

Alla ricerca di un criterio giuridico informatore della fiscalità ambientale

di Maria Assunta Icolari

7 maggio 2019

SOMMARIO: 1. Introduzione al fenomeno della fiscalità ambientale: problematiche attuali – *1.1. Uno sguardo al passato: la protezione dell'emisfero nel corso degli anni* - 2. Il "chi inquina paga": dall'origine economica alla ricerca di un criterio giuridico di orientamento della politica ambientale – 3. L'inserimento dell'unità fisica inquinante nella fattispecie e le libertà comunitarie - 4. Il dilemma della qualifica del presupposto dei tributi ambientali in termini di capacità contributiva nella mancanza di criteri giuridici regolatori – 5. Tributi ambientali propri e tributi ambientali funzionali - 6. Conclusioni

1. Introduzione al fenomeno della fiscalità ambientale: problematiche attuali.

Sin dagli esordi l'Ocse ha scelto di affidare la tutela ambientale alle sole misure economiche. Quest'organismo ha, infatti, elaborato una serie di strumenti dediti alla tutela dell'ambiente attribuendo rilevanza precipua al principio del "chi inquina paga". Tale principio, al di là dell'efficacia da parte delle misure di eliminare le diseconomie, non è però riuscito nell'intento più importante, cioè quello di concretizzarsi in un criterio ordinatore degli strumenti dediti alla salvaguardia dell'emisfero. Non esaurendosi nella sola analisi economica diretta a eliminare le diseconomie attraverso i prelievi tributari, tale fenomeno ha suscitato negli organismi sovranazionali la consapevolezza di dover osservare la fiscalità ambientale anche giuridicamente. Assodata la rilevanza dell'indagine giuridica, al suo interno un ruolo preminente va attribuito, quindi, al tributo ambientale sulla base degli indirizzi profusi dalla Commissione e dall'Agenzia europea.

Oggetto del presente saggio, dopo una disamina delle criticità sul principio del chi inquina paga e premessa l'importanza della fiscalità ambientale all'interno della politica ambientale europea, sia come parte integrante del processo d'integrazione che per realizzare l'armonia con gli altri intenti economici - finanziari dell'Unione, occorre formulare alcune considerazioni di ordine generale.

Prima di soffermarsi sulla questione della capacità contributiva nel presupposto ambientale evidenziando la problematica di fondo della mancata corrispondenza tra il fattore inquinante e l'oggetto del tributo, va detto, infatti, che nel riparto di competenze i tributi ambientali risultano fortemente presenti solo nei vari Stati membri mentre sono quasi del tutto assenti a livello europeo. Ciò sia per le difficoltà del processo integrativo, sia per le questioni di ordine più squisitamente ambientale che attengono anche all'utilizzo del loro gettito. In relazione a tale utilizzo la disamina, dopo aver sottolineato l'importanza data alla destinazione del loro gettito, affronta il problema di come i tributi ambientali incidano sull'attuazione delle libertà fondamentali, per cui molti di essi sono caratterizzati più dalla funzione di finanziamento che non da quella

di risarcimento. La destinazione del loro gettito, in realtà, risulta anche dai molti indirizzi che sostengono l'ampliamento delle basi imponibili di tale tributo o lo sviluppo di nuove. Sulla base di ciò nel sistema dei tributi ambientali presenti si crea una distinzione tra i modelli che sono conciliabili con il presupposto del risarcimento e quelli non conciliabili. In relazione a questi ultimi va poi sottolineata la tendenza generale da parte del legislatore fiscale di ricorrere a tale tipologia di fiscalità per incoraggiare l'occupazione e contestualmente attraverso il doppio dividendo ridurre non solo la spesa ambientale ma anche la pressione fiscale generale, ovvero per migliorare il sistema tributario nel suo complesso. Al di là delle richieste di ampliamento di tributi ambientali armonizzati nei vari paesi dell'Unione, l'esame delle caratteristiche di quelli esistenti rivela che l'oggetto, i soggetti, la struttura e soprattutto la loro funzione risultano influenzati dalla sostenibilità economica delle azioni che si compiono¹.

Consci di tali limiti, la disamina analizzerà i prelievi esistenti allo scopo precipuo di valutare se la forma giuridica e le connotazioni presenti sono adeguate ad assicurare il diritto all'ambiente, collegando per questo la fiscalità alla politica economica. Per tale motivazione le caratteristiche rilette dai prelievi verranno comparate sia con i principi nazionali che informano l'esercizio della funzione tributaria, sia con i principi europei. Pur senza svelare l'esito del confronto, possiamo certamente anticipare come l'inidoneità del "principio del chi inquina paga" a fungere da parametro regolatore di suddetti tributi si riverbera anche sulla conciliabilità dell'esternalità negativa con l'eguaglianza contributiva, nondimeno sull'inconciliabilità di alcuni presupposti con la capacità contributiva. Il riferimento, in quest'ultimo caso, è la difficoltà di talune fattispecie immateriali di indentificarsi in entità reddituali o patrimoniali. Al fine di risolvere tale problema, pur senza richiamare il dibattito in atto sull'evoluzione della nozione di capacità contributiva, l'analisi - che si ci accinge a svolgere - insiste sulla lettura delle caratteristiche dei prelievi alla luce dei principi giuridici comuni. Per cui per la previsione di un modello impositivo coerente con le diseconomie ambientali occorre partire da un lato dal Trattato sull'Unione Europea e dall'assimilazione della materia ambientale a quella fiscale, dall'altro occorre lasciare la tutela alle potenzialità del principio di sussidiarietà, esercitata per il tramite della potestà concorrente tra Stati membri e comunità.

1.1 Uno sguardo al passato: la protezione dell'emisfero nel corso degli anni.

L'evoluzione dei prelievi ambientali all'interno della politica europea impone un breve richiamo al contesto storico. Prima di affrontare la rilevanza del tributo ambientale e il perché di uno studio finalizzato al bisogno di un criterio ordinatore degli

¹Alla luce di ciò, appalesato che i tributi ambientali suscitano grande interesse nei paesi europei per gli effetti che determinano sul sistema e perché realizzano anche altri scopi oltre a quello di eliminare l'esternalità negative, l'indagine su quelli esistenti registra nel contesto nazionale l'assenza di una disciplina uniforme, mentre quello europeo si contraddistingue per la mancanza di regole comuni incentrate intorno all'oggetto ambientale. Ciò comporta sia l'ambiguità del tributo rispetto alla diseconomia che ne ha richiesto la previsione; sia l'allontanamento dall'integrazione e la teorizzazione della pluralità dei dividendi. In tema, per uno studio finalizzato ad alimentare il dibattito europeo sulla definizione di un modello di tassazione dell'ambiente, v. A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, in particolare p. 557 ss.

stessi va sottolineato come la protezione dell'emisfero non sia mai stata mai unitaria sin dall'inizio. Nel passato, sollecitate dall'emergenza, le politiche presenti erano poche e fra loro molto diverse, ciò poiché l'armonizzazione riguardava esclusivamente il mercato comune. In questo contesto, per ritrovare la protezione ambientale come obiettivo primario dell'Unione, affermato in questi termini sia dalla Carta dei diritti, sia dal Trattato di Lisbona, occorre attendere l'Atto Unico Europeo e il Trattato di Maastricht. Ciò nonostante la presenza della gestione delle risorse naturali nel relativo documento dell'Unione che aumentò la rilevanza della materia sino a spingere la Commissione europea, nel 1997, a elaborare in un apposito documento, una serie di principi validi in materia. Tali principi diretti ad assicurare l'efficacia e l'efficienza di siffatte misure ambientali, evidenziarono sin da subito la difficoltà a stabilire un equilibrio tra responsabilità ambientale e funzione di finanziamento. E sulla base di questo difficile rapporto la disciplina fiscale che derivava dall'analisi giuridica risulterà imperniata, da un lato, sul costo del deterioramento, sulla valutazione dei danni e sulla loro imputabilità, con il limite più grande di non sempre riuscire a separare la sanzione dalla tassazione; dall'altro lato, sulla destinazione del gettito².

Dal canto suo, prima dello sviluppo di un'analisi giuridica, la qualificazione di tributo ambientale era risultata influenzata dalla definizione che ne dà l'Ocse. Il suddetto organismo, infatti, dopo aver definito tale tributo una misura economica preposta al recupero ambientale, imponendo ai responsabili i costi della riduzione dell'inquinamento, suddivide la categoria, in base agli effetti espliciti, in: imposte specifiche o di scopo, il cui gettito è destinato a finanziare spese per la protezione ambientale e tributi commutativi.

Passando all'analisi giuridica, ovvero ai primi tentativi della Commissione europea di delineare la nozione, insieme al criterio della qualificazione secondo la finalità per la prima volta s'inserisce nella struttura del tributo l'unità fisica inquinante, nella veste di presupposto della fattispecie. Attraverso tale attribuzione gli interpreti, oltre riconoscere l'internazionalizzazione delle diseconomie nel prelievo modulato secondo l'art. 23 Cost., pongono sul tavolo del dibattito la rilettura di tale grandezza inquinante in termini di capacità contributiva. Vero dilemma della tassazione ambientale, il problema qui è quello di riconoscere in tale unità fisica inquinante un fatto o atto economico che sveli l'idoneità a concorrere all'equa redistribuzione del carico fiscale.

Ricapitolando, l'Ocse incentra la tassazione ambientale sulla coattività, pur considerando il tributo uno strumento marginale per la tutela ambientale. Al contrario, la Commissione europea pur lasciando tutto nelle mani di prelievi coattivi, inserisce l'unità fisica inquinante nella fattispecie calcolando la base imponibile di tali prelievi sugli effetti negativi sull'ambiente. All'interno dei prelievi ex art. 23 Cost. si prestano poi a integrare altre espressioni di fiscalità ambientale quella nazionale del consumo, della produzione e dell'acquisto di beni o servizi nocivi per il territorio.

²Incapace, in tal verso, di indirizzare la tassazione ambientale alla crescita sostenibile e alla competitività. Nel rapporto tra sviluppo e ambiente, da sempre privo di equilibrio, una soluzione potrebbe consistere nella previsione di un'imposta generale comunitaria, come risorsa propria dell'Unione che colpisce gli acquisti di beni inquinanti, all'interno di determinate attività economiche. Sulla sua realizzazione incide però il rispetto del divieto di traslazione economica e la considerazione fiscale della sovrapproduzione. Su quest'ultimo punto, fra gli altri v. F. TUNDO, <<Robin Tax>>: come conciliare le formulazioni della norma con le finalità del legislatore? in *Corr. trib.*, n. 40/2011, p. 3269 ss.

Passando al livello europeo, sempre nella ricerca di un criterio giuridico ordinatore di tali tributi, con l'inclusione dell'ambiente nella fattispecie si pone a confronto sia il rapporto tra la sua tassazione e le libertà comunitarie; sia quello tra l'obiettivo del prelievo e l'indice di ricchezza che lo ha generato.

In merito al primo aspetto, è interessante osservare il confronto tra il divieto dei dazi doganali e delle tasse a effetto equivalente con i tributi che incidono la produzione e o il consumo di merci inquinanti, anche quando transitano per i confini nazionali. Un esempio di quanto appena riferito sono le obbligazioni pecuniarie sul trasporto di rifiuti oppure le misure fiscali nazionali con finalità ambientale e con effetti protezionistici³. Sempre in tema di rapporti tra tutela ambientale e principi europei, un caso peculiare è la prevalenza del principio di non discriminazione fiscale sui quei tributi ecologici ma che non sono né conformi agli obiettivi europei né assicurano la tutela ambientale⁴. Un esempio pratico di violazione della non discriminazione, al di là del divieto intrinseco di imposizioni interne che proteggono la produzione nazionale o che discriminano i prodotti degli altri Stati membri, è l'agevolazione per l'uso di prodotti meno inquinanti a una sola categoria e non a tutte quelle che presentano le stesse caratteristiche o finalità.

Nella ricostruzione del rapporto di tale fiscalità con i principi europei, oltre all'assenza di disomogeneità tra le discipline degli Stati nazionali⁵, è importante rimarcare come la diseconomia ambientale non sia mai assunta a parametro regolatore. Ciò è stato causa, oltre dell'assenza di una categoria unitaria, anche della mai avvenuta armonizzazione in quanto tale tassazione si è sempre scontrata con un'incombenza impellente: soddisfare le esigenze di bilancio⁶.

³Un esempio di tributo proprio regionale e nel contempo misura protezionistica fu varato dalla regione Sicilia, nel 2002 con la l. r. n. 2, la quale istituì il prelievo ambientale paracommutativo sui gasdotti. Appellata "tassa sul tubo", tale tributo fu varato allo scopo di finanziare, attraverso il suo gettito, i potenziali danni ambientali derivanti dall'installazione delle condotte di gas. Presupposto del tributo non era però un'entità ambientale, bensì la proprietà dei gasdotti ricadenti in Sicilia.

Tale tributo fu quindi sottoposto al vaglio di legittimità sia da parte della giustizia europea, sia del giudice delle leggi. E mentre la Corte Costituzionale nella sent. n. 203/2003 confermò la violazione dell'eguaglianza contributiva e del rispetto dei vincoli sanciti dagli artt. 117 e 120 Cost., la Corte di giustizia nella pronuncia C-173/2005 classificò il tributo una tassa a effetto equivalente che violava il divieto per gli Stati membri di introdurre unilateralmente prelievi all'importazione o esportazione verso paesi terzi. Sulla questione, in dottrina fra gli altri v., A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, n. 4/2004, p. 1021 ss.; M. BARBERO, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della regione Sicilia*, in *Quad. cost.*, in www.forumdiquadernicostituzionali; P. CIARLO, *La tassa sul tubo*, in *Quad. cost.*, n. 4/2002, p. 808 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. loc. reg.*, n. 2/2007, p. 182 ss. Mentre per la riforma costituzionale e il federalismo fiscale v., E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009, *passim*.

⁴In tema di rapporto tra la tassazione ambientale e il principio di non discriminazione un riferimento tra i tanti è la sentenza 27 gennaio 2011, C-402/2009, ove a essere oggetto di censura era la tassa gravante sulle autovetture importate, più elevata della tassa riscossa sugli equivalenti veicoli nazionali.

⁵Sporadici aspetti comuni si ritrovano solo nella tassazione del carbone.

⁶Alla luce di ciò il gettito del tributo ambientale è stato impiegato a ridurre il carico fiscale del reddito da lavoro dipendente e a favorire l'occupazione riducendo il costo del lavoro. A riscontro si citano le Raccomandazioni europee sulla tassazione delle emissioni inquinanti o dell'energia da fonti non rinnovabili a favore della crescita. Ciò peraltro è stato compiuto soprattutto per il tramite di quei prelievi a limite con la natura tributaria.

2. Il “chi inquina paga”: dall’origine economica alla ricerca di un criterio giuridico di orientamento della politica ambientale.

Dopo la disamina dei criteri economici e di come siano proiettati a eliminare le diseconomie ambientali al minor costo, la ricerca di un parametro informatore della materia ci conduce ad osservare il “chi inquina paga”.

In un’ottica che operi l’integrazione tra la natura economica e i principi giuridici sottesi, anche allo scopo di verificare se influenza la fiscalità ambientale, il suo studio parte dalla consapevolezza che si tratti di un principio ampio che si presta a diverse interpretazioni. Preso spunto dal nesso di causalità in materia ambientale nell’ordine sono prevalse l’interpretazione che mira all’efficienza del mercato internalizzando i costi ambientali, e quella della risarcibilità del danno aquiliano.

Interessante all’interno del processo d’integrazione negativa, sono poi i riflessi del *chi inquina paga* sui prelievi ambientali. Al fine di appurarli tutti appare fondamentale da un lato comparare la sua portata con i principi generali dell’ordinamento tributario, quali la generalità, la personalità e la capacità contributiva nel presupposto; dall’altro, rileggere tale principio all’interno del sistema delle fonti⁷.

Nonostante la difficoltà a coordinare il suo significato con la regola dell’imputabilità dei costi, la disamina continua la sua rilettura giuridica per valutare l’impatto che assume sui tributi attingendo dalle fonti che lo prescrivono. Pertanto, occorre ricordare che in origine, il “chi inquina paga” è stato introdotto dall’atto Unico Europeo nel 1987 all’art. 130 R, par. 2 TCEE e pur se modificato diverse volte attualmente esso è l’asse portante della politica europea della tutela dell’ambiente⁸.

Volti a verificare la valenza di principio giuridico informatore, lo studio del principio in parola prosegue quindi con il confronto con la nozione che si desume dalla giurisprudenza europea. La Corte di Giustizia, pur valutandolo insieme al principio di precauzione, lo qualifica *tertium comparationis* della disciplina nazionale, la quale detta anche in materia fiscale le condizioni dell’interesse ambientale nel raffronto con le libertà economiche.

Nel contesto un esempio di influenza da parte del “chi inquina paga” sulle politiche ambientali è riscontrabile nelle pronunce sullo smaltimento dei rifiuti. Nel caso di specie è dalla sua presenza se, oltre a conteggiare i costi per il ripristino ambientale all’interno delle proprie scelte⁹, si realizza anche il ricorso alla misura meno restrittiva e al contempo proporzionale tra inconvenienti causati e scopi perseguiti¹⁰.

⁷Consapevoli del fatto che esso riposa su una logica economica, nell’ambito della verifica circa la sua capacità di informare i tributi ambientali emblematico è il confronto con i principi di personalità ed universalità del tributo e con la responsabilità da danni diffusi sia per il difficile accertamento del nesso di causalità sia perché l’Ocse non ha definito la figura dell’inquinatore.

⁸Così come risulta dall’art. 191, par. 2, TFUE. L’azione europea in materia ambientale, oltre al “chi inquina paga”, si muove anche intorno ai principi di precauzione, correzione alla fonte e azione preventiva. (Direttiva 2004/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004). A livello interno, invece, il principio costituzionalizzato dal nuovo art. 117 Cost. trova diretta ed immediata applicazione, un riferimento è l’art. 3-bis del c.d. Codice dell’ambiente (d. lgs. n. 152/2006 modificato dal d. lgs. n. 4/2008).

⁹V. fra gli altri, F. GOISIS, *Caratteri e rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nell’ordinamento nazionale*, in *Foro Amm. CDS*, n. 11/2009, p. 2711 ss.

¹⁰Cfr. TAR Veneto, 5 settembre 2014, sent. n. 1346, in particolare ove afferma che “è possibile distinguere tra una misura che evita o corregge la diffusione o propagazione dei danni all’ambiente, come quella che incombe sul proprietario detentore del sito che, però, non avendo natura risarcitoria né

Attualmente tale principio, quindi, rappresenta un corollario della tassazione ambientale. Ciò in special modo dopo che ha contribuito a qualificare l'inquinamento una condizione di illecito permanente¹¹.

Al fine di ritrovare un fondamento giuridico al *chi inquina paga*, nonostante la molteplicità dei significati assunti, un altro aspetto importante attiene al riscontro delle caratteristiche che lo ascrivano tra quei paradigmi che realizzano l'efficacia distributiva.

In merito a questo punto va detto che, nonostante tale principio si connota del carattere di norma programmatica capace di assumere molteplici significati, da solo non riesce a svolgere appieno la funzione di regolatore del modello ambientale che assicura la sintesi con le istanze fiscali. Nella risoluzione dei casi di danni di sicuro accadimento o di rischi a entità controversa esso, infatti, risulta integrato anche agli altri principi dell'Unione, in particolare, al principio di precauzione e all'azione preventiva. A tal riguardo appare necessario sottolineare come alla base di tale integrazione vi sia la valutazione del legislatore, o meglio il bilanciamento da essi operato alla luce del principio di proporzionalità tra la prevalenza della finalità della tutela precauzionale della salute o dell'ambiente rispetto alla restrizione di altri interessi¹².

Alla luce di ciò il "chi inquina paga" appare quindi un principio idoneo a essere impiegato nella tassazione ambientale allo scopo di promuovere anche attraverso l'agevolazione fiscale comportamenti e o produzioni ecosostenibili. Nel discorso è, però, il versante di dover assicurare l'eguaglianza delle risorse e la distinzione tra tassazione e sanzione a destare perplessità rispetto a una sua valenza quale criterio giuridico ordinatore della fiscalità ambientale. Ancora, altri dubbi su questa sua possibile valenza derivano sia da una sua impossibilità a contemplare tutte le forme d'inquinamento, che tra l'altro si riverbera anche sul rapporto dell'ambiente con l'iniziativa economica; sia da una difficoltà di rapportarsi con l'eticità della licenza a inquinare e di collegarsi con la solidarietà fiscale, soprattutto in presenza di strumenti quali lo scambio dei diritti d'inquinamento¹³.

3. L'inserimento dell'unità fisica inquinante nella fattispecie e le libertà comunitarie.

Lo scopo di fissare un parametro informatore che unisca i criteri economici alle regole giuridiche della fiscalità ambientale impone di inquadrare l'assetto attuale di tale

sanzionatoria non presuppone l'individuazione dell'eventuale responsabile, e il principio in parola, che, invece, parte dal presupposto che un danno all'ambiente v'è stato, ponendo i costi di tale danno in capo al responsabile. Esso persegue una finalità repressivo-riparatoria o specificamente ripristinatoria nella logica dell'internalizzazione dell'esternalità negative".

¹¹Da ultimo, la nozione di inquinamento è stata così recepita anche dal TAR Abruzzi, sez. Pescara, 30 aprile 2014, n. 206, a proposito delle discariche di Bussi.

¹²La proporzionalità è sia alla base di taluni prelievi a carattere disincentivante su certi consumi o certe attività, sia degli incentivi. In quest'ultimo caso mediante riduzioni di imposta e agevolazioni fiscali, allo scopo di incoraggiare la produzione di beni cosiddetti verdi e lo svolgimento di attività non inquinanti, eliminando di contro gli incentivi per quelle anti-ecologiche.

¹³Quest'ultimi, data la difficoltà del principio in parola di assicurare correttamente la regola dell'imputabilità accentuano la forbice del rapporto tra povertà e scarsità delle risorse naturali, favorendo di fatto la localizzazione delle imprese inquinanti nei paesi più poveri.

fiscalità nei diversi livelli di governo presenti. A tale scopo, oggetto di disamina è lo stato di armonizzazione dei prelievi ambientali sia a livello europeo, nell'accezione delle imposte indirette, sia a livello nazionale, soffermandosi a ritrovare i principi giuridici comuni nella tassazione nazionale.

In questo scenario, mentre in ambito europeo non si rinvencono ipotesi di tassazione ambientale armonizzate, nel contesto nazionale, il legislatore tributario dopo aver descritto il tributo ambientale come quello in cui la base imponibile corrisponde alla relazione tra fatto e danno ambientale reversibile, si sofferma sull'incremento di ricchezza economicamente quantificabile che sorge da tale relazione. In altri termini vede nella trasformazione ambientale un'attitudine economica di chi danneggia, ovvero un sintomo di capacità contributiva.

In siffatta ricostruzione, incentrata sull'unità fisica inquinante, una questione problematica di non poco momento è quella di misurare la capacità contributiva quando si riferisce a entità immateriali¹⁴.

Questione attualmente irrisolta e al vaglio degli studiosi intenti a considerare la capacità contributiva un giusto criterio di riparto anche della ricchezza immateriale lo studio della tassazione ambientale nazionale alla ricerca di un criterio guida continua sotto un duplice profilo. Il primo accerta la compatibilità tra i tributi ambientali nazionali e i profili europei, comparandoli con i principi generali dell'Unione e con gli obiettivi di ridurre l'esternalità e contestualmente di sostenerne altri. Il secondo, invece, analizza l'esperienza soffermandosi soprattutto sul confronto con l'oggetto del tributo e con la sua rilettura ai sensi dell'art. 53 della Cost.

Per il primo punto, dopo aver acclarato lo spazio della tutela ambientale all'interno del Trattato, si tratta di comparare le libertà europee quali la concorrenza e lo sviluppo, con i criteri che informano la tassazione ambientale, per riscontrare i fattori comuni nella politica fiscale. Il secondo, invece rilegge il presupposto dei tributi ambientali presenti in termini di capacità contributiva riflettendo su quale sia l'elemento di connessione alla partecipazione alle spese pubbliche, in particolare quando i caratteri della fattispecie non sono oggettivi.

Nel rispetto degli obblighi europei, prima di operare la sintesi degli aspetti comuni in ambito nazionale, va detto che il principio di sussidiarietà consente di ricorrere a misure a carattere prevalentemente fiscali quando gli Stati membri non hanno emanato norme a finalità ecologica, ovvero non hanno raggiunto gli obiettivi prefissi¹⁵, oppure le norme emanate sono in contrasto con la regola della neutralità e,

¹⁴In dottrina coloro i quali si sono posti la problematica di tassare le entità immateriali che derivano dall'uso dell'ambiente, distinguendo in tal modo la tassazione dalla sanzione, giustificano il tutto con la prevalenza del valore dell'ambiente nella fattispecie. Questi, infatti, con riferimento al rispetto dell'eguaglianza contributiva potrebbe degradare persino la rilevanza economica del presupposto. In merito, v. M. MICCINESI, voce *Imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, S. Cassese (a cura di), Milano, 2006, p. 2948 ss.; L. PEVERINI, *I tributi ambientali*, in AA.VV. L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), Padova, 2014, p. 709 ss.

¹⁵Pur in mancanza di specifiche norme riferite alla tassazione ambientale, l'Unione Europea è intervenuta più volte con atti vincolanti, pur se non predisponendo direttamente strumenti fiscali. Al riguardo, possono citarsi: il Pacchetto "Clima ed Energia", approvato nel dicembre 2008, che ha portato nel 2009 all'emanazione di una serie di norme finalizzate al raggiungimento degli obiettivi della strategia 20-20; la Direttiva Fonti Energetiche Rinnovabili; la Direttiva *Emission Trading*, che modificava quella definita ETS 2003/87, quella sulla qualità dei carburanti, la Direttiva *Carbon Capture and Storage* – CCS, la decisione *Effort Sharing* e, infine, il regolamento CO₂ Auto.

quindi, violano i principi europei. Per la violazione della neutralità, il confronto si compone tra l'esercizio della funzione ambientale e il divieto di non discriminazione fiscale, di istituire dazi doganali e/o tasse a effetto equivalente, nondimeno con il divieto degli aiuti di stato.

In tema di rispetto dei principi europei e delle libertà un riscontro utile è, inoltre, quello relativo ai tributi ambientali sulla circolazione dei rifiuti illeciti. In passato il tributo che accompagnava il trasporto intracomunitario dei rifiuti vedeva nell'assenza dell'oggetto ambientale la motivazione valida a scongiurare la qualifica di dazio doganale o di tassa a effetto equivalente. Infatti, mentre quelli relativi alla produzione dei rifiuti, in base al principio del *chi inquina paga*, avevano natura risarcitoria ed erano a carico del produttore, questi, al contrario, non essendo sostenuto da un oggetto ambientale, rimaneva un costo a carico di tutti, o meglio un onere pecuniario imposto unilateralmente a carico delle merci per il sol fatto di attraversare una frontiera.

Per quanto riguarda la compatibilità di aiuti ambientali con la disciplina comunitaria degli aiuti di stato, invece, il confronto impone la valutazione e il coordinamento tra l'implementazione di tributi a finalità ambientale che risultano protezionistici o discriminatori e la natura occasionale e contingente delle misure selettive che promuovono comportamenti imprenditoriali eco-compatibili o incentivano prassi umane corrette¹⁶. In particolare, impone di ponderare gli effetti negativi sulla concorrenza con quelli positivi sull'ambiente, dopo aver indicato chiaramente la destinazione degli aiuti a finalità ecologica.

4. Il dilemma della qualifica del presupposto dei tributi ambientali in termini di capacità contributiva nella mancanza di criteri giuridici regolatori.

Al fine di orientare la discussione sulle connotazioni giuridiche dei tributi ambientali, dal breve riepilogo effettuato, il limite più grande dei principi economici è risultato l'incapacità di ripristinare l'eguaglianza contributiva. E nonostante qualche dato positivo ascrivibile al loro impiego nella fattispecie rinvenibile per lo più nella promozione di comportamenti ecocompatibili e nell'uso di fonti rinnovabili, non è immaginabile affidare la protezione delle condizioni di vita presente e futura esclusivamente al meccanismo economico prima descritto. Ciò poiché, legittimando l'inquinamento in tutte le sue manifestazioni, contribuirebbe sicuramente ad aumentare sensibilmente la forbice della diseguaglianza, dato che solo i paesi più ricchi potrebbero risanarlo¹⁷.

¹⁶In rapporto a tale regime fiscale comune il contesto di riferimento ai fini del ritrovamento della selettività assume un'importanza maggiore nel caso delle misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto ad un livello di tassazione definito "normale" (v., in questo senso, sent. Portogallo/Commissione, punto 56, e sent. Tribunale del 1° luglio 2004, Salzgitter/Commissione, T-308/00, Racc. pag. II-1933, punto 81). In altri termini si deve esaminare se dai documenti agli atti risulta che, con riferimento all'obiettivo ambientale di esentare determinati materiali, quelli esenti si trovano in una situazione di fatto e diritto analoga a quella di altri materiali incisi dalla tassa.

¹⁷In merito, emblematica è l'esperienza della Repubblica cinese. Al momento insieme agli Usa producono più di tutti gas a effetto serra e, quindi, sono tra i responsabili del cambiamento climatico, la prima ha deciso di estendere il sistema di scambio delle quote di inquinamento. Negli Usa, invece, con l'avvento di Trump si è avuto un cambiamento radicale in ordine alle politiche per la tutela dell'ambiente.

Appurato quindi il bisogno di integrare l'analisi economica con quella giuridica in un contesto ove mancano i criteri giuridici regolatori, la disamina, sulla scorta della rilettura della Commissione Europea, approfondisce gli aspetti che connotano i tributi ambientali, anche allo scopo di una loro modernizzazione, insieme alle finalità a cui risultano deputati e a quelli riguardanti i soggetti.

Alla luce di ciò, prima di entrare nel merito della comparazione, occorre operare due precisazioni: la prima è che non sempre c'è corrispondenza tra la qualifica ambientale del tributo e la grandezza fisica inquinante in termini di capacità contributiva; la seconda, invece, attiene alle similitudini presenti sia nell'oggetto del prelievo, sia nella modalità di tassazione nonostante a livello comunitario esse non trovino adeguata considerazione, essenzialmente perché sfuggono al processo di armonizzazione, come del resto anche il profilo dell'impiego del gettito.

Premessa la rilevanza di criteri giuridici regolatori quanto meno armonizzati, uno dei meriti delle tasse ambientali è quello di indirizzare comunque i comportamenti verso pratiche meno lesive. Un esempio in tal senso sono i prelievi sui trasporti. Con riferimento all'oggetto, tale prelievo è formulabile nell'accezione sia di tributo in cui l'obiettivo ecologico è elemento ontologico della fattispecie che incentrato solo sul trasporto. Nella versione focalizzata intorno al trasporto, caratterizzata da fattispecie imponibili molto ampie, l'elemento ambientale risulta collegato alle diverse modalità attuative oppure ai veicoli in quanto tali. Allorquando i riferimenti sono i veicoli, la tassazione ambientale si presenta essenzialmente sotto due forme. Una, ove la connessione tra capacità contributiva e elemento inquinante si manifesta nel possesso del veicolo o nella misura della sua potenza. La seconda, invece, ricorre all'imposizione sul consumo adattandola a espressioni nelle quali gli effetti inquinanti dei materiali usati dai veicoli sono l'oggetto del tributo e in quanto tali vengono conteggiati. Invero, in tale tipologia di tributo, proiettato a reperire entrate generali per le trasformazioni ambientali nel tempo attraverso una base imponibile ampia, il bene ambiente connota sia la struttura, sia la forma del prelievo,

Oltre all'oggetto, un altro profilo per identificare la tipologia di tributo ambientale è relativo alla modalità di tassazione. In base ad essa il prelievo sarà un tributo commutativo quando l'elemento costitutivo della fattispecie risulterà collegato a un servizio. Ad ogni modo, quando si tratta della tassazione di attività inquinanti o delle risorse un metodo generale per distinguere la tipologia di tributo che ricorre è quella di catalogarli in base ai principi costituzionali di riferimento. In ossequio a ciò possiamo enumerare anche per la fiscalità ambientale la classica separazione tra tributi frutto dell'autoritatività *ex art. 23 Cost.* e prelievi commutativi, nei quali al contrario prevale la natura contrattuale¹⁸. In base a tale distinzione, saranno catalogabili fra i tributi

Al di là dei dubbi sulla reale fattibilità di tali politiche ad oggi la tutela ambientale appare contemplata all'interno di un'iniziativa protesa più al protezionismo che non al cambiamento climatico. Diretta a evitare pressioni internazionali, infatti, non è ancora noto se vi sarà una *Carbon tax* nella forma della *Border tax* che tassa il consumo delle risorse naturali nel luogo dove questo avviene anche ai beni importati per in tal modo far pagare una quota proporzionale sulle emissioni inquinanti a tutti, oppure se colpirà solo questi come un dazio ancora se tale modello sarà combinato con quello dell'ETS.

¹⁸A tal riguardo, è però necessario richiamare la vecchia vicenda del *nomen iuris* del tributo, in base alla quale all'interno del *genus* la distinzione tra prelievi basati sul sacrificio e prelievi basati sul beneficio non sempre è così netta. I corrispettivi, infatti, possono essere classificati di natura privatistica o affini ai prelievi tributari non solo in virtù dei caratteri ricorrenti ma anche a seconda della nozione di capacità contributiva accolta.

ambientali quei prelievi commutativi simili all'imposta, destinati al finanziamento di un servizio pubblico in materia ambientale. Ciò ricorrendo all'imposizione dei relativi costi sull'intera area sociale che da tale servizio riceve un beneficio¹⁹. Molto utilizzati in materia di rifiuti, tali tributi coprono (in tutto o in parte) i costi dei servizi del loro smaltimento, ponendo in relazione il relativo tributo, da un lato, con l'attitudine media ordinaria alla produzione quantitativa e qualitativa dei rifiuti e, dall'altro, con la potenziale fruibilità del servizio di smaltimento da parte dei soggetti passivi²⁰. Continuando nella disamina, va detto che in alcuni paesi in una veste intermedia tra le prestazioni corrispettive e le tariffe troviamo i c.d. prezzi pubblici²¹.

In questo tentativo di classificare i tributi ambientali in base al presupposto e agli elementi che caratterizzano il prelievo tributario un altro profilo d'indagine è la destinazione del gettito. In tale tipologia se la motivazione del tributo è un elemento esterno alla fattispecie, quale la finalità, esso sarà appartenente alla categoria dei tributi extrafiscali, o dei paracommutativi.

Nel discorso mentre per l'*extrafiscalità*, a lungo considerata lo strumento a tutela dell'ambiente, prevale la conservazione dei beni pubblici nell'obiettivo economico, nei tributi di scopo invece a rilevare è il collegamento che si tenta di stabilire tra contribuenti e coloro che beneficiano delle opere di risanamento. Aspetto peculiare dei tributi extrafiscali nei quali il risanamento non è elemento costitutivo della fattispecie, bensì è considerato solo ai fini redistributivi, è sia quello di aggravare il pagamento del tributo rispetto al comportamento corretto; sia di utilizzare il tributo per uno scopo contrario a quello per il quale è stato disposto. Nei tributi di scopo che non incidono su un gruppo determinato di destinatari, invece, il danno reversibile rileva solo per differenziare il prelievo, cioè la sua quota²².

Infine, ultimo profilo di confronto nella ricerca di un criterio guida della tassazione ambientale che parta dalla qualifica in termini di capacità contributiva del presupposto, è quello con l'eguaglianza delle risorse naturali. Invero, nelle fattispecie in cui l'ambiente è esterno alla fattispecie il relativo tributo ripartisce l'onere del risarcimento, in quanto spesa generale. Ciò, se da un lato, presenta qualche dubbio con il regime dell'imputabilità quando non si riesce a addossare il danno all'autore²³; dall'altro, presenta dubbi di compatibilità pure con il divieto degli aiuti di stato.

¹⁹Prelievi unilaterali collegati a un fatto individuato direttamente dalla legge, in essi è il costo dello svolgimento della funzione pubblica a cui sono collegati a stabilire anche il limite minimo e massimo del prelievo.

²⁰Gli elementi della natura pubblicistica; la grandezza fisica inquinante come base imponibile e il rapporto tra fatto nocivo e danno reversibile dettano poi le regole per cui, per un verso, l'ammontare del prelievo non è quantificato sinallagmaticamente solo dalla produzione dei rifiuti (scongiurando occultamento e smaltimento illecito); per altro verso, che non s'incentivi la produzione dei rifiuti attraverso un prelievo troppo sganciato dalla quantità prodotta. Oltre ai corrispettivi, qualora tali oneri sono finanziati dall'imposizione generale il corrispondente tributo conterrà sia la fissazione del livello di inquinamento tollerato, per cui gli inquinatori risponderanno solo della parte residua, sia lo strumento che corregge il problema alla fonte.

²¹Cioè il prezzo di un'attività di pubblico interesse fornita in regime più conveniente di quello privatistico da parte dello Stato, o tramite privati organizzati, in forma di sussidiarietà orizzontale.

²²Di sovente a carattere limitato, tale tributo di scopo si connota per essere un atto unilaterale autoritativo dell'ente pubblico creditore, alla cui adozione non concorre la volontà del privato.

²³Se problemi di compatibilità non sorgono quando il tributo ambientale è considerato in base agli effetti negativi contenuti dalla base imponibile, o quando esso è collegato a una prestazione dell'amministrazione, lo stesso non può affermarsi allorché l'ambiente non è contemplato dalla

Infine, con riferimento al divieto degli aiuti di stato tutto si dispiega nel miglioramento ambientale realizzato per il tramite del rapporto tra fiscalità e concorrenza²⁴.

5. Tributi ambientali propri e tributi ambientali funzionali.

Nonostante nel panorama dei tributi ambientali prevalgano quelli che presentano l'obiettivo ecologico al di fuori dalla fattispecie, con la loro declinazione da parte della Commissione europea si è posta la problematica di individuare la capacità contributiva nel presupposto, pur coscienti che a livello europeo la questione della compatibilità con l'art. 53 Cost. è ignota. La Commissione europea, infatti, sin dalle origini ha strutturato i prelievi fiscali ambientali in due forme: tasse contenenti l'elemento inquinante nella fattispecie e i tributi sul consumo che tutelavano l'ambiente attraverso l'aumento dei costi di produzione. Sulla base di questo fondamento la rilevanza giuridica del valore dell'ambiente ha posto la problematica di rileggere il presupposto e in esso la relazione causale con l'unità fisica inquinante.

Premesso che quando tale relazione dovesse mancare il prelievo sarà connotato da un indice classico di ricchezza, l'ambiente in questa circostanza rileva nella finalità del tributo, pur non avendo attinenza diretta con la diseconomia che lo ha ispirato e per il tramite degli effetti disincentivanti e o incentivanti.

A tali considerazioni, peraltro non originarie, è però opponibile la distinzione che in passato un'attenta dottrina aveva formulato nel definire il tributo ambientale, seguendo gli indirizzi della Commissione Europea²⁵. Suddivisi tali prelievi in due grandi categorie, tale dottrina ha il merito di aver contribuito a separare la tassazione dalla sanzione, sulla base di una separazione tra danno reversibile e danno non reversibile, in base alla quale il tributo risulta essere una soluzione valida solo nella prima asserzione. Ed ancora oggi seguendo questa qualificazione da un lato, si collocano i tributi ambientali propri, ovvero quei prelievi con l'ambiente come presupposto; dall'altro, i tributi ambientali funzionali, contigui alla tassazione del consumo.

Quest'ultimi, invero, caratterizzati da un fatto che disvela la situazione suscettibile di valutazione economica nel patrimonio, nel reddito e nel consumo non devono ricercare il fattore economico-ambientale nella fattispecie in quanto non sono direttamente collegati al bene ambiente né si basano su esso. Nei tributi ambientali funzionali l'ambiente è solo il valore da tutelare, reso evidente dallo scopo del prelievo

fattispecie. Qui, infatti, non c'è corrispondenza tra la collettività a cui è addossato il *munus* pubblico del concorso e coloro che invece si sono avvantaggiati del recupero ambientale.

²⁴In particolare visto che ogni Stato membro sceglie di adeguare il regime di tassazione ambientale alla specificità delle condizioni climatiche ed economiche è da evitare che tali misure di sostegno di determinate attività si trasformino in differenziazioni di trattamento ingiustificate e in discriminazioni qualitative. In altri termini, occorre evitare che la dazione diretta o i risparmi di spesa giustificati dallo scopo ambientale del tributo e rivolti a operatori economici e non al singolo contribuente, diventino una forma di finanziamento che altera le condizioni di parità che debbono essere assicurate a tutti loro in Europa. In dottrina, sulla disciplina degli aiuti di stato, v., G. ZANGHI, *L'aiuto di stato incompatibile, il suo recupero e il diritto privato*, in *Europa e dir. priv.*, n. 3/2014, p. 1051 ss.

²⁵F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, n. 1/1999, p. 115 ss.; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2010, p. 303-310.

oppure da una finalità extrafiscale che per motivi di politica interna e sovranazionale deve realizzare i valori dell'uguaglianza e della solidarietà tributaria. Tali tributi, infatti, sulla base di una capacità economica a inquinare anche potenziale sono destinati al concorso per il bisogno essenziale di un'ambiente salubre e accessibile a tutti in egual misura. Svelata l'idoneità dei mezzi finanziari a svolgere un'efficace funzione di tutela dell'ambiente, siffatti prelievi recuperano risorse dirette al risanamento, anche per mezzo dei tributi di scopo, a cui si affiancano quelle destinate al finanziamento dei servizi ambientali, attraverso prelievi a natura commutativa, e tributi a natura incentivante o disincentivante.

Nella qualificazione oltre i tributi ambientali funzionali, vi sono poi i tributi ambientali propri. Connotati dalla presenza dell'elemento inquinante nella fattispecie impositiva, precisamente nel presupposto, essi richiedono che venga individuato il fatto ambientale e contestualmente che tale fatto sia oggetto di valutazione economica. In dottrina sulla questione della giustificazione costituzionale si sono confrontate diverse teorie. Tra le prime c'è sicuramente quella che ha definito il fattore ambientale "espressione autonoma di ricchezza imponibile nella più vasta prospettiva di determinare (attraverso la misurazione del livello dei consumi individuali di beni ambientali) la ricchezza complessiva del contribuente" individuando nel consumo la sua economicità. Valido criterio di riparto, in quanto legato all'uso di un prodotto che determina l'inquinamento, quando però l'inquinamento riguarda risorse naturali immateriali, (aria) il consumo non identifica più una tassazione coerente con la ratio dei tributi ambientali propri, in quanto nell'occasione risulta assai difficile stimare il livello di consumo individuale. A questa teoria che affianca la tassazione ambientale a quella del consumo facendo prevalere il fine extrafiscale segue poi quella che qualifica l'ambiente un bene di lusso da salvaguardare tassando il danno arrecato. Partendo dalla scarsità delle risorse, essa ritrova l'economicità del presupposto nei livelli di inquinamento espressi. Anche in questa ricostruzione l'economicità del presupposto è discussa. In questo caso i dubbi sono dovuti alla mancanza di politiche economiche mature e dalla presenza di una definizione di danno ambientale molto controversa.

Oltre alla complessità definitoria che è riconducibile anche al dibattito sull'esauribilità delle risorse naturali, la problematica più scottante per i tributi propri rimane l'individuazione della capacità contributiva quando, riferiti a entità immateriali, la diseconomia non si sostanzia in nessuna delle caratteristiche necessarie al concorso.

Bisogna di approfondire sia il valore dell'ambiente, sia il senso della capacità contributiva, la riflessione sulle caratteristiche giuridiche del tributo ambientale rivela infine la consapevolezza che il danno da solo non riesce a giustificare tutte le sue manifestazioni in termini di capacità contributiva.

6. Conclusioni.

Lo studio della fiscalità ambientale da parte della Commissione Europea, oltre a integrare con i principi giuridici l'analisi economica, ha sicuramente offerto una chiave di lettura dei relativi tributi. In assenza di un quadro unitario della disciplina, essa, oltre ad offrire l'evoluzione dei relativi prelievi, distinguendo i tributi con funzione ambientale dai tributi ambientali propri, si è occupata di integrare i principi giuridici all'analisi economica. La disamina, nonostante le numerose esigenze che la fiscalità

ambientale deve soddisfare, si è soffermata essenzialmente sulla struttura dei prelievi, allo scopo di verificare l'idoneità dell'unità fisica inquinante come presupposto.

Pertanto, facendo riferimento alla dottrina che ha distinto la tassazione dalla sanzione in ragione del se il danno ambientale sia reversibile o irreversibile (qui all'illecito corrisponde una sanzione), il metodo d'indagine per le imposte non armonizzate è incentrato sull'oggetto tassato, mentre per quelle armonizzate compara la fattispecie con i principi generali. Scopo di questo confronto per i tributi ambientali propri è quello di ricercare la compatibilità del presupposto con la capacità contributiva; nei tributi ambientali funzionali è invece duplice, concernendo sia l'esame dei loro effetti sulla diseconomia, sia più in generale i risvolti che l'azione tributaria può assumere sul processo di integrazione europea, favorendola.

Con riferimento a siffatte finalità occorre sottolineare il bisogno di dare corso a un prelievo ambientale in cui vi sia coincidenza tra diseconomia e presupposto. Siccome non è tutto improntato al riscontro della copertura finanziaria, tale azione appare fondamentale anche allo scopo di evitare la proliferazione di quei tributi "ambientali" solo per un riferimento nella destinazione, marginalizzando ancor di più la loro posizione all'interno dell'ordinamento tributario.

La mancanza di criteri giuridici regolatori, pur non escludendo la presenza di similitudini nella disciplina dei diversi tributi ambientali, quali nelle fonti tassate, nelle condizioni applicative e o nella struttura delle basi imponibili, rende difficile la sua classificazione soprattutto a causa della questione della destinazione di bilancio. Non a caso nel nostro ordinamento, non vigendo tale vincolo, a differenza di quello inglese²⁶, il gettito può essere impegnato per la soddisfazione di altri valori, risultando in tal caso destinato alle casse erariali al pari di tutti gli altri. Questa ambivalenza del tributo ambientale, dettata dall'assenza della diseconomia come oggetto della fattispecie, si riflette anche sulla determinazione del presupposto del tributo e dei soggetti passivi.

Oltre la difficoltà di fissare l'equilibrio tra componente fiscale e ambientale, nella qualificazione della fiscalità ambientale altro aspetto anodino è la funzione educativa del tributo, cioè tassare la diseconomia affinché essa regredisca del tutto.

Nei tributi armonizzati, invece, non potendo monitorare tutti i processi di armonizzazione dei modelli fiscali ambientali, l'indagine deve appurare l'attuazione delle Direttive e il riavvicinamento tra le diverse legislazioni nazionali. Da un confronto sommario una reazione fiscale unitaria alle diseconomie si può concretizzare solo nella *Carbon tax*. Nella realtà tale tassazione ove presente è quasi sempre un prelievo sulla produzione di sostanze inquinanti con aliquote simili, al fine di non violare le regole della concorrenza, garantendo nella traslazione un segnale di prezzo di lungo termine ai consumatori. Ciò allo scopo di assicurare la riduzione del consumo di carburante e le emissioni. Per quanto concerne il grado di attuazione delle Direttive, invece, allo stato attuale quella sui prodotti energetici, sull'elettricità, risulta solo in parte attuata²⁷,

²⁶Dove talune imposte ambientali nascono finalizzate al ripristino ecologico o per finanziare progetti compatibili con le risorse naturali.

²⁷In merito, da ultimo la direttiva UE n. 27 del 2012 non è stata ancora recepita dal nostro paese. La Commissione ritiene, infatti, che il nostro Legislatore, nel d.lgs. n. 102/2014, abbia omissis di recepire norme relative "alla necessità di agevolare l'istituzione di strumenti finanziari, o il ricorso a quelli esistenti, per misure di miglioramento dell'efficienza energetica volte a massimizzare i vantaggi di molteplici canali di finanziamento".

con provvedimenti incentrati più a recuperare gettito che non a valorizzare il diritto all'ambiente²⁸.

A livello europeo, infine, le questioni problematiche ruotano intorno alla concorrenza, allo sviluppo del mercato unico e a quello dell'energie rinnovabili, le quali appaiono destinate alla copertura del fabbisogno energetico minimo comune²⁹.

²⁸Non a caso, per come sono recepite nei provvedimenti nazionali, esse gravano più sui singoli contribuenti che non sulle grandi imprese, né il valore da tutelare è alla base degli stessi.

²⁹A fronte della tendenza a promuovere le rinnovabili incentivando il loro consumo, occorre sottolineare una costante diatriba, frutto dell'incertezza sull'esauribilità di alcune di esse e sul fatto che in taluni casi queste provocano forme di inquinamento. Ciò nonostante la questione particolarmente problematica del settore energetico risulti essere da sempre l'aumento del costo dell'energie.