

**Dottorato di Ricerca in “Diritto degli Affari e Tributario
dell’Impresa”**

XXVI CICLO

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**ENVIRONMENTAL TAXATION: A LEGAL
PERSPECTIVE**

Riassunto

Relatore:

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

Candidato:

Federica Pitrone

Correlatore:

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Anno Accademico 2013/2014

Il seguente progetto di ricerca, partendo dal presupposto che i tempi siano maturi per una modifica del sistema tributario che consideri - in modo coerente - la fiscalità ambientale, si prefigge di esplorare e chiarire, da un punto di vista giuridico, i molteplici profili critici legati a tale tipo di imposizione.

In particolare, l'indagine dell'imposizione ambientale da un punto di vista giuridico, si pone l'obiettivo di esaminare la talvolta difficile interrelazione tra i tributi ambientali e i principi di diritto al fine di individuare i problemi giuridici che comporta un tipo di fiscalità quale quella in esame e delineare i limiti di cui il legislatore nell'introdurre tale tipo di imposizione deve tenere conto.

Andando più nel dettaglio, è piuttosto evidente che la necessità di considerare i tributi ambientali da un punto di vista giuridico trovi la sua *ratio* nella consapevolezza che l'introduzione di tali tributi può causare, e spesso causa, rilevanti problemi giuridici.

Sulla base di tali presupposti, non è tra gli obiettivi di tale scritto analizzare i vantaggi e gli svantaggi che l'introduzione dei tributi ambientali può comportare in termini di efficacia ed efficienza economica e ambientale. E' però sicuramente un elemento chiave dell'analisi in esame la consapevolezza che uno degli strumenti che risulta essere maggiormente valido sia in termini di efficacia per la tutela dell'inquinamento ambientale che in termini di efficienza economica, sia proprio l'utilizzo dei tributi ambientali.

In particolare, vi è un consenso quasi unanime tra dottrina, istituzioni comunitarie e Ocse sull'efficacia e l'efficienza di tale strumento. Pertanto, sulla base di tale premessa, l'approccio di tale progetto è di considerare tale conclusione un assioma: i tributi ambientali sono uno strumento valido sia in termini di efficacia per la tutela dell'inquinamento ambientale che in termini di efficienza economica.

Evidenziata tale delimitazione del piano d'indagine, tale progetto si muove su due binari che, ad un certo punto del loro percorso, devono essere capaci di incontrarsi.

Il primo binario testimonia che nell'ultimo decennio si è avuta una crescente sensibilità sociale nei confronti delle tematiche ambientali che hanno assunto un

rilievo sempre più stringente nella società moderna. Discussioni su tali tematiche sono all'ordine del giorno per i governi di tutto il mondo, che non possono ignorare il sempre più forte e deciso orientamento volto a richiedere l'introduzione di strumenti economici adeguati per prevenire gli effetti dannosi sull'ambiente prodotti dalle sostanze inquinanti.

In particolare, è ormai diffusa la percezione che l'equilibrio della Terra sia minacciato da una serie di emergenze ambientali causate prevalentemente dal comportamento dell'uomo e che, provocando profondi mutamenti non sempre reversibili, favoriscono e determinano quella che viene comunemente definita una crisi ambientale sistemica.

In tale contesto, tra gli strumenti economici di possibile introduzione al fine di contrastare questo declino ambientale, si stagliano i tributi ambientali che si basano sull'idea di modificare i prezzi dei prodotti, dei servizi e delle attività attraverso la cd. "internalizzazione" dei costi esterni e dei costi sociali derivanti dall'inquinamento. In altre parole, i tributi ambientali incorporano il costo dei servizi ambientali e dei danni all'ambiente nel prezzo dei prodotti, dei servizi e delle attività che li causano. In tal modo, attraverso tale strumento, si incentivano i consumatori e i produttori a modificare il proprio comportamento, ad utilizzare le risorse in modo «eco-efficiente», e a promuovere la ricerca nell'innovazione di tecnologie meno inquinanti (¹).

Il secondo binario su cui tale progetto di ricerca si muove, evidenzia però che non è tutto oro quello che luccica. Infatti, sebbene i tributi ambientali nascano dalla volontà di perseguire significativi e lodevoli obiettivi di tutela e salvaguardia dell'ambiente, non si può prescindere – come spesso accade – dal considerarli comunque una forma di imposizione.

Pertanto, è utile evidenziare che le seppur lodevoli motivazioni che spingono all'introduzione di tali tributi o, più in generale, gli importanti obiettivi che si vogliono conseguire attraverso l'introduzione dei tributi ambientali, non possono

(¹) J. E. MILNE, M. SKOU ANDERSEN, *Introduction to environmental taxation concepts and research*, in AA.VV., *Handbook Of Research On Environmental Taxation*, Cheltenham/Massachussets, 2012, p. 15.

essere utilizzati per eludere i principi di diritto e i limiti costituzionali cui il legislatore è assoggettato nell'introdurre nuovi tributi. Se tale premessa non venisse accettata, vorrebbe dire dare "carta bianca" al legislatore e aprire le porte al rischio, non troppo remoto, che lo stesso si avvantaggi della cosiddetta "illusione fiscale" ⁽²⁾.

Per tale motivo, l'utilizzo dei tributi ambientali al fine di raggiungere obiettivi di protezione dell'ambiente, non può prescindere da un'analisi degli stessi dal punto di vista giuridico. A tal fine, è necessario definire ed analizzare il contesto legale di riferimento all'interno del quale tali tipi di tributi possono essere implementati. Tale contesto è il punto di congiunzione dei binari che muovono tale progetto di ricerca.

Chiarito il campo di indagine, dobbiamo sottolineare un altro importante elemento che costituisce il problematico filo conduttore della nostra analisi; si tratta, in particolare, del potenziale attrito che intercorre tra obiettivi fiscali e obiettivi ambientali.

In effetti, risulta evidente che il crescente consenso nei confronti dei tributi ambientali, sia in ambito nazionale che sovranazionale, non nasce esclusivamente dalla volontà di intensificare la protezione dell'ambiente. Vi è di più. Infatti, esso è anche influenzato dalla necessità – dettata prevalentemente dalla crisi finanziaria iniziata nel 2008 – di individuare nuove e alternative risorse volte a generare nuove entrate ⁽³⁾.

Se ciò può determinare, in chiave ottimistica, il cd. "doppio dividendo", o, in altre parole, la configurazione di un duplice vantaggio attraverso lo spostamento del carico fiscale dal lavoro verso i beni inquinanti e l'inquinamento *tout court*; il rischio potrebbe anche essere quello di una collisione tra tali obiettivi, specialmente nel lungo periodo, con la conseguente possibilità che gli obiettivi ambientali vengano ad essere accantonati non appena si scontrino con altri interessi, su tutti quelli economici.

⁽²⁾ J. M. BUCHANAN, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, Berkeley, 1967,

http://www.uca.edu.sv/mcp/media/archivo/b45378_collectedworksofjamesbuchanan.pdf, pp. 125 ss..

⁽³⁾ G. MELIS, F. PITRONE, *Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis*, *Intertax*, September 2011, pp. 377 et seq..

Il contesto di riferimento diventa ancora più complesso se si pensa al fatto che le questioni ambientali non possono essere analizzate esclusivamente in un contesto nazionale. Infatti, i problemi ambientali non conoscono limiti geografici e hanno una forte portata transnazionale. Pertanto, nell'analizzare tale argomento, è necessario sempre fare riferimento anche al contesto sovranazionale non essendo possibile, se non sviluppando un'indagine incompleta, limitare l'angolo visuale all'ambito nazionale.

Fin qui abbiamo evidenziato il contesto generale entro il quale ci muoviamo e nel quale tale progetto di ricerca è stato sviluppato.

Andando più nel dettaglio, il primo capitolo di tale tesi si pone come obiettivo quello di analizzare gli *step* che hanno portato ad acquisire la consapevolezza della necessità di un intervento urgente al fine di proteggere l'ambiente, sia a livello comunitario che internazionale.

Nel corso di tale analisi sono stati specificatamente analizzati i principi su cui si basa la protezione ambientale.

Dall'indagine condotta a livello internazionale derivano alcuni elementi significativi. In primo luogo, l'analisi, anche se non esaustiva, dei più importanti documenti e delle dichiarazioni delle Nazioni Unite in ambito ambientale ci fornisce l'assoluta certezza che le questioni ambientali sono questioni globali e, come tali, devono essere analizzate in un contesto globale e dipendono dal coordinamento in sede internazionale delle politiche intraprese autonomamente dai singoli Stati in tale settore.

In secondo luogo, dal contesto internazionale derivano numerosi principi che possono essere utilizzati per la salvaguardia dell'ambiente. Più nello specifico, si passa dalla possibile esistenza di diritti e doveri, alla sicura esistenza di principi tra cui il principio chi inquina paga, il principio dello sviluppo sostenibile e il principio della precauzione.

In terzo luogo, la maggior parte di tali principi è contenuta in documenti di "soft" law. Quest'ultimo pur non essendo vincolante per gli Stati, definisce le linee guida cui gli Stati devono attenersi nel coordinare le loro politiche ambientali.

In quarto luogo, nell'esplorare le interrelazioni tra diritti umani, doveri e protezione ambientale, si è giunti alla conclusione che esista, nel contesto internazionale, un dovere di protezione dell'ambiente da parte di tutti gli esseri umani in quanto tali – connesso anche al principio dello sviluppo sostenibile, come individuato altresì a livello comunitario – che deve essere implementato in un contesto di solidarietà ambientale.

In particolare, si è sottolineata la necessità di riconoscere la tutela dell'ambiente non tanto, o non solo, quale diritto del singolo ma anche, e soprattutto, quale dovere di solidarietà globale che deve essere rispettato sia dai singoli che dagli Stati al fine di garantire la sopravvivenza della specie umana. Tale dovere si staglia nel contesto di una morale e legale obbligazione di proteggere i diritti delle generazioni presenti e di collegarli a quelli delle generazioni future. Tale obbligo, tra l'altro, indebolisce e logora anche il tradizionale concetto di sovranità degli Stati e consente, come dimostrato nel quarto capitolo, di prospettare la possibile introduzione di tributi ambientali a livello globale.

Molti dei principi individuati a livello internazionale, possono anche essere individuati nel contesto comunitario. Infatti, sulla base dell'art. 191 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, la politica ambientale dell'Unione Europea si basa sul principio della precauzione, il principio dell'azione preventiva, il principio della correzione in via prioritaria alla fonte dei danni provocati dall'ambiente e il principio chi inquina paga.

In tale contesto, proprio quest'ultimo viene considerato il principio fondamentale in materia di imposizione ambientale; o, detto altrimenti, il principio chi inquina paga è quel principio unanimemente considerato quale congiunzione e ponte tra ambiente e tributi.

A nostro avviso però, considerare solo il principio chi inquina paga nel contesto della fiscalità ambientale sarebbe una significativa limitazione che deve essere evitata. Pertanto, è nostra convinzione che, ai fini della nostra indagine, si debbano considerare anche altri principi quali il principio della precauzione, il

principio dell'azione preventiva, nonché il dovere di solidarietà di protezione e tutela dell'ambiente.

Prima di analizzare maggiormente nel dettaglio questa fondamentale considerazione, si è deciso di dedicare il secondo capitolo di tale tesi alla definizione e al concetto di tributo ambientale.

Il motivo alla base di tale scelta è che il concetto di tributo ambientale viene, molto spesso, utilizzato in modo improprio, coinvolgendo qualsiasi strumento fiscale (e non) volto a colpire, prevenire, eliminare o ridurre attività o prodotti inquinanti.

E' nostra convinzione che, l'utilizzo corretto dei tributi ambientali debba necessariamente passare attraverso una precisazione del loro significato. Infatti, trasparenza e coerenza sono necessarie se davvero si vuole raggiungere l'obiettivo di proteggere l'ambiente per le generazioni presenti e future. Se non si perseguono tali linee guida si rischia di snaturare il ruolo dei tributi ambientali e di autorizzare soltanto la ricerca del giusto prezzo per vendere il diritto di inquinare ⁽⁴⁾.

Al fine di evitare questa ingiusta conclusione, si è cercato di sviluppare e definire una definizione più coerente di tributo ambientale e, in particolare, di imposta ambientale.

Il punto di partenza sono state le definizioni di imposta ambientale fornite dall'OCSE e dall'Unione Europea, in cui il criterio generalmente accettato è che il presupposto dell'imposta sia il comportamento inquinante.

In altre parole, tali definizioni valorizzano esclusivamente la relazione causale diretta tra il presupposto e l'unità fisica di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato o, che comunque, nella più generica definizione dell'OCSE, abbia un impatto sull'ambiente.

Nonostante la definizione dell'OCSE sembri quella preferibile per la maggiore ampiezza della stessa, nel corso della trattazione si è evidenziato come la stessa sia comunque limitata e limitante, e, soprattutto, come non tenga realmente conto dell'idea che sta alla base dell'origine dei tributi ambientali: scoraggiare i danni

⁽⁴⁾ M. J. SANDEL, *It's immoral to buy the right to pollute*, New York Times, December 17, 1997, p. A29.

ambientali e comportare una modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori a favore dell'ambiente.

Pertanto, al fine di individuare una prospettiva comune sul concetto di imposte e tasse ambientali, è stato proposto un approccio alternativo basato su due linee fondanti.

L'una si basa sulla necessità di distinguere puntualmente tra tasse e imposte, e di escludere comunque dal contesto di riferimento le sanzioni o le ipotesi di risarcimento del danno, in quanto, l'ipotesi che viene presa in riferimento nel contesto della fiscalità ambientale, non include né un divieto né un comportamento illecito, ma, al contrario, prende in riferimento attività che il più delle volte vengono anche autorizzate dal legislatore. Inoltre, si è evidenziato come sia necessario escludere dal concetto di tributo ambientale sia i depositi cauzionali che il sistema di scambio delle emissioni.

La seconda linea fondante del nostro ragionamento è che non esistono tributi ambientali ma soltanto tributi che hanno (potenziali) effetti ambientali. Ciò ci consente di dire che, quando parliamo di tributi ambientali ci riferiamo a tutti quei tributi che hanno, genericamente, effetti ambientali e che, specificatamente, favoriscono un cambiamento del comportamento dei produttori e dei consumatori a favore dell'ambiente scoraggiando i danni all'ambiente e determinando la riduzione dell'uso delle risorse naturali.

Pertanto, il comportamento inquinante quale presupposto dell'imposta ambientale può essere uno dei presupposti da considerare al fine di delineare un tributo ambientale; ma, non essendo un elemento che di per sé garantisce la modifica del cambiamento del comportamento dei produttori e dei consumatori, non può essere considerato l'elemento determinante per la definizione dei tributi ambientali.

A questo punto, possiamo procedere con la nostra indagine, e, approfondire la precisazione di cui sopra sulla base della quale il principio chi inquina paga non è l'unico principio che dobbiamo considerare in materia di tributi ambientali. Conseguenza di tale approccio, è la considerazione, evidenziata nel terzo capitolo,

che le imposte non costituiscono il migliore strumento possibile per implementare tale principio.

Procedendo per gradi, è ormai chiaro che al principio chi inquina paga sia attribuibile sia una mera rilevanza risarcitoria, che una rilevanza tributaria e pertanto lo stesso può essere attuato sia mediante forme di risarcimento del danno ambientale, sia mediante l'implementazione di tributi ambientali.

Nonostante questa premessa, questo principio sembra maggiormente orientato a tenere conto della fase di ripristino e compensazione del danno all'ambiente causato dal soggetto che inquina, piuttosto che ad una fase di tutela e protezione dell'ambiente. Si tratta, inoltre, di un principio sulla base del quale è il soggetto che inquina a farsi carico dei costi ambientali derivanti dalla sua attività escludendo la collettività dall'onere di compensare il danno da lui stesso causato. Detto altrimenti, l'applicazione del principio chi inquina paga comporta che i costi dell'inquinamento prodotto siano a carico di colui che produce quel dato inquinamento e non della collettività⁽⁵⁾. Conseguentemente, è necessario trovare uno strumento fiscale che crei una correlazione tra la spesa pubblica e il soggetto che l'ha causata, escludendo che gli oneri ricadano sull'intera collettività.

Rebus sic stantibus, lo strumento fiscale da introdurre sulla base del principio chi inquina paga non è costituito dalle imposte, ma, diversamente, dalle tasse che consentono di sottoporre ad imposizione coloro che effettivamente gravano sulla collettività⁽⁶⁾. Più nello specifico, il principio chi inquina paga potrebbe essere elevato ad equo e razionale criterio di riparto – insieme al principio del costo e al principio di equivalenza – al fine di giustificare e definire l'ammontare di tali tasse aventi effetti ambientali.

Accanto alle tasse, è però possibile immaginare l'introduzione anche di imposte che avrebbero il diverso compito, anche in un contesto globale come evidenziato nel quarto capitolo, di considerare i costi di prevenzione dell'inquinamento ambientale e di miglioramento dell'ambiente stesso, in assenza di

⁽⁵⁾ L. KRÀMER, *EC Environmental Law*, London, 2007, pp. 26 ss..

⁽⁶⁾ L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 306.

una correlazione tra attività o bene pubblico e prestazione pecuniaria del contribuente.

Questa forma di imposizione si farebbe carico di conseguire un duplice obiettivo. Da una parte, in un'ottica soprattutto di lungo periodo, sarebbe volta a prevenire l'inquinamento, proteggere e migliorare l'ambiente. Dall'altra parte, costituirebbe una forma di pagamento *ex ante* per i possibili disastri ambientali ormai all'ordine del giorno, al fine di risolvere tutte quelle situazioni in cui ci si trovi di fronte ad una crisi ambientale sistemica e sia troppo tardi per applicare il principio chi inquina paga.

Premesso che, per i motivi su descritti, il principio chi inquina paga in tal caso non sarebbe utilizzabile, la domanda cui abbiamo cercato di rispondere è quali altri principi possano essere utilizzati al fine di introdurre tali tipologie di imposte.

Sulla base dei principi analizzati nel primo capitolo della tesi, si è ritenuto che tali imposte debbano essere introdotte sulla base del principio della precauzione e del principio dell'azione preventiva, nonché sulla base della tutela dell'ambiente quale dovere di solidarietà. Più nello specifico, il dovere di proteggere l'ambiente e il principio di solidarietà alla sua base delineano lo strumento utilizzabile, il tributo avente funzione solidaristica per eccellenza: le imposte. I principi dell'azione preventiva e della precauzione, invece, definiscono le modalità di creazione di tali imposte. In particolare, queste ultime devono essere strutturate quali strumenti preventivi al fine di anticipare, prevenire e minimizzare le cause del *climate change* e mitigarne gli effetti negativi. In tale contesto, il migliore principio possibile sembra essere il principio della precauzione, in quanto ha il vantaggio di consentire l'introduzione di misure efficaci volte a tutelare l'ambiente anche in assenza di certezza scientifica nel momento in cui si delinea una minaccia di danno serio e irreversibile per l'ambiente stesso.

Chiarito questo ulteriore punto, nel terzo capitolo è stato altresì analizzato il problematico rapporto tra il principio di capacità contributiva, individuabile anche all'interno di alcune Costituzioni tra cui quella italiana, e le imposte sulle emissioni

inquinanti, sottolineando alcune possibili soluzioni allo stesso, soprattutto con riferimento al contesto italiano.

Prima di analizzare le possibili soluzioni, è necessario chiarire brevemente l'origine del problema in esame. La questione oggetto di analisi è stabilire se un'imposta che abbia quale presupposto la produzione o l'emissione di gas inquinanti rispetti o meno il principio di capacità contributiva, e, conseguentemente, rispetti o meno il dettato costituzionale.

Se si seguisse l'interpretazione tradizionale del principio di capacità contributiva ⁽⁷⁾, tale presupposto non rispetterebbe il dettato costituzionale, in quanto darebbe vita ad un'imposta priva di un presupposto a contenuto economico-patrimoniale e, comunque, non ricollegabile al consumo di beni utili scambiabili sul mercato.

Di fronte a tale problema, le soluzioni proposte sono due.

La prima è correlata alla possibilità di individuare all'interno della stessa Costituzione italiana la tutela dell'ambiente quale dovere di solidarietà. In particolare, tale obiettivo sarebbe raggiungibile attraverso l'art. 2 della Costituzione che può essere considerato una norma aperta che tiene conto dei valori che progressivamente emergono nella società, e quindi, necessariamente, anche della tutela dell'ambiente. Più nello specifico, laddove la Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, si può immaginare l'inserimento del dovere di solidarietà ambientale, che giustifica in capo a tutti i soggetti dell'ordinamento il relativo dovere di protezione ⁽⁸⁾. Sulla base di tale interpretazione, il principio di capacità contributiva troverebbe un limite in questo principio fondamentale della Costituzione, o, quantomeno, dovrebbe essere oggetto di bilanciamento con lo stesso.

La seconda soluzione prospettata si distacca dall'interpretazione tradizionale del principio di capacità contributiva, analizzando tale principio dall'angolo visuale

⁽⁷⁾ G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pp. 153 ss..

⁽⁸⁾ F. FRACCHIA, *La tutela dell'ambiente come dovere di solidarietà*, in L. ANTONINI (ed.), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Napoli, 2010, pp. 17 ss..

non solo del sacrificio ma anche dei poteri e dei vantaggi del singolo. La conseguenza di tale approccio, basato anche sulla teoria delle “capacitazioni”⁽⁹⁾, determina che il legislatore possa decidere di assoggettare a tassazione il contribuente anche in relazione a capacità e posizioni di vantaggio associate al suo mero esistere nella società e, non necessariamente, sulla base della titolarità da parte del contribuente di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale⁽¹⁰⁾. Il limite implicito è che il legislatore possa scegliere tali capacità o posizioni di vantaggio nei limiti in cui le stesse siano ragionevoli e non arbitrarie e siano economicamente misurabili.

Ne consegue che, con riferimento alle imposte sulle emissioni di gas inquinanti, la posizione di vantaggio sarebbe costituita dall’uso dell’ambiente *tout court* o dall’autorizzazione concessa al soggetto di utilizzarlo⁽¹¹⁾. Questi criteri possono essere considerati ragionevoli ed economicamente misurabili, e, pertanto, le imposte sulle emissioni di gas inquinanti rispetterebbero il principio di capacità contributiva⁽¹²⁾.

⁽⁹⁾ M. NUSSBAUM, *Creating capabilities. The Human Development approach*, United States of America, 2011; A. SEN, *The idea of Justice*, United States of America, 2009.

⁽¹⁰⁾ F. GALLO, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pp. 82 ss..

⁽¹¹⁾ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 96; L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in L. SALVINI, G. MELIS (ed.), *Atti delle giornate di studio su l’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, 2014, in corso di pubblicazione, para. 8.

⁽¹²⁾ F. GALLO, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pp. 82 ss..