad incidere anche sul prezzo del prodotto finito, e quindi a carico dei consumatori. Ogni misura impositiva soggiace al rispetto delle regole di concorrenza, integrata anche dalla politica ambientale.

La centralità del fattore fiscale ambientale, di natura tipicamente trasversale, diventa una componente fondamentale delle strategie politiche adottate da uno Stato, così da porre una diretta correlazione tra il regime tributario applicabile in un determinato settore e lo sviluppo economico e strategico del settore stesso. L'ambiente è un bene comune, patrimonio dell'umanità²⁹, e le istituzioni preposte, sono tenute a porre in essere strumenti idonei al fine di ridurre il più possibile emissioni nocive e comportamenti ad impatto ambientale che vanno assumendo sempre di più proporzioni devastanti.

Questo obiettivo è stato assunto in ambito europeo, nel 2015, dalla Commissione Europea con l'adozione del Pacchetto *sull'Economia Circolare* adottato³⁰, con il quale avverte la necessità di adottare a livello nazionale misure specifiche per la riduzione degli sprechi alimentari e di sottoporre periodicamente alla Commissione (ogni due anni) un rendiconto sui risultati raggiunti. La Commissione UE analizza l'interdipendenza di tutti i processi della catena del valore: dall'estrazione delle materie prime alla progettazione dei prodotti, dalla produzione alla distribuzione, dal consumo al riuso e riciclo. Si tratta di un articolato pacchetto di misure che comprende l'elaborazione e/o la revisione di alcune proposte legislative,

l'ambiente" del 1973, l'introduzione della politica ambientale nel AUE nel 1986, le modifiche apportate dal Trattato di Maastricht del 1992. I principi elaborati, "chi inquina paga", il principio della prevenzione, il principio della riparazione del danno alla fonte ed il principio della precauzione.

²⁹ La tutela dell'ambiente è riconosciuta come diritto costituzionale primario e assoluto dalla lettura congiunta degli art. 9 e dall'art. 32 Cost. (tutela del paesaggio e la tutela del diritto alla salute), divenendo così diritto fondamentale dell'individuo e della collettività. La Corte Costituzionale (sentenza n. 387/2007 e n. 104/2008) richiama la "Dichiarazione di Stoccolma" del 1972, ove indica che per ambiente ed ecosistema deve intendersi quella parte di biosfera che riguarda l'intero territorio nazionale e che ricomprende tutti i singoli beni già individuati come beni comuni dalla Commissione. Vd anche U. BARELLI, L'ambiente come bene comune e la tutela delle generazioni future, in *L'Italia diversa. L'ambientalismo nel nostro paese: storia, risultati e nuove prospettive*, Milano, 2011, p1 http://www.urbanobarelli.it/wp-content/uploads/2014/05/articolo-Urbano-Barelli_Italia-diversa.pdf

³⁰ Comunicazione DOC COM (2015) 614/2 2 dicembre 2015, "L'anello mancante: un piano d'azione europeo per l'economia circolare" contenente il Piano per l'economia circolare, nel quale sono presentate quattro proposte di modifica di sei direttive che ricadono nell'ambito del pacchetto di misure sulla economia circolare: Direttiva 2008/98 EC (direttiva quadro rifiuti), Direttiva 94/62 EC (imballaggi e rifiuti di imballaggio), Direttiva 1999/31 EC (discariche di rifiuti), Gruppo di direttive 2003/53 EC sui veicoli fuori uso, 2006/66 EC, relativa a pile e accumulatori e ai rifiuti di pile e accumulatori, 012/19 EC sui rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche.

nonché un piano d'azione generale corredato da un allegato in cui è indicata la tempistica prevista per ogni azione.

Il piano d'azione individua misure chiave e aree specifiche di intervento tra cui: la progettazione ecologica, lo sviluppo dei mercati delle materie prime secondarie, l'adozione di modelli di consumo più sostenibili, la gestione dei rifiuti. In questo contesto svolgono un ruolo cruciale strumenti trasversali quali l'eco-innovazione, gli appalti pubblici verdi e gli strumenti europei di finanziamento.

3. Dalla fiscalità ambientale armonizzata alla ripresa del dibattito di una imposta propria europea.

Fin dai Trattati istitutivi del '57 alle ultime integrazioni e modifiche intervenute nel 2009, con il Trattato di Lisbona, l'Unione Europea è stata privata di un autonomo potere impositivo.

Gli Stati euro-unitari sono sempre stati gelosi della propria sovranità impositiva, "la materia tributaria interessa proprio quelle ipotesi di limiti alla delega di sovranità nazionale in favore di organismi comunitari"³¹. Dalla genesi stessa della allora Comunità economica Europea, il potere impositivo e fiscale è stato rivolto verso i paesi terzi per raggiungere l'unione doganale, ma mai come potere autonomo interno.

L'Unione europea é priva di una specifica regolamentazione del fenomeno dell'imposizione diretta"; il diritto europeo si occupa della fiscalità in chiave di riavvicinamento delle disposizioni nazionali nella misura in cui il suo intervento è necessario ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno in regime di libera concorrenza. Così operando, l'attenzione è focalizzata maggiormente sulle imposte indirette, rispetto a quelle dirette, così da incidere sullo scambio di beni e servizi ovvero sul processo di sviluppo del mercato comune³². L'imposizione dirette è considerata come fenomeno di "fiscalità negativa", in quanto i poteri attribuiti all'Unione non comportano l'insorgenza di obbligazioni tributarie ma delimitano l'esercizio della potestà degli Stati membri.

Il potere impositivo quale strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito compete esclusivamente ai singoli paesi membri.

³¹ G. MELIS e A.PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi Fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2013, p. 12, gli AA. analizzano, per l'appunto il ruolo del Trattato di Lisbona sui sistemi fiscali; G. MELIS *Atti del 5° Incontro di studio tra giovani cultori delle materie internazionalistiche*, Giuffrè editore, 2008, p. 54. P.COSTAGLIOLA, *L'importanza dell'Armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, in www.rivista.ssef.it, 2002, pp. 4 e ss.. P. BORJA, *Diritto tributario Europeo*, Giuffrè editore, 2015, p.200.

³² A. BUGAMELLI, *Guida professionale al diritto tributario dell'Unione Europea, principi di diritto sostanziale ed istituti processuali*, 2015, p. 12 consultabile all'indirizzo <http://www.studiobugamelli.it>; l'A. osserva come il Trattato disciplini l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte indirette "" chiarendo, inoltre, che il relativo processo vede il Consiglio quale organo promotore, "chiamato ad adottare all'unanimità le relative disposizioni previa consultazione, non vincolante, del Parlamento europeo.

Le limitazioni all'autonomia impositiva comunitaria che derivano da tale scelta politica degli Stati membri, incide direttamente sulle modalità di finanziamento dell'Unione Europea, limitandone, di riflesso, l'autonomia di spesa. In proposito, é stato osservato³³ che assicurare all'Unione Europea un'autonomia di bilancio vera e propria - in luogo dell'attuale forma di autosufficienza finanziaria - permetterebbe di operare un controllo egemonico, con l'effetto di spostare, almeno in parte, le scelte in materia di *welfare* dagli Stati membri a livello comunitario, assicurandone una più omogenea attuazione.

Ai tempi dei lavori preparatori volti all'approvazione della Costituzione Europea erano vivi i dibattiti concernenti l'opportunità di "costituzionalizzare" i principi di carattere tributario a livello comunitario nonché di istituire tributi a livello europeo. Il fallito tentativo di adozione della Costituzione per l'Europa e la ratifica del Trattato di Lisbona hanno impedito di introdurre significative modifiche sul tema³⁴. A dispetto di ciò, tuttavia, il dibattito concernente l'introduzione di tributi "propri" dell'Unione non si é arrestato ed anzi, con particolare riferimento, per quanto qui rileva, all'opportunità e alla possibilità di introdurre dei tributi ambientali "propri" dell'Unione, esso é stato ampiamente affrontato non solo dalla dottrina ma, prima ancora, in seno alle Organizzazioni internazionali - in particolare all'OCSE³⁵ - nonché alle Istituzioni europee³⁶.

Dal punto di vista comunitario, infatti, la politica fiscale è da anni considerata uno strumento idoneo a permettere l'attuazione del principio

³³ G. MELIS e A.PERSIANI, *cit.*, p. 26 che definiscono "paradossale" la situazione attuale di *representation without taxation*".

³⁴ G. MELIS e A.PERSIANI, *cit.*, p. 16 i quali individuano, quali effetti principali del Trattato di Lisbona: "a) la più ampia tutela dei diritti fondamentali; b) la regola dell'unanimità per la materia fiscale, che viene confermata; c) le competenze fiscali dell'Unione, che rimangono invariate; d) il mancato inserimento nel Trattato di principi di carattere tributario, il significato dell'eliminazione della tutela della concorrenza dagli obiettivi del Trattato e del riferimento, adesso contenuto nell'art. 3 del Trattato sull'Unione europea (di seguito, TUE), all'economia sociale di mercato fortemente competitiva; e) il tema della concorrenza fiscale tra stati; f) la mancata istituzione di tributi a livello europeo e l'inesistenza di politiche sociali e fiscali europee; g) la fiscalità ambientale".

³⁵ OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l' environnement*, Parigi, 1989.

³⁶ Vd. Relazione del 26 maggio 1998 sulla Comunicazione della Commissione intitolata "Tasse e imposte ambientali nel mercato unico" (COM(97)0009 - C4-0179/97), GUCE n. C 292 del 21 settembre 1998 pag. 68, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A51998IP0200>.

Sul punto, O. ESPOSITO DE FALCO, *I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari*, in *Innovazione&Diritto.it - Rivista OnLine di Diritto Tributario e del Lavoro*, articolo n. 5 del 2006. L'A afferma che "i principali studi sull'utilizzo dello strumento fiscale, in correlazione con le tematiche ambientali, sono stati formulati dall'OCSE e dall'Unione Europea. L'OCSE include la fiscalità ambientale nel novero degli strumenti economici volti alla tutela dell'ambiente, comprendendo "quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche e di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati".

"chi inquina paga" affermato dall'art. 191 TFUE³⁷. Sulla scorta di tale principio, la Commissione Europea ha individuando il presupposto impositivo alla base della previsione di tributi ambientali non nella ricchezza o nelle capacità economiche del contribuente bensì nell'unità fisica che comporta effetti negativi per l'ecosistema; sostanzialmente, come osservato dalla dottrina: "gli studi in campo europeo hanno ricondotto la nozione del tributo ambientale a quella tipica del prelievo coattivo caratterizzato da una relazione diretta, causale e funzionale tra il suo presupposto e l'unità di quantificazione del deterioramento ambientale (emissioni inquinanti, prodotti nocivi, risorsa naturale scarsa)"³⁸.

Si é subito posto, in merito, l'interrogativo concernente la compatibilità della nozione di tributo ambientale elaborata dalla Commissione, e fondata sull'illustrato concetto di "deterioramento ambientale", con il principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53 della nostra Carta Costituzionale: parte della dottrina³⁹, per superare l'*impasse*, ha avanzato la proposta di introdurre una tassa⁴⁰ ambientale in luogo di un'imposta, individuandone il presupposto nell'onere di risarcire il danno determinato dalle attività inquinanti⁴¹. L'accoglimento di una simile impostazione, tuttavia, espungerebbe automaticamente dall'area di intervento legislativo tutte quelle forme di imposizione che, lungi dall'avere natura risarcitoria o riparatoria, mirassero ad incentivare comportamenti ecosostenibili⁴²; d'altro canto, accanto al principio "chi inquina paga", l'Unione Europea ha accolto anche gli ulteriori principi "di precauzione" e

³⁷ G. MELIS e A. PERSIANI, *cit.*, p. 25, affermano che "da tempo le istituzioni comunitarie hanno individuato nella fiscalità uno strumento per il perseguimento degli obiettivi di natura ambientale".

³⁸ M.ALLENA, *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*, Relazione al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria in materia di fiscalità nazionale ed europea - questioni sostanziali e processuali - Siena, 27 settembre 2014, p. 5; come chiarito a p. 1 della Relazione stessa, lo scritto fa riferimento a quanto più approfonditamente trattato dall'A. in *Manuale di Diritto Doganale, delle Accise e dei tributi ambientali*, a cura di Scuffi, Albenzio, Miccinesi, Ipsa 2014, parte V, capitolo I, *I tributi ambientali tra normativa interna e disposizioni comunitarie*.

³⁹ A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir.e Prat. Trib.*, 2016, 2, 590. L'A. offre una completa disamina in merito alle differenti tesi sviluppatesi sul tema del presupposto impositivo e della natura da attribuire al prelievo fiscale ambientale.

⁴⁰ Che, quale prelievo collegato alla fruizione di servizi pubblici in favore del cittadino, ancorché nell'ambito di un rapporto non esattamente sinallagmatico, presenta carattere commutativo a differenza dell'imposta. Quest'ultima, invece, assume una connotazione contributiva essendo la stessa riferita "a prestazioni patrimoniali prelevate esclusivamente in relazione ad una manifestazione di capacità contributiva"; in merito si veda, tra gli altri, Luigi Ferlazzo Natoli, *Diritto Tributario*, Giuffrè, 2010, p. 16 e ss.

⁴¹ GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, I, pag. 136; la tesi trae origine sempre dal principio "chi inquina paga" che, secondo gli AA. legittimerebbe, in ambito tributario, l'introduzione di strumenti di natura riparatoria-risarcitoria e, in quanto tale, slegati dal presupposto della capacità contributiva.

⁴² Sulla possibile funzione di prevenzione degli interventi fiscali in materia ambientale M.ALLENA, *cit.* p. 3.

"dell'azione preventiva"⁴³. Mentre il primo è uno strumento di gestione di un rischio, per la salute o per l'ambiente, che si presuma esistente ancorché non provato dal punto di vista scientifico⁴⁴, il secondo è strettamente correlato con il principio "chi inquina paga" e impone di adottare azioni a tutela dell'ambiente che, quando possibile, anticipino la determinazione di un danno⁴⁵. Se i principi fondamentali della materia accolti dall'Unione Europea permettono di attribuire al tributo ambientale funzioni tanto preventive quanto risarcitorie, appare possibile affermare che gli stessi evocano l'aspetto "solidaristico"⁴⁶ del prelievo fiscale, individuato, dalla dottrina maggioritaria, quale ulteriore corollario dell'art. 53 Cost..

A tal proposito, muovendo dal presupposto secondo il quale l'imposizione fiscale trova la sua ragion d'essere nel dovere solidaristico e il suo limite nel rispetto della capacità contributiva, parte degli Autori⁴⁷ ha sostenuto l'astratta compatibilità di un'imposta ambientale con i principi costituzionali ritenendo che l'attività nociva - il "fatto inquinante" - possa essere considerata, *ex se*, indice dell'esistenza di una "fonte di reddito e di capacità contributiva"⁴⁸. Detto in altri termini, è stato rilevato come possa essere accolta " anche una valutazione diversificata della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica, individuando una minore attitudine alla contribuzione in un soggetto il quale, pure in presenza di una identica misura della base imponibile, ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente di quella svolta da altri"⁴⁹.

⁴³ G. MANCINI PALAMONI, in *Il principio di prevenzione*, AmbienteDiritto.it-Rivista Giuridica- 26 novembre 2014, p. 2, spiega come tale principio sia stato introdotto nei Trattati con l'emanazione, nel 1986, dell'Atto Unico Europeo unitamente al principio "chi inquina paga".

⁴⁴ Come chiarito nella comunicazione della Commissione sul principio di precauzione COM/2000/0001 def., non pubblicata sulla Gazzetta ufficiale, consultabile all'indirizzo <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52000DC0001&from=IT>, "il fatto di invocare o no il principio di precauzione è una decisione esercitata in condizioni in cui le informazioni scientifiche sono insufficienti, non conclusive o incerte e vi sono indicazioni che i possibili effetti sull'ambiente e sulla salute degli esseri umani, degli animali e delle piante possono essere potenzialmente pericolosi e incompatibili con il livello di protezione prescelto".

⁴⁵ In merito alla relazione esistente tra i principi di precauzione, prevenzione e "chi inquina paga" si veda M.ALLENA, *cit.* p. 7.

⁴⁶ S. MULEO, *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, p. 16 ss., che osserva come, dal tenore letterale della disposizione in esame possano estrapolarsi due principi, il primo relativo al dovere solidaristico, per l'appunto, di concorrere alle spese pubbliche e il secondo che, commisurando tale onere alle concrete capacità del soggetto, esplica una funzione di garanzia delimitando i confini applicativi della norma.

⁴⁷ A. BUCCISANO, *cit.*

⁴⁸ A. BUGAMELLI, *cit.*, p. 33.

⁴⁹ A. BUCCISANO, *cit.* L'A. osserva che il "fattore ambientale" permette di diversificare l'attitudine alla contribuzione in quanto "tanto più un soggetto pone in essere attività fiscalmente rilevanti che determinano un deterioramento ambientale, tanto più si avvantaggia in termini economici, rispetto ad altri soggetti che pongono in essere attività fiscalmente omologhe, ma prive di effetti inquinanti".

Un breve cenno merita il tema concernente la "struttura" che potrebbe assumere l'imposta ambientale: è stato osservato⁵⁰ come, allo stato, la via da seguire potrebbe essere ancora una volta quella del coordinamento, attuabile introducendo un'imposta indiretta sul consumo (ambientale), strutturalmente simile all'IVA.

Ad ogni modo, in attesa di modifiche sostanziali dei Trattati che riconoscano una reale autonomia impositiva all'Unione Europea, non resta che ricordare come, già negli anni '90, in seno alle Istituzioni europee c'era chi auspicava una decisa evoluzione del quadro giuridico attinente ai tributi ambientali affermando: "deve essere possibile arrivare ad uno sviluppo secondo le priorità fissate, invece di limitarsi a dichiarare che se non è possibile, la colpa è delle legislazioni. Deve essere possibile definire nuove priorità e, se necessario, rivedere le regolamentazioni"⁵¹.

4.Spreco alimentare e impatto. L'ambiente attrae la fiscalità Il costo esterno economico ambientale e l'imposizione fiscale.

Ogni attività umana ed in particolare, ogni attività finalizzata alla produzione di beni, anche alimentari, è caratterizzata dall'impiego di risorse naturali, è destinata ad incidere sull'ambiente.

Il tema dello spreco alimentare, strettamente connesso a quello della fiscalità ambientale, ha assunto negli ultimi anni un'importanza rilevante all'interno del dibattito scientifico ed è oggi parte integrante delle politiche internazionali, europee e nazionali in materia di sostenibilità dei modelli di produzione e di consumo.

Questa problematica presenta una serie di implicazioni interrelate in termini di impatto sociale, economico e ambientale su scala locale e globale con riferimento soprattutto al consumo di risorse naturali, sicurezza alimentare, biodiversità.

La misura dell'impatto sul sistema ambientale delle attività umane e delle attività produttive, è definito⁵² dalla comunità scientifica come **costo esterno economico ambientale**.

<< Costi esterni sono quei danni, generati da un'attività economica o sociale, che ricadono su terzi o sull'ambiente, e che non sono già pagati

⁵⁰ M.ALLENA, *cit.* p. 6 ove viene osservato che, in tal caso, il legislatore sarà tenuto a parametrare il tributo, non tanto agli effetti delle condotte inquinanti in un'ottica riparatoria, bensì alla quantificazione scientifica del deterioramento ambientale.

⁵¹ Relazione del 26 maggio 1998 sulla comunicazione della Commissione intitolata "Tasse e imposte ambientali nel mercato unico" (COM(97)0009 - C4-0179/97), *Gazzetta ufficiale n. C 292 del 21/09/1998 pag. 0068*, consultabile all'indirizzo <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A51998IP0200>.

⁵² Ministero dell'Ambiente, della Tutela del Territorio e del Mare, Direzione Generale Sviluppo Sostenibile, UE e Relazioni Internazionali - UAT Sogesid S.p.A. del 14 dicembre 2017, vd anche A MOLOCCHI, Documento di valutazione n. 11, *cit.* pag. 12 www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento/files/000/028/683/Valutazione_6_-_Chi_inquina_paga.pdf <<... *Quest'approccio, sviluppato a partire dall'inizio degli anni Novanta nell'ambito del progetto di ricerca comunitario ExternE e poi affinato nell'ambito di progetti come Needs e Exiopol*>>

dalla stessa attività (attraverso premi assicurativi, tasse ambientali, tariffe compensative, etc.). I costi esterni ambientali sono quelli attribuiti a fattori d'impatto ambientale dovuti a una specifica attività e calcolati mediante l'approccio dei sentieri d'impatto (impact - pathways), che lega i fattori d'impatto alla loro diffusione nelle matrici ambientali (aria, suolo, acque) fino agli impatti finali sui ricettori suscettibili di valutazione fisica e monetaria.>>.

Viene evidenziata la componente del danno generato da un'attività economica o sociale, che ricade su terzi o sull'ambiente, che non rientra nel costo complessivo della medesima attività (attraverso premi assicurativi, tasse ambientali, tariffe compensative).

Il costo esterno ambientale è calcolato in riferimento all'attività economica che è responsabile del fattore di impatto ambientale (emissioni gassose, scarichi liquidi, abbandono di rifiuti, emissioni sonore, etc.), mediante l'utilizzo del criterio, convertito in termini monetari, "della disponibilità a pagare per evitare uno specifico rischio⁵³".

Non viene in rilievo solo la componente *danno* ma anche l'attenzione al rischio <<*rischi finali per i principali "ricettori d'impatto" (salute umana, attività e proprietà economiche, ecosistemi), per poi aggregare i diversi tipi di rischio utilizzando la stessa unità di misura, di tipo monetario, che esprime la disponibilità a pagare per evitare uno specifico rischio (o di accettare una compensazione per sostenerlo). Diversamente dal concetto di danno, che è calcolabile indipendentemente dalla causa che lo ha provocato, i costi esterni sono sempre associati all'attività che è responsabile per i rispettivi fattori d'impatto ambientale (emissioni gassose, scarichi liquidi, abbandono di rifiuti, emissioni sonore, etc.). Definizione pre-tax di costi esterni ambientali (danni dovuti a un'attività, a prescindere dalla componente di danno già scontata come costo "interno" nel processo decisionale), in maniera tale da permettere un confronto fra i costi esterni e le tasse ambientali*

Il paradigma di riferimento delle odierne imposte ambientali è costituito dal modello di imposta, ideata dall'economista inglese Arthur

⁵³ A. MOLOCCHI, "Chi inquina paga? La valutazione dei costi esterni ambientali dei settori di attività economica a sostegno della riforma della fiscalità in Italia" del luglio-agosto 2017, pubblicato sul sito internet dell'associazione "Alleanza Italiana per lo sviluppo sostenibile" – <http://asvis.it/approfondimenti/208-2104/chi-inquina-paga-la-valutazione-dei-costi-esterni-ambientali-dei-settori-di-attivita-economica-a-sostegno-della-riforma-della-fiscalita-in-italia>: << *E' stato calcolato che, solo in Italia, per il 2013, il costo esterno economico ambientale delle attività delle imprese e delle famiglie è leggermente superiore ai 50 miliardi di euro, una cifra che corrisponde al 3,2% del PIL nazionale; in particolare, l'industria provoca i costi esterni ambientali più elevati in valore assoluto (13,9 miliardi di euro), seguita dall'agricoltura (10,9 miliardi), mentre il riscaldamento domestico è al terzo posto (9,4 miliardi), superando i costi esterni ambientali della mobilità delle famiglie (7 miliardi). Per quanto riguarda la distribuzione dei costi esterni ambientali in funzione dei fattori d'impatto, le emissioni di particolato contribuiscono per il 29% circa, seguite dalla CO2 col 22%, dall'ammoniaca (NH3) e dagli ossidi di azoto (NOx) col 16%, dagli ossidi di zolfo (SOx) col 5%, dal metano (secondo gas serra per importanza) col 4%, e dal rumore dovuto ai trasporti>>.*

Cecil Pigou⁵⁴ (cd. imposta pigouviana), la quale utilizza, come presupposto dell'imposizione fiscale, l'insorgenza di **esternalità negative** (vedi i costi esterni ambientali) ovvero le conseguenze negative dell'attività produttiva, che si riversano sulla collettività o sull'ambiente. Nel modello di imposta ideata da Pigou, l'applicazione dell'aliquota fiscale è finalizzata a convertire in termini monetari l'esternalità negativa, in modo tale che il danno causato all'ambiente sia equivalente all'entità dell'aliquota⁵⁵.

Successivamente alla creazione del modello di imposizione fiscale ambientale basato sulle esternalità negative⁵⁶, la sensibilità alle tematiche ambientali è aumentata; la capacità di raccolta delle risorse economiche contributive si è innovata, tramite l'uso delle tasse ambientali, da parte dei governi.

Il rapporto sulle tasse ambientali, predisposto dall'Agenzia Europea dell'Ambiente (AEA), osserva che le imposte ambientali si sono sviluppate sul modello ideato da Pigou che vede computare: 1) l'internalizzazione dei costi esterni, ovvero incorporazione del costo dei servizi ambientali e dei danni (ivi compresa la loro riparazione) nel prezzo dei prodotti, dei servizi; 2) incentivazione, tanto per i consumatori quanto per i produttori, di comportamenti più "eco-efficienti"; 3) incremento del gettito fiscale di finanza della spesa ambientale e/o al fine di ridurre le tasse sul lavoro, sul capitale e sul risparmio, 4) **risoluzione delle problematiche** ambientali connesse con le fonti di inquinamento "diffuse", quali le emissioni causate dai trasporti (ivi compresi il trasporto aereo e quello marittimo), i rifiuti (ad es. imballaggi e batterie) e i prodotti chimici usati in agricoltura (ad es. pesticidi e fertilizzanti); alla luce delle sue finalità, l'AEA, ha raggruppato le imposte ambientali in tre categorie: 1) imposte di copertura dei costi - destinate a coprire le spese dei servizi ambientali e delle misure di riduzione delle emissioni; 2) tasse di incentivazione - destinate a modificare il comportamento dei produttori e/o dei consumatori; 3) misure fiscali ambientali - destinate in primo luogo ad aumentare il gettito; dal punto di vista dell'efficacia, l'AEA, infine, ha chiarito che i tributi sull'ambiente sono idonei, sia sul piano ambientale che sul piano del gettito, a condizione che: 1) siano abbastanza alti da stimolare la riduzione

⁵⁴ Vedi vita ed opere di A. CECIL PIGOU, in www.treccani.it/enciclopedia/arthur-cecil-pigou/: <<Economista inglese (Ryde, isola di Wight, 1877 - Cambridge 1959). Allievo e successore di A. Marshall, è ritenuto il pioniere dell'economia del benessere. Accanto alla sua opera più ampia *The economics of welfare e alla dotta, equilibrata opera sulle crisi Industrial fluctuations, meritano di esser ricordati segnatamente gli acuti Essays in applied economics, lo Study in public finance, vero e proprio trattato di finanza, sia pure incompleto, aderente appieno ai presupposti e ai limiti del sistema marshalliano, e la Theory of unemployment*>>.

⁵⁵ S. TOTTA, *L'imposta pigouviana e il fallimento di mercato*, del 13 dicembre 2015, su Satiro Saggio, sez. Economics, www.satirosaggio.com/2015/12/13/limposta-pigouviana-e-il-fallimento-di-mercato/

⁵⁶ A. CECIL PIGOU "The economy of welfare", London Macmilan and co. del 1920, www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW.html

dell'utilizzo delle risorse naturali; 2) il gettito delle imposte sia utilizzato per finanziare esclusivamente le spese ambientali⁵⁷.

5. Spreco e sistema fiscale ambientale europeo.

Con la Comunicazione n. 614/2015, denominata "L'anello mancante: un piano d'azione europeo per l'economia circolare"⁵⁸, la Commissione Europea, evidenzia l'interdipendenza tra i processi della catena di valore, in particolare, tra l'attività di estrazione delle materie prime e la progettazione, tra la produzione e la distribuzione ed, infine, tra il consumo e il riutilizzo, ha adottato un piano di azione generale e una serie di azioni volte a favorire l'adozione di modelli di sviluppo incentrati sull'uso di strumenti, compatibili con l'economia circolare, quali l'eco-innovazione e gli appalti pubblici verdi.

Il tema della fiscalità ambientale è stato oggetto di un ampio dibattito a livello europeo; in particolare, si segnala, come punto fermo in materia, la Comunicazione "*Tasse e imposte ambientali*" (COM(97)0009) con la quale, la Commissione europea, analizzando gli effetti distorsivi sul mercato di una produzione "non compatibile con la tutela dell'ambiente" ha suggerito il ricorso alle imposte ambientali per includere i costi esterni ambientali, ovvero i costi dell'inquinamento e dello sfruttamento delle risorse naturali, nei prezzi dei beni e dei servizi prodotti dall'attività economica.

A livello UE gli obiettivi proposti sono quelli di: 1) scoraggiare l'esercizio di attività dispendiose, in termini ambientali; 2) ridurre l'impatto ambientale e garantire l'impiego sostenibile delle risorse; 3) utilizzare il gettito dei tributi ambientali per finanziare azioni a tutela dell'ambiente; 4)

⁵⁷ Vedi Rapporto "Tasse Ambientali: attuazione ed efficacia per l'ambiente", del 19/12/2008, a cura dell'Agenzia Europea dell'ambiente, pubblicato sul sito internet www.eea.europa.eu/it/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html

⁵⁸ Comunicazione Della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, del 2 dicembre 2015 n. 614 (final) "*L'anello mancante. Piano d'azione dell'Unione Europea per l'economia circolare*", eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0614; Nota informativa "l'Impegno dell'Unione Europea per un'economia circolare" del 2016 a cura dell'Ufficio dell'informazione del Parlamento Europeo in Milano www.europarl.europa.eu/italy/resource/static/files/01---nota-informativa---economia-circolare.pdf. Il Piano d'Azione individua quattro misure chiave: 1) in materia di produzione, per sostenere la riparabilità, la durabilità e la riciclabilità del prodotto, il ricorso agli appalti verdi; 2) in materia di consumo, tramite etichette chiare, per valutare l'impronta ambientale ed energetica del prodotto, nonché l'adozione di misure innovative di consumo (es. condivisione di prodotti o infrastrutture, consumo di servizi anziché di prodotti ecc.); 3) in materia di gestione dei rifiuti, riciclare il 65% dei rifiuti urbani e il 75% di quelli di imballaggio entro il 2020 e al fine di ridurre il collocamento in discarica al 10% dei rifiuti prodotti entro il 2030; 4) in materia di promozione di mercati per le materie prime, misure per facilitare il riutilizzo delle acque e agevolare la produzione di concimi organici dai rifiuti. I settori di intervento prioritari sono la plastica (incentivo alla riciclabilità e biodegradabilità), i rifiuti alimentari (sviluppo sostenibile dei rifiuti alimentari), le materie prime (incentivo al recupero delle stesse), la costruzione e demolizione (con riduzione del volume dei rifiuti prodotti), la biomassa e i bioprodotto (incentivazione all'utilizzo efficace delle stesse).

utilizzare gli introiti dei tributi ambientali per ridurre il peso di altri tributi, ad esempio la tassazione sul lavoro subordinato⁵⁹.

Il tributo ambientale come atto impositivo avente "una base imponibile che manifesti effetti negativi per l'ambiente", può diversificarsi a seconda che concerne le emissioni, ove l'obbligazione tributaria è direttamente correlata all'inquinamento provocato, reale o stimato; ovvero i prodotti, gravando l'obbligazione tributaria sulle materie prime⁶⁰.

I diversi principi che regolano la materia ambientale sono: il principio di prevenzione, di precauzione, sussidiarietà, proporzionalità⁶¹ "chi inquina paga". Quest'ultimo è stato da sempre il fondamento⁶² della pretesa fiscale ambientale, consentendo di imporre all'inquinatore l'obbligo di sostenere i costi necessari a mettere in atto le misure di controllo dell'inquinamento, stabilite dalle autorità, con la conseguenza che il prezzo finale dei beni e servizi, la cui produzione ha generato effetti ambientali negativi, riflette i costi delle attività di prevenzione e controllo dell'inquinamento (cd. internalizzazione" dei costi ambientali)⁶³.

Il principio di chi "inquina paga", ponendo a carico del soggetto inquinante l'obbligo di sostenere i costi necessari a mettere in atto le misure di controllo dell'inquinamento stabilite dalle autorità, ha contribuito ad attribuire una dimensione economica all'ambiente, da intendersi,

⁵⁹ Comunicazione della Commissione Europea COM(97)0009 in materia di "Tasse e imposte ambientali: linee guida della Commissione per un loro uso efficiente nel mercato unico" del 29 gennaio 1997- IP/97/70

⁶⁰ C. BUZZACCHI "La solidarietà Tributaria- funzione fiscale e principi costituzionali-" del 2011, Giuffrè pag. 210

⁶¹ R. PANIZZA "Note sintetiche sull'Unione Europea", del 01/2018, www.europarl.europa.eu/atyourservice/it/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.2.2.html: <<il principio di sussidiarietà e il principio di proporzionalità disciplinano l'esercizio delle competenze dell'Unione europea. Nei settori che non sono di competenza esclusiva dell'Unione europea, il principio di sussidiarietà intende proteggere la capacità di decisione e di azione degli Stati membri e legittimare l'intervento dell'Unione se gli obiettivi di un'azione non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri ma possono, «a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione», essere conseguiti meglio a livello di Unione. L'inserimento di questo principio nei trattati europei mira quindi a portare l'esercizio delle competenze il più vicino possibile ai cittadini, conformemente al principio di prossimità enunciato all'articolo 10, paragrafo 3, TUE>>.

⁶² Corte di giustizia, Sez. II, del 13 luglio 2017 n. C-129/16, in Raccolta 2017 " La prevenzione e la riparazione, nella misura del possibile, del danno ambientale contribuisce a realizzare gli obiettivi ed i principi della politica ambientale comunitaria, stabiliti nel trattato, occorre tener conto delle circostanze locali allorché si decide come riparare il danno>> Corte di Giustizia UE, Sez.2^a, 13/07/2017 << 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".

⁶³ M. ALLENA "Tributi ambientali: profili nazionali ed europei" del 27 settembre 2014, www.giustizia-tributaria.it/seminari-e.../473_543594d4c62b33e248d265d67fc3a7c, pag 7-8; CARMINI - MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, pag. 283

quest'ultimo, come insieme di beni che forniscono agli esseri umani una vasta gamma di funzioni e servizi di carattere economico, valutabili con un prezzo positivo; la suesposta concezione "economica" dell'ambiente, ha indotto il legislatore italiano a considerare, quale presupposto dell'imposizione fiscale ambientale, la presenza di indicatori di inquinamento o di prestazioni ambientali idonei a determinare la misura dell'impatto sull'ambiente dell'attività produttiva; alla luce della funzione svolta dal tributo, autorevole dottrina ha evidenziato che i tributi ambientali possono avere una funzione disincentivante qualora sono rivolti a indirizzare i consumi verso beni non inquinanti, oppure possono avere una funzione di reperimento delle risorse per il finanziamento di opere e servizi ambientali. Mentre nel caso dei tributi con funzione disincentivante, lo scopo della tutela ambientale entra a far parte della struttura del tributo, nel caso dei tributi con funzione di reperimento delle risorse, lo scopo ambientale risulta essere estraneo alla struttura dell'obbligazione tributaria, con la conseguenza che, mentre nel primo caso, il tributo assumerà la veste di tassa (stante il carattere commutativo del prelievo), nel secondo caso, invece, assumerà natura di prelievo tributario in senso proprio, ovvero di imposta⁶⁴.

La peculiare accezione della dimensione economica dell'ambiente, derivante dal principio "chi inquina paga", condiziona anche il rapporto tra il tributo ambientale e principio della capacità contributiva. Sul punto, dottrina autorevole ha evidenziato che il criterio della capacità contributiva, da intendersi come "*sacrificio patrimoniale imposto ai consociati in ragione della possibilità di ciascuno di potersi privare di una parte dei propri averi per metterli a disposizione della comunità*"⁶⁵ ha assunto un significato particolare, posto che il presupposto dell'applicazione del tributo ambientale, non è costituito da elementi patrimoniali o reddituali ma è costituito da elementi solo astrattamente valutabili o misurabili in denaro; in altri termini, in tema di imposizione ambientale, il criterio della capacità contributiva non è identificabile sic et simpliciter con la capacità reddituale del singolo ma va inteso come necessario riparto tra i consociati del costo di "consumo" dei beni pubblici e, in particolare, dei beni ambientali, in ragione delle posizioni di vantaggio economico acquisite⁶⁶; ciò significa che colui che compie un'attività inquinante, beneficiando della situazione di

⁶⁴ S. DORIGO e P. MASTELLONE, La fiscalità per l'ambiente- attualità e prospettive della tassazione fiscale, presentazione a cura di Stefano Grassi, dell'ottobre 2013, Aracne editrice srl, pag.11-12 della presentazione.

⁶⁵ F. CASTELLUCCI del 16 dicembre 2010, diritto.it: "La capacità contributiva nell'ordinamento tributario italiano alla luce della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale: principio solidaristico o teoria del "beneficio ?"; reperibile sul sito internet: <https://www.diritto.it/la-capacita-contributiva-nell-ordinamento-tributario-italiano-alla-luce-della-recente-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-principio-solidaristico-o-teoria-del-beneficio/>

⁶⁶ Vedi "Tributi ambientali: profili nazionali ed europei" a cura di M. ALLENA, del 27 settembre 2014, www.giustizia-tributaria.it/seminari- pag 6-7; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 31.

vantaggio consistente nel "consumo" del bene ambientale, viene a trovarsi in una posizione di vantaggio economico rispetto agli altri consociati e soggiace, pertanto, all'obbligazione tributaria. Da ciò consegue, dunque, che, la posizione di vantaggio posta a fondamento dell'imposizione fiscale non è costituita dalla condotta inquinante in sè ma dalla condotta dello Stato che consente all'individuo di arrecare, con la propria attività produttiva, un danno all'ambiente⁶⁷.

Dalla qualificazione della funzione giuridica dell'imposta ambientale come ripartizione del costo del consumo del bene ambiente, deriva la conseguenza, secondo autorevole dottrina, del collocamento dell'imposta ambientale nel novero delle imposte indirette. In altri termini, il tributo ambientale si atterrebbe come un'imposta sul consumo del bene ambiente, applicabile in presenza di un'attività umana idonea ad arrecare "un costo" all'ambiente, in termini di emissione di sostanze inquinanti, di produzione di rifiuti e di sfruttamento delle risorse naturali; in tale contesto strutturale, vanno, esaminati i criteri di applicazione dei diversi tipi di tributi ambientali; in particolare, l'imposta sui prodotti inquinanti assume come parametro di commisurazione dell'aliquota, l'effetto inquinante del prodotto, da intendersi come determinazione scientifica quantitativa e qualitativa del deterioramento ambientale, l'imposta sulle emissioni inquinanti assume come presupposto dell'imposizione, il vantaggio e/o il beneficio, da valutarsi in termini economici, che il soggetto ricava dall'opzione per la scelta inquinante, l'imposta sui consumi dei beni naturali scarsi, infine, assume come parametro dell'imposizione fiscale, non già l'effetto inquinante dell'attività produttiva, bensì la perdita di valore del bene soggetto ad esaurimento⁶⁸.

In materia di riparto di competenze tra UE e Stati membri, l'imposizione fiscale ambientale, rientra tra le materie "concorrenti", nelle quali gli Stati membri esercitano la loro potestà normativa nella misura in cui non è esercitata a livello comunitario o nella misura in cui possono esercitarla in misura più efficace, nel rispetto dei vincoli derivanti dai principi comunitari e delle misure di armonizzazione.

Ad oggi, le disposizioni normative in materia di tributi ambientali e, in particolare, in materia di armonizzazione delle basi imponibili e delle aliquote delle imposte sugli oli minerali e sulle fonti energetiche, quali il carbone, l'elettricità e il gas naturale, sono racchiuse nella direttiva n. 2003/96/CE⁶⁹ che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione

⁶⁷ L. PEVERINI "Tributi ambientali (atti del convegno)[1].doc" 2013, Users/partners2/Desktop/luca+peverini+-+tributi+ambientali+(atti+del+convegno)[1].pdf

⁶⁸ R.ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Milano, 2012, pag. 32, nonché *Tributi ambientali: profili nazionali ed europei*" a cura di M. ALLENA, del 27 settembre 2014, www.giustizia-tributaria.it/seminari-e.../473_543594d4c62b33e248d265d67fc3a7c, pag 6 e 7;

⁶⁹ Vedi direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, recante disposizioni in materia di <<ristrutturazione del quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità>>, in GUCE del 31 ottobre 2003

dei prodotti energetici e dell'elettricità, con indicazione dei prodotti energetici tassabili, degli usi che li rendono soggetti a tassazione e delle aliquote d'imposta minime applicabili a ciascun prodotto, a seconda che sia usato come propellente o usato per riscaldamento .

Alla luce del mutato contesto politico-economico, la Commissione europea, con la comunicazione (2011) n.169, ha segnalato la necessità di un aggiornamento della direttiva sulla tassazione delle fonti energetiche; in particolare, la Commissione europea, evidenziando numerose criticità della direttiva, tra le quali, la non uniformità di trattamento tra fonti energetiche fossili e dell'elettricità, la presenza di livelli minimi di imposizione non adeguatamente correlati alla necessità di combattere i cambiamenti climatici e l'assenza di norme fiscali adeguate con riferimento ai combustibili rinnovabili, ha raccomandato la sua riforma, al fine di: 1) garantire che tutte le fonti di energia siano trattate in modo uniforme, così da creare condizioni eque per i consumatori, indipendentemente dal tipo di energia utilizzata; 2) creare un quadro adeguato per la tassazione dell'energia da fonti rinnovabili; 3) creare un quadro sulla tassazione del CO2 che integri il segnale del prezzo del carbonio istituito dal sistema ETS (sistema europeo di scambio delle quote di emissioni -vedi nota a piè pagina n.34), evitando sovrapposizioni tra i due strumenti⁷⁰.

6. Strumenti di contrasto allo spreco e tipologie dei tributi ambientali in Italia. Il Rapporto Istat 2007

In Italia, la legge n. 166/2016⁷¹ *“Disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi”* rappresenta una tappa per contrastare il fenomeno dello spreco alimentare in Italia. È il frutto di un percorso, relativamente breve rispetto ai normali tempi parlamentari, caratterizzato da un metodo partecipato e inclusivo di esperti del settore. Importanti, per giungere a tale legislazione, sono state anche le iniziative di sensibilizzazione per contrastare lo spreco alimentare promosse negli ultimi anni, che hanno contribuito in maniera significativa a focalizzare l'attenzione e sensibilizzare i cittadini su questo tema che riguarda non solo i confini territoriali nazionali ma soprattutto quelli extraterritoriali (fra queste come ricordato in precedenza la Campagna europea “Un anno contro

⁷⁰ Vedi Comunicazione della Commissione europea, COM(2011) 169 -2011/0092 (CNS)-C7-0105/11, del 13 aprile 2011 recante "modifiche della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità"

⁷¹ Disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi. (16G00179) (GURI n.202 del 30-8-2016).

lo spreco” promossa da Last Minute Market⁷² in sintonia con il Parlamento europeo e più recentemente Expo 2015).

Critiche sono avanzate quanto alla mancanza di: individuazione di target di riduzione degli sprechi alimentari, degli strumenti efficaci ai fini della quantificazione degli sprechi e del loro monitoraggio e della valutazione dell’efficacia delle misure intraprese, degli strumenti adeguati per il sostegno ed il coordinamento delle attività di ricerca e non sono stati previsti incentivi economico/fiscali.

Tale legge segna un punto di arrivo e al tempo stesso un nuovo punto di partenza con riferimento alla pianificazione degli Enti Locali (Regioni e Comuni) che dovrà vertere sulla progressiva integrazione di obiettivi e di strumenti di riduzione e monitoraggio degli sprechi alimentari.

Le Regioni sono chiamate a svolgere un ruolo fondamentale, affinché le singole politiche fiscali siano indirizzate verso un coordinamento ed una uniformità legislativa che tenga conto delle peculiari caratteristiche del territorio. Un’attenta modulazione della fiscalità decentrata in senso ambientale, nella sua accezione più vasta, può dunque contribuire allo sviluppo delle politiche fiscali interne ed europee – sottoposte ad un processo di inevitabile cambiamento – al fine di una sempre maggior integrazione fiscale all’interno dell’Unione Europea.

Non sono molti gli Stati membri che a livello nazionale hanno provveduto ad avviare azioni e programmi volti a contrastare tale fenomeno. Grazie anche ad Expo Milano 2015 in Italia negli ultimi anni si è avuta un’incredibile accelerazione alla nascita e alla diffusione di iniziative incentrate sul tema dello spreco alimentare sul territorio nazionale (si pensi ad esempio alle numerose app. per telefonia mobile rivolte alla riduzione degli sprechi alimentari, o alla doggy-bag presente nelle ristorazioni commerciali).

Si sono moltiplicate le iniziative di recupero delle eccedenze alimentari con finalità di solidarietà sociale, soprattutto a livello scolastico e di educazione del cittadino per incrementare la consapevolezza che questo problema merita.

Lo strumento tributario sicuramente si pone come incentivo deflattivo ad una condotta anti ecologica. Le principali condotte oggetto di attenzione fiscale (tributi ambientali⁷³) appartengono alle seguenti categorie: 1) imposte sull’energia, su oli minerali e derivati, gas incondensabili, gas propano liquido (GPL), gas metano, energia elettrica e consumi di carbone; 2) imposte sui trasporti (imposte automobilistiche pagate dalle famiglie e dalle imprese, l’imposta relativa al Pubblico Registro Automobilistico PRA e l’imposta sulle assicurazioni relative alla RC auto); 3) imposte

⁷² Spin-off università Bologna dedicato al recupero e alla prevenzione degli sprechi di alimenti, farmaci e altri beni

⁷³ Rapporto Istat "Le imposte ambientali in Italia Anni 1990-2005" del 7 giugno 2007 <http://www.istat.it/it/files/2011/02/8-I-ImposteAmbientali1990-2005.pdf>

sull'inquinamento, ovvero il tributo speciale per il deposito in discarica, la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (NO₂) e di ossidi di zolfo (SOX), il tributo provinciale per la tutela ambientale, il contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari e l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili.

L'Istat ha evidenziato che le richiamate fattispecie impositive si riferiscono, per la quasi totalità, al settore "protezione dell'aria e del clima" (imposte "energia" e "trasporti", l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di zolfo), mentre, soltanto per una componente marginale, si riferiscono ai settori della "gestione dei rifiuti(tributo provinciale per la tutela ambientale e il tributo speciale per il deposito in discarica), e al settore della protezione e del risanamento del suolo, delle acque del sottosuolo, delle acque di superficie e, infine, al settore dell'abbattimento del rumore e delle vibrazioni (imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili);

Si registra un forte squilibrio fra imposte pagate e costi esterni, sia tra famiglie ed imprese, sia, soprattutto, all'interno dei settori produttivi, ove i servizi pagano rispettivamente il 57% in più dei loro costi esterni, mentre agricoltura e industria pagano rispettivamente il 93% e il 27% in meno; la Ragioneria Generale dello Stato ha calcolato che l'importo complessivo delle esenzioni fiscali in materia di accise sui combustibili è pari a 5,7 miliardi di euro di cui 4 per l'esenzioni relative al settore dei trasporti, 1,6 per le esenzioni del settore del trasporto aereo commerciale e 640 milioni per i benefici fiscali relativi al settore trasporto marittimo e pesca⁷⁴.

Nel rapporto, l'Istat emergono le criticità del sistema fiscale ambientale italiano, soprattutto, in termini di equa valutazione dei costi esterni ambientali e in termini di corretta applicazione del principio "*chi inquina paga*".

I nuovi approcci sono nel senso di procedere 1) ad una riforma dell'accise sulle energia e delle tasse sui veicoli di trasporto, mediante l'utilizzo di una tassazione chilometrica dei veicoli basata su sistemi digitali; 2) riduzione delle spese fiscali dannose per l'ambiente (come l'esenzione dall'accisa del combustibile usato dal trasporto marittimo e aereo); 3) riforma delle agevolazioni IVA sui prodotti di elevate esternalità, come l'elettricità e il gas; 4) eliminazione dei sussidi fiscali dannosi per l'ambiente, aggiornare e riformare il meccanismo ETS⁷⁵, al fine di "prezzare" in modo corretto, le emissioni di anidride carbonica e introdurre, infine, imposte speciali su specifici inquinanti e sull'estrazione di risorse naturali scarse.

⁷⁴ M GOVERNATORI e E ZANCHINI "*Come ripensare la fiscalità ambientale*" dell'1 agosto 2014, rivista "Lavoce.info" www.lavoce.info/archives/29149/come-ripensare-fiscalita-ambientale/

⁷⁵ cfr. Commissione europea "*Sistema Europeo di scambio delle quote di emissione*", 15/02/2018 https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_it.

La misurazione dei costi esterni può fornire informazioni preziose per riformare le accise sull'energia e le tasse sui veicoli di trasporto verso regimi sempre più equi (ad esempio, una tassazione chilometrica dei veicoli basata su sistemi digitali)- eliminare o ridurre le spese fiscali dannose per l'ambiente (come l'esenzione dall'accisa del combustibile usato dal trasporto marittimo e aereo)-. Gli studiosi⁷⁶ osservano come *"Le distorsioni ambientali delle agevolazioni IVA... si verificano quando l'agevolazione è riconosciuta a prodotti che hanno elevate esternalità, come l'elettricità e il gas, in quanto i costi ambientali per la collettività della loro produzione e consumo erodono gli eventuali benefici sociali dell'agevolazione. ... Interventi in questa direzione sono particolarmente urgenti in specifici settori dell'economia, responsabili di molti più danni di quelli coperti dalle imposte ambientali ... il meccanismo ETS ha sinora denunciato un'incapacità di "prezzare" correttamente le emissioni di CO2, ovvero in relazione al beneficio sociale marginale della loro riduzione ... "*

7. Conclusioni. Capacità contributiva e Fiscalità Ambientale.

La cultura del rispetto all'ambiente, ha avuto grosse difficoltà ad essere accettata soprattutto in sede italiana, più degli altri paesi europei. Basti pensare che lo sguardo europeo pone le prime attenzioni all'ambiente mutuando dalla cultura americana (si prenda ad esempio la valutazione di impatto ambientale).

Nel corso degli anni, le sollecitazioni su base volontaria e altre di natura normativa, hanno favorito il dilagarsi addirittura di plurime azioni preventive e precauzionali che prendessero l'ambiente come parametro di attenzione⁷⁷.

Inizialmente l'ambiente non è stato individuato come presupposto di capacità contributiva (art. 53 Cost.), era un fenomeno che esulava l'ambito fiscale, ma attraeva solo i principi costituzionali riguardanti la "tutela del paesaggio" e "tutela della salute".

Successivamente la prospettiva è mutata e l'ambito ambientale è divenuto terreno fertile anche per l'impatto fiscale cd. verde, tuttavia con una differente accezione. La condotta ambientale attrae la capacità contributiva nella misura in cui è capace di produrre un impatto negativo sull'ecosistema.

Il problema fondamentale, che ha acceso numerosi dibattiti dottrinali, in Italia, si profila nel porsi il quesito di come si possano tassare comportamenti (connessi a forme di inquinamento e di alterazione ambientale) che non esprimono indice di ricchezza e quindi,

⁷⁶ A MOLOCCHI, cit. Documento di Valutazione n. 11 cit. del 30 giugno 2017, https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento/files/000/028/683/Valutazione_6_-_Chi_inquina_paga.pdf- p. 48

⁷⁷ M. ALLENA, Fiscalità nazionale ed europea- Questioni sostanziali e processuali, Tributi ambientali: profili nazionali ed europei, Piacenza, 2014, p. 11.

sussidiariamente, come si possa riconoscere agli autori del fatto una capacità contributiva e quindi applicare correttamente il sistema tributario che è informato a criteri di progressività.

La problematica è molto rilevante considerando che la materia tributaria investe anche aspetti di rilevanza penale e di azione civile, di natura amministrativa, di legittimità costituzionale del tributo, di diritti soggettivi e interessi legittimi, della individuazione e scelta degli organi giudiziari a conoscere la materia e quindi dell'individuazione della corretta giurisdizione, della effettività, tassatività e conoscibilità preventiva dell'imposizione, etc.

Parte autorevole della dottrina, assume che il principio di capacità contributiva sia fondato su fatti economici e non sul presupposto della tutela e della salvaguardia dell'ambiente. I tributi ambientali non dovrebbero trovare riconoscimento nel nostro ordinamento, in quanto, gli stessi non possono essere valutati economicamente, non rappresentando un indice di ricchezza, di forza economica del soggetto.

Altro filone osserva che “il soggetto che realizza il presupposto di un tributo già esistente nell'ordinamento con una attività meno dannosa per l'ambiente di quella svolta da altri avrebbe una minore attitudine alla contribuzione seppur a parità di base imponibile. A parità di forza economica espressa dall'impresa, la capacità contributiva di chi inquina meno deve essere inferiore a quella di chi inquina di più, incentivando così la transizione verso processi produttivi più efficienti”⁷⁸. Si procederebbe quindi ad una medesima tassazione a fronte di due soggetti che hanno capacità contributive distinta e condotte differenti, una raffigurata più lesiva per l'ambiente rispetto all'altro.

Altra corrente raffigura il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione, come “criterio di riparto nel concorso delle spese pubbliche”. Con la conseguenza che anche se i soggetti pongono in essere condotte con il medesimo presupposto economico-sociale e non patrimoniale, possono essere sottoposti alla medesima tassazione, in vista del vantaggio che possono trarre dal godimento delle risorse ambientali.

Considerata la materia ambientale e la difficoltà di individuare la fattispecie costo/danno ambientale, l'entità del medesimo, il tempus della commissione del danno, il criterio univoco della valutazione e quantificazione del medesimo, della estensione,... la normativa sulla tassazione ha proceduto a coprire e estendersi, negli anni, avvolgendo condotte che prima non si pensava neppure avere un influsso diretto sulla intera collettività e sull'ecosistema generazionale.

Il tributo ambientale è oggi ampiamente accettato come *“caratterizzato da una relazione diretta e causale, fra il suo presupposto impositivo e l'unità fisica (emissioni inquinanti, risorsa ambientale, bene, prodotto) che produce o può produrre un danno all'ambiente. Il tributo*

⁷⁸ A. DI PIETRO, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, op. cit., 480. 20

ambientale ha una relazione diretta, causale, che sussiste fra il presupposto e il fatto materiale e oggettivo (unità fisica) che determina il deterioramento scientificamente accertato dell'ambiente"⁷⁹.

La correlazione causale tra l'unità fisica, attraverso la quale si assiste al deterioramento dell'ambiente, ed il presupposto del prelievo diventa fatto cogente e imprescindibile del fattore generatore dell'imposta tale da connaturare i tributi ambientali.

Il fattore ambientale connatura i tributi tradizionali, solo in quanto prende a presupposto la condotta o l'azione che ha comportato l'inquinamento. La tassazione è adottata anche a fini preventivi e cautelativi per "finalità ambientali tramite un vincolo di destinazione sul gettito, ovvero sulla loro funzione incentivante o disincentivante"⁸⁰. E di qui gli annessi dibattiti nell'individuare la copertura costituzionale di numerosi tributi ambientali e soprattutto nel tentare di mutare la cultura di un popolo che non vede nella fiscalità un aiuto solidale perequativo delle forze economiche e protettivo del valore ambiente e dell'annesso diritto fondamentale dell'uomo ad un ambiente salubre⁸¹, ma solo un costo da far fronte in presenza di una condotta svincolata dall'attentato al bene dell'ecosistema, una ennesima espressione di una forza impositiva e coattiva di prelievo delle singole patrimonialità.

⁷⁹ F. GALLO - F. MARCHETTI, I presupposti della tassazione ambientale in Rassegna tributaria, n.1/1999, p.119.

⁸⁰ A. DI PIETRO, La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa, in Scuola Europea di alti studi tributari, Bari, 2016, 470. La tassazione che deriva da un'imposta *scripto sensu*, ha come presupposto esclusivo l'ambiente, mentre la tassazione dell'imposte *lato sensu* è caratterizzata da un'imposizione tradizionale che incide direttamente sugli indici di capacità contributiva del soggetto, essendo considerato l'ambiente come bene di lusso e quindi indice, a sua volta, di una maggiore o minore capacità contributiva dell'utilizzatore rispetto ad altri soggetti

⁸¹ A. GRATANI, La gerarchia dei diritti fondamentali dell'uomo. La salubrità ambientale, Riv. De Iustitia, 2018, in pubblicazione.