



## LA TASSAZIONE AMBIENTALE, NELLA PROSPETTIVA EUROPEA<sup>1</sup>

*Alberto Comelli<sup>2</sup>*

### RIASSUNTO

L'articolo si propone di esaminare e di valutare, alla luce del *Green Deal* europeo, le importanti comunicazioni della Commissione 18 maggio 2021, COM (2021) 251 *final*, in materia di "tassazione delle imprese per il XXI secolo" e 14 luglio 2021, COM (2021) 550 *final*, in relazione agli obiettivi climatici. Vengono, poi, approfondite la proposta di direttiva COM (2021) 563 *final*, che riscrive in larga misura il testo della direttiva 2003/96/CE, in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (allineando l'imposizione *in parte qua* agli obiettivi climatici dell'Unione), la proposta di regolamento COM (2021) 564 *final* finalizzata ad istituire un innovativo meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione (nell'ottica di fare significativi progressi sulla via della decarbonizzazione, in un contesto multilaterale e globale), nonché la proposta di rafforzamento del sistema per lo scambio di quote di emissioni che derivano da attività inquinanti all'interno dell'Unione.

### RESUMO

O artigo visa analisar e avaliar, à luz do Pacto Ecológico Europeu, as importantes comunicações da Comissão de 18 de maio de 2021, COM (2021) 251 *final*, sobre "tributação das empresas para o século XXI" e de 14 de julho de 2021, COM (2021) 550 *final*, em relação aos objetivos climáticos. Aprofunda-se então a proposta de diretiva COM (2021) 563 *final*, que reescreve em grande medida o texto da diretiva 2003/96/CE, relativa à tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (alinhando parcialmente a tributação com os objetivos climáticos da União), a proposta de regulamento COM (2021) 564 que visa estabelecer um mecanismo inovador de ajustamento do carbono nas fronteiras da União (com vista a fazer progressos significativos na via da descarbonização, num contexto multilateral e global), bem como a proposta de reforço do sistema de comércio de licenças de emissão resultantes de atividades poluentes na União.

---

<sup>1</sup> Questo contributo trae origine, con numerose modifiche e l'inserimento delle note, dalla relazione svolta in data 21 settembre 2021 presso la *Summer School in Circular Economy and Environmental Taxation* dell'Università di Bari Aldo Moro, Dipartimento di giurisprudenza e dalla relazione svolta il 23 settembre 2021, durante la *22nd Global Conference on Environmental Taxation*, organizzata dall'Università di Groningen. L'articolo è pubblicato in *Dir. prat. trib.*, 2022, 791 ss.

<sup>2</sup> Professor de Direito Tributário – Universidade de Parma/Itália. E-mail: [alberto.comelli@unipr.it](mailto:alberto.comelli@unipr.it)

**Palavras-chave:** tributação ambiental; mecanismo de ajuste de carbono da fronteira; Pacto Ecológico Europeu.

### 1. Considerazioni introduttive: dal Green Deal europeo alle proposte della Commissione europea del 14 luglio 2021

Nella relazione presentata durante i lavori della *Global Conference on Environmental Taxation* che si è svolta il 24 e 25 settembre 2020, ho analizzato, *inter alia*, le comunicazioni della Commissione europea 11 dicembre 2019 COM (2019) 640 *final*, denominata comunemente *Green Deal* europeo<sup>3</sup> e 15 luglio 2020 COM (2020) 312 *final*, che contiene il piano d'azione in materia tributaria, articolato in 25 ambiziose azioni, al fine di sostenere la ripresa economica dopo la crisi sanitaria<sup>4</sup>.

Nel solco tracciato da questi due importanti documenti di *soft law*, la Commissione ha proseguito, nell'ultimo anno, la sua preziosa attività di impulso, a livello legislativo, nei confronti degli Stati membri. Vanno segnalate, al riguardo, due importanti comunicazioni<sup>5</sup>, che saranno analizzate nel prossimo paragrafo: la COM (2021) 251 *final*, in materia di "tassazione delle imprese per il XXI secolo" e la COM (2021) 550 *final*, in materia di obiettivi climatici, da raggiungere entro il 2030<sup>6</sup> e il 2050, come sarà meglio precisato più innanzi.

Nei paragrafi successivi, verranno analizzate, in estrema sintesi, le novità più rilevanti che derivano dalle numerose e articolate proposte avanzate dalla Commissione in data 14 luglio 2021, orientate a favorire il contrasto al cambiamento climatico antropogenico, la crescita economica sostenibile e la transizione verde<sup>7</sup>.

Non sarà analizzato, invece, il pur importante report dell'OCSE pubblicato il 25 gennaio 2021, col titolo: "*Taxing Energy Use for Sustainable Development*", laddove questa relazione è calibrata

---

<sup>3</sup> Afferma E. Bruti Liberati, *Politiche di decarbonizzazione, costituzione economica europea e assetti di governance*, in *Dir. pubbl.*, 2021, 415 e 416, che, a partire dalla fine dell'anno 2019, la Commissione ha "cercato di imprimere una forte accelerazione alle politiche di contrasto al cambiamento climatico" e cita, al riguardo, proprio il *Green Deal* europeo come momento di avvio di tale fenomeno, alla luce del quale "risulta in modo oggettivo la volontà di agire più incisivamente per promuovere la decarbonizzazione dell'economia europea", pur essendo alcuni aspetti di queste nuove politiche europee ancora indefiniti. Sul *Green Deal* europeo, cfr. anche H. Kogels, *Energy Taxes and Emissions Trading on the Bumpy Road to a Climate Neutral EU*, in *EC Tax Review*, 2020, 208 ss.

<sup>4</sup> Sia consentito rinviare a A. Comelli, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal Covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, *retro*, 2021, 44 ss.; Id., *Environmental Taxation in an Age of COVID-19: an Italian Approach*, in H. Ashiabor, J.E. Milne, M. Skou Andersen (a cura di), *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, Cheltenham (Regno Unito), Northampton (Stati Uniti), 2021, 155 ss.

<sup>5</sup> Non sarà analizzata la comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni 12 maggio 2021, COM(2021) 400 *final*, contenente il piano d'azione dell'Unione "verso l'inquinamento zero per l'aria, l'acqua e il suolo". Difatti, questa comunicazione non prende in esame la tassazione ambientale, se si eccettua il generico riferimento alla valutazione, da parte della stessa Commissione, della revisione della direttiva sulla tassazione dell'energia, che auspica "possa contribuire a far sì che gli utenti siano incoraggiati a scegliere fonti di energia meno inquinanti". Inoltre, aggiunge la Commissione in questa comunicazione che la tassazione ambientale può contribuire, in modo significativo, a ridurre l'inquinamento, come definito precisamente nell'art. 3, punto 2) della direttiva 2010/75/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, in materia di emissioni industriali e, segnatamente, di prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento.

<sup>6</sup> Sull'ambizioso obiettivo climatico da raggiungere entro l'anno 2030, v. già la comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni COM(2020) 562 *final*, *passim*.

<sup>7</sup> Sul concetto di giustizia climatica, v. l'interessante saggio di S. Baldin, P. Viola, *L'obbligazione climatica nelle aule giudiziarie. Teorie ed elementi determinanti di giustizia climatica*, in *Dir. pubbl. comp. ed europ.*, 2021, 597 ss. e, specialmente, 597 e 598. In particolare, l'analisi svolta dagli Autori ha per oggetto il "complesso di teorie, diritti e argomentazioni giuridiche che rilevano nelle cause promosse contro" gli Stati che sono "ritenuti inerti o poco incisivi nell'adottare misure per limitare le emissioni di gas a effetto serra prodotte dalle attività umane, responsabili di alterazioni nell'atmosfera". Nel contesto europeo, gli Autori citano e descrivono le argomentazioni sostenute in quattro cause nei confronti di Stati europei.

sul diritto dell'Unione europea e, segnatamente, sulle recenti importanti proposte della Commissione europea, formalizzate il 14 luglio 2021.

2. *Le recenti comunicazioni della Commissione 18 maggio 2021, COM (2021) 251 final, in materia di "tassazione delle imprese per il XXI secolo" e 14 luglio 2021, COM (2021) 550 final, in relazione agli obiettivi climatici*

La Commissione europea, dimostrando un'innegabile sensibilità verso le tematiche della protezione ambientale e dell'economia circolare<sup>8</sup>, ha confezionato due importanti comunicazioni, in meno di due mesi, che meritano di essere opportunamente analizzate, sul versante tributario. Entrambe le comunicazioni richiamano il *Green Deal* europeo, sotto il profilo di un'auspicata crescita equa e sostenibile e ne confermano gli obiettivi e la strategia ad essi sottesa<sup>9</sup>.

Nella comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio 18 maggio 2021, COM (2021) 251 *final*, col titolo: "tassazione delle imprese per il XXI secolo", la Commissione sostiene che i principi che governano la disciplina dell'imposizione delle imprese, a livello internazionale, sono ormai obsoleti e che è necessario impostare su nuove basi l'imposizione sulle imprese<sup>10</sup>.

Sotto il profilo della "transizione verde" e della tassazione ambientale<sup>11</sup>, la Commissione conferma l'imminente presentazione di una proposta di riformulazione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità<sup>12</sup>, "razionalizzando il sistema delle aliquote minime ed eliminando esenzioni e aliquote ridotte obsolete". Inoltre, essa ribadisce che, contestualmente alla proposta di riforma di questa direttiva, sarà presentato "un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere"<sup>13</sup>,

<sup>8</sup> Sul rapporto tra l'ambiente e l'economia circolare, cfr. l'interessante contributo di M. Greggi, *L'ambiente e l'economia circolare nel diritto tributario*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Circular Economy and Environmental Taxation*, Atti della Summer School, Bari 9-15 settembre 2019, Bari, 2020, 25 ss. e, segnatamente, 27, in cui l'Autore sottolinea opportunamente che la strumentazione tributaria può essere molto utile al fine di promuovere "buone pratiche ambientali, finalizzate a coniugare lo sviluppo del Paese con la protezione delle risorse naturali". Aggiunge l'Autore che, da un lato, "la tutela della natura si è intrecciata con la necessità di migliorare lo sviluppo del sistema-paese in un'ottica di sostenibilità delle scelte" e, dall'altro, l'economia circolare va intesa "come una particolare forma di tutela dell'ambiente, che si attua attraverso una strategia d'impresa, e scelte di consumo, finalizzate a minimizzare l'impatto sull'ambiente, e mediante meccaniche di produzione orientate al riutilizzo delle risorse impiegate (e non del tutto esauste) in altri settori produttivi". V. anche M. Allena, *Circular Economy and Sustainability Among Former Foodstuff, Surplus Food and Food Waste: Fiscal Issues*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Circular Economy and Environmental Taxation*, cit., 65 ss.

<sup>9</sup> Cfr. R. Miceli, *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 137 ss.

<sup>10</sup> Secondo la Commissione, dovrebbe essere modificata la ripartizione degli utili imponibili, prodotti da un gruppo di imprese (operante in più di uno Stato membro), tra gli Stati membri nei quali opera (sulla base di una formula, denominata "formula di ripartizione"), laddove i concetti di residenza fiscale e di Stato della fonte sono entrati in crisi. A tal fine, la Commissione presenterà una proposta (nella quale rifluiranno gli approdi della discussione in corso in sede OCSE), che conterrà le regole fondamentali per la determinazione di una base imponibile comune e, in tale proposta, dovrebbe essere previsto un livello minimo di imposizione effettiva. Queste proposte dovrebbero superare, in larga misura, i disallineamenti tra la disciplina fiscale degli Stati membri, sotto il profilo dell'imposizione sui redditi delle imprese, con una sostanziale riduzione degli ostacoli (di natura fiscale) agli investimenti transfrontalieri e degli adempimenti amministrativi da parte delle imprese, con la previsione di una dichiarazione unica dei redditi per un gruppo, da presentare nell'Unione. Gli utili attribuiti a ciascuno Stato membro, in applicazione della "formula di ripartizione", saranno moltiplicati per le aliquote dell'imposta sul reddito delle imprese, previste dal singolo Stato membro. In tale contesto, quindi, sarà superata la disciplina del transfer pricing negli scambi commerciali tra Stati membri. La comunicazione COM(2021) 251 *final* non indica un termine entro il quale sarà presentata questa importante proposta da parte della Commissione.

<sup>11</sup> Cfr. S. A. Parente, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 623 ss.; Id., *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte seconda*, *ivi*, 2020, 879 ss. e, con riferimento alla conformità dei tributi ambientali rispetto al principio di capacità contributiva, 897 ss.

<sup>12</sup> Cfr. il documento di lavoro della Commissione SWD(2019) 329 dell'11 settembre 2019, il quale contiene una dettagliata valutazione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio.

<sup>13</sup> Cfr. A. Majocchi, *Setting a Price for Carbon to Achieve Carbon Neutrality in the European Union*, in H. Ashiabor, J.E. Milne, M. Skou Andersen (a cura di), *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, cit., 26 e 27.

unitamente ad “una proposta di revisione del sistema per lo scambio di quote di emissioni nell’UE”. La prima di queste due proposte avrà un duplice obiettivo, *in primis* quello di ridurre il margine di “rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio garantendo che il prezzo delle importazioni rifletta in modo più accurato il relativo contenuto di carbonio”. Inoltre, il medesimo meccanismo contribuirà a realizzare gli “obiettivi climatici incentivando i produttori di paesi terzi e gli importatori dell’UE ad adottare tecnologie a bassa emissione di carbonio”.

Conseguentemente, la Commissione, durante la crisi sanitaria ed economica innescata dal COVID-19, non ha rinunciato a ribadire in modo molto chiaro i propri obiettivi in materia di contrasto ai mutamenti climatici, all’inquinamento e al degrado dell’ambiente, a favore della transizione ecologica (vale a dire *green*), della sostenibilità ambientale e dell’economia circolare, implementando più efficacemente il principio “chi inquina paga”<sup>14</sup> e ponendo fine all’epoca dell’inquinamento a titolo (quasi) gratuito.

In questa prospettiva, la strumentazione fiscale diventa un tassello fondamentale e irrinunciabile e dovrebbe essere inquadrata in una cornice di riforme ad ampio respiro del sistema tributario degli Stati membri, di cui la crisi pandemica costituisce un potente incentivo e, quasi, un punto di non ritorno. Difatti, la stessa crisi ha fatto emergere con ogni evidenza la debolezza dei sistemi tributari (e delle finanze pubbliche) degli Stati membri, incapaci, in larga misura, di fronteggiare e gestire l’eccezionalità dell’emergenza, se non con misure spesso temporanee e di corto respiro. La spinta verso l’uscita dal tunnel della crisi e la crescita economica sostenibile passerà (anche) attraverso la capacità degli Stati membri di ripensare i propri sistemi tributari, a partire da alcuni consolidati principi che li governano, i quali dovrebbero essere selettivamente aggiornati.

Peraltro, il 14 luglio 2021 la Commissione ha formalizzato la comunicazione COM (2021) 550 *final*, nella quale ribadisce due fondamentali obiettivi dell’Unione, già resi vincolanti dal regolamento 2021/1119 del Parlamento europeo e del Consiglio del 30 giugno 2021, “che costituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica”<sup>15</sup>.

Trattasi, da un lato, della riduzione interna netta delle emissioni di gas a effetto serra (al netto degli assorbimenti) di almeno il 55 per cento entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990<sup>16</sup> e, dall’altro, del conseguimento della neutralità climatica entro l’anno 2050, nella prospettiva di diventare il primo continente con un impatto ambientale pari a zero, rafforzando, *in parte qua*, la *leadership* dell’Unione a livello mondiale<sup>17</sup>. Questi due obiettivi sono strettamente correlati e il primo dev’essere realizzato nella prospettiva di concretizzare il secondo, laddove la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra, *ut supra* descritta, è funzionale rispetto al raggiungimento della neutralità climatica nell’Unione entro l’anno 2050.

Peraltro, questi ambiziosi obiettivi, se realizzati in modo efficiente e tempestivo, potrebbero attuare correttamente il principio generale secondo cui “chi inquina paga”, nelle sue diverse (e

---

<sup>14</sup> R. Miceli, *Il rapporto tra l’ordinamento comunitario e l’autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 627, sottolinea, in modo condivisibile, che il principio “chi inquina paga” presuppone una responsabilità verso la collettività in capo “a chi produce danni all’ambiente, legittimando la predisposizione di strumenti giuridici ed economici per la tutela dell’ambiente stesso”. Tra questi strumenti sono ricompresi “i tributi e le agevolazioni tributarie ambientali, che costituiscono le due espressioni della politica fiscale in materia di ambiente”. Conseguentemente, aggiunge l’Autore, il principio in esame va declinato come “possibilità” non solamente “di sottoporre ad imposizione, attraverso tributi ambientali, i soggetti che danneggiano l’ambiente”, ma anche “di agevolare fiscalmente chi pone in essere comportamenti che rechino un beneficio ovvero evitino un danno all’ambiente stesso”. Sul principio “chi inquina paga”, v. anche S.A. Parente, *Tassazione ambientale e politiche d’intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, cit., loc. cit., 646 e 647.

<sup>15</sup> Cfr. la proposta di questo regolamento, avanzata dalla Commissione il 17 settembre 2020, COM(2020) 563 *final*.

<sup>16</sup> Cfr. la comunicazione della Commissione COM(2020) 562 *final*, cit., *passim*.

<sup>17</sup> Cfr. gli artt. 1, 2° comma, 2, par. 1 e 4, par. 1 del regolamento 2021/1119, alla luce, in particolare, dei seguenti “considerando”: 2, 7, 12, 16, 24 e 26.

talvolta complesse) sfaccettature e determinare, inoltre, un significativo aumento delle opportunità sotto il profilo dell'innovazione, degli investimenti sostenibili e, con ogni probabilità, anche dell'occupazione.

La comunicazione COM (2021) 550 *final*, inoltre, illustra le numerose proposte (tra loro strettamente collegate e interconnesse) che la Commissione ha presentato in pari data, al fine di realizzare gli obiettivi e la strategia di cui sopra, nell'ottica di "garantire una transizione equa, competitiva e verde entro il 2030 e oltre"<sup>18</sup>. Più precisamente, la comunicazione introduce in modo unitario l'insieme delle proposte e, segnatamente, "rafforza otto atti legislativi esistenti e presenta cinque nuove iniziative in una serie di settori strategici ed economici: clima, energia e combustibili, trasporti, edilizia, uso del suolo e silvicoltura".

Il totale di tredici iniziative presentate contestualmente il 14 luglio 2021, tutte finalizzate a realizzare i medesimi obiettivi, ciascuna nel proprio ambito di applicazione, lascia chiaramente intendere quanto la Commissione stia lavorando seriamente in questo settore, con un approccio onnicomprensivo e globale, verso la neutralità climatica e l'inquinamento pari a zero. Tra queste tredici iniziative, quelle in materia tributaria rappresentano una piccola parte, ma certamente molto significativa, sulla quale si soffermeranno i prossimi paragrafi.

3. – *La proposta di direttiva COM (2021) 563 final, che riscrive in larga parte il testo della direttiva 2003/96/CE, in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*

Nell'articolato panorama delle proposte presentate dalla Commissione il 14 luglio 2021, sotto il profilo tributario, troneggia quella (attesa con molto interesse) di revisione della direttiva del Consiglio in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, vale a dire la proposta COM (2021) 563 *final*. Essa riscrive in larga parte il testo della direttiva 2003/96/CE del Consiglio<sup>19</sup>, che è da ritenere superata, in quanto non è (né, per come è formulata, potrebbe essere) allineata agli ambiziosi obiettivi in materia di clima, di politica energetica e di contrasto al cambiamento climatico e all'inquinamento, promossi dall'Unione<sup>20</sup>.

In particolare, la direttiva 2003/96/CE non è allineata con il duplice obiettivo di ridurre le emissioni nette di gas con effetto serra di almeno il 55 per cento entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990 e di diventare il primo continente a impatto zero, sul piano climatico, entro l'anno 2050. Inoltre, la direttiva medesima non è in sintonia con gli obiettivi dell'Accordo di Parigi e, segnatamente, quanto al contenimento dell'incremento della temperatura a livello globale, né è in grado di supportare la transizione energetica e la crescita sostenibile auspiccate, con molta chiarezza, dall'Unione.

La disciplina fiscale è un tassello fondamentale al fine di raggiungere gli obiettivi di cui sopra e diviene prioritario promuovere la produzione e l'utilizzo di carburanti puliti e di tecnologie in grado di funzionare con essi<sup>21</sup>. Al contrario, dev'essere incrementata l'imposizione sui carburanti che inquinano e, segnatamente, su quelli fossili, eliminando, inoltre, alcune

<sup>18</sup> Su queste proposte cfr. U. Barelli, *L'accelerazione e le incertezze dell'Unione europea sui cambiamenti climatici*, in *Riv. giur. Ambienteditto.it*, 2021, 4, 24-26, in cui l'Autore sottolinea che esse hanno determinato tensioni tra alcuni Stati membri (ivi compresa l'Italia) e la Commissione per le possibili conseguenze negative sulle rispettive economie nazionali (si pensi, ad esempio, alla *Motor Valley* italiana). Conseguentemente, l'Autore sottolinea che, al fine di superare le suddette tensioni, le proposte in esame sono destinate a subire, in modo significativo, approfondimenti e modifiche.

<sup>19</sup> Cominciando dai "considerando" collocati all'inizio della stessa proposta di direttiva.

<sup>20</sup> Afferma la Corte di giustizia UE nella sentenza 16 settembre 2021, nella causa C-341/20, *Commissione c. Repubblica italiana*, EU:C:2021:744, punto 30, che la direttiva 2003/96/CE "mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno armonizzando i livelli minimi di tassazione dei prodotti energetici a livello dell'Unione al fine di diminuire le differenze tra i livelli nazionali di tassazione dell'energia applicati dagli Stati membri".

<sup>21</sup> Si pensi all'idrogeno rinnovabile, ai carburanti sintetici, ai biocarburanti, ecc.

esenzioni e riduzioni che devono essere considerate superate, ad esempio, nel settore dei carburanti per la navigazione aerea o marittima<sup>22</sup>, molto diversificate tra gli Stati membri.

Senza considerare che le aliquote minime previste dalla direttiva 2003/96/CE<sup>23</sup> non sono state aggiornate dal 2003 e quelle applicate dagli Stati membri, in molti casi, sono molto al di sopra di queste, contribuendo a generare una ingiustificata frammentazione che dev'essere necessariamente superata o, comunque, attenuata, in un settore così strategico come quello dell'energia. Secondo la Commissione, le aliquote minime devono essere ricalibrate e razionalizzate, al fine di rispettare gli obiettivi dell'Unione in materia di clima e di energia, alla stregua del *Green Deal* europeo. Anche le esenzioni e le riduzioni dell'imposizione attualmente previste devono essere sistematizzate, a tacer d'altro, per l'incentivo, in via di fatto, all'uso del carburante fossile e per l'incertezza, a livello interpretativo, di alcune disposizioni. Tra queste rientrano le norme in materia di prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea o marittima, la cui formulazione letterale non è certamente un esempio di chiarezza.

La proposta di direttiva, che dovrebbe essere implementata dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2022<sup>24</sup>, è particolarmente innovativa con riferimento al calcolo dell'imposta. Difatti, i livelli minimi di imposizione<sup>25</sup> saranno calcolati raggruppando i prodotti energetici (usati come combustibili per motori o per riscaldamento) e l'elettricità in categorie e classificando tali prodotti sulla base della loro rispettiva prestazione ambientale<sup>26</sup>.

Le considerazioni che seguono esaminano la classificazione partendo dai più elevati livelli minimi di imposizione, per giungere via via ai livelli minimi meno elevati, fermo restando che l'imposta è calcolata in euro per gigajoule, sul valore calorico netto dei prodotti energetici e dell'elettricità, convertito in gigajoule<sup>27</sup>.

Secondo questa impostazione, i combustibili fossili convenzionali, come il gasolio e la benzina, saranno assoggettati ai più elevati livelli minimi di imposizione fin dal 1° gennaio 2023 e, ad esempio, il petrolio sarà assoggettato a 10,75 euro per gigajoule.

Saranno sottoposti a livelli minimi di imposizione pari a due terzi di quelli massimi i combustibili a base fossile ma che sono meno dannosi e presentano un certo potenziale per contribuire alla decarbonizzazione nel breve e nel medio periodo<sup>28</sup>. Si segnalano, in questo ambito, a titolo esemplificativo, il gas naturale, il gas di petrolio liquefatto (gpl), oltre all'idrogeno di origine fossile, per un periodo transitorio di 10 anni, vale a dire dal 1° gennaio 2023 al 1° gennaio 2033. Al termine di questo decennio, i livelli minimi di imposizione saranno aumentati fino a raggiungere quelli più elevati di cui sopra, allineandosi definitivamente a quelli dei combustibili fossili tradizionali.

---

<sup>22</sup> Cfr., al riguardo, l'art. 14 della direttiva 2003/96/CE.

<sup>23</sup> Le aliquote d'imposta applicate dagli Stati membri devono rispettare i livelli minimi di imposizione, ai sensi degli artt. 4 e 5 della direttiva 2003/96/CE. Tali livelli minimi sono precisamente indicati nell'allegato I alla medesima direttiva.

<sup>24</sup> Cfr. l'art. 30 della proposta di direttiva, le cui disposizioni dovrebbero entrare in vigore dal 1° gennaio 2023.

<sup>25</sup> Ai sensi dell'art. 4, par. 2 della proposta di direttiva, il "livello di imposizione" è l'importo totale delle imposte indirette, con esclusione dell'iva, calcolato direttamente o indirettamente sulla quantità dei prodotti energetici e dell'elettricità al momento dell'immissione in consumo.

<sup>26</sup> Il concetto di prestazione ambientale è stato definito in relazione ad altre politiche dell'Unione, nel contesto del *Green Deal* europeo e del pacchetto denominato "Pronti per il 55%".

<sup>27</sup> Cfr. l'art. 1, par. 2 della proposta di direttiva in esame. Si veda la tabella di conversione, relativa al "tenore di energia di una serie di combustibili per il consumo finale", di cui all'allegato IV alla direttiva 2012/27/UE, mentre, con riferimento ai combustibili da biomassa, il contenuto energetico è indicato nell'allegato III alla direttiva 2018/2001.

<sup>28</sup> Sul cambiamento climatico e la decarbonizzazione, con particolare attenzione alla realtà brasiliana, cfr. BMA Advogados, *Climate Change and the Transition to a Low Carbon Economy*, novembre 2021, *passim* e, con riferimento ad alcuni profili fiscali, 13 e 14.

La categoria successiva nella classificazione proposta è quella dei biocarburanti (e biogas) sostenibili ma non “avanzati” e, al fine di riflettere il loro contributo alla decarbonizzazione, si applica la metà dei livelli minimi di imposizione.

All'elettricità, a prescindere dal suo uso concreto, ai biocarburanti avanzati, ai bioliquidi, ai biogas e all'idrogeno di origine rinnovabile saranno applicabili i meno elevati livelli minimi di imposizione, che sono molto al di sotto dei livelli massimi. Difatti, l'elettricità e questi combustibili possono caratterizzare e facilitare la transizione energetica dell'Unione verso il raggiungimento degli (ambiziosi) obiettivi del *Green Deal* europeo e, infine, verso la neutralità climatica entro l'anno 2050.

In alcuni settori, soprattutto in quelli che attualmente possono beneficiare di esenzioni totali, come nel caso della navigazione aerea, con esclusione dell'aviazione privata da diporto, si applicheranno periodi transitori al fine di bilanciare gradualmente i costi economici e sociali derivanti dall'introduzione della tassazione in esame<sup>29</sup>. Inoltre, la proposta di direttiva considera ampiamente la dimensione sociale, laddove introduce la possibilità di esentare le famiglie vulnerabili dalla tassazione dei combustibili per riscaldamento, per un periodo di dieci anni e prevede, altresì, un periodo transitorio di dieci anni per raggiungere i livelli minimi di tassazione.

Conseguentemente, l'applicazione dell'imposta è calibrata, in modo condivisibile, sull'apporto che ciascun carburante per motore o per il riscaldamento può dare alla decarbonizzazione. In tal modo, viene consentito agli Stati membri di sottoporre a imposizione i combustibili molto inquinanti, rendendo questi ultimi sempre meno convenienti per il maggiore onere tributario, nella prospettiva di raggiungere gli obiettivi che la Commissione si è posta nel *Green Deal* europeo. Si tratta certamente di un significativo miglioramento nell'impianto complessivo dell'imposizione dei prodotti energetici e dell'elettricità ed è auspicabile che il Consiglio approvi in breve tempo la proposta di direttiva in esame.

4. – *La proposta della Commissione di istituire un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione, al fine di progredire sulla via della decarbonizzazione e il rafforzamento del sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione*

Il 14 luglio 2021 la Commissione ha presentato (anche) la proposta di istituire un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione<sup>30</sup>, da applicare ad alcuni prodotti ad alto contenuto di carbonio, nella fase della loro importazione. Questo sistema si basa sull'applicazione del meccanismo in questione nel paese di destinazione, vale a dire nello Stato nel quale avviene il consumo dei beni inquinanti. Esso ha come obiettivo principale quello di intensificare in modo significativo la cooperazione a livello internazionale, in modo da fare concreti progressi sulla via della decarbonizzazione, in un contesto multilaterale, che dovrebbe provocare una progressiva riduzione delle emissioni inquinanti anche al di fuori del territorio dell'Unione<sup>31</sup>.

Il meccanismo di adeguamento in questione, già proposto dal Presidente della Commissione europea Ursula Von Der Leyen<sup>32</sup>, sarà introdotto in modo graduale dal 1° gennaio 2023, pur

<sup>29</sup> Ai fini dell'imposizione, sarà considerata la navigazione aerea intra-UE, vale a dire tra due aeroporti localizzati nell'Unione, compresi i voli nazionali e con esclusione dei voli d'affari e dei voli panoramici (“*business and pleasure flights*”), alla luce dell'art. 14 della proposta di direttiva in esame.

<sup>30</sup> Si tratta della proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio COM(2021) 564 *final*.

<sup>31</sup> Per un primo commento su questo meccanismo, cfr. S. Latini, *In arrivo una nuova carbon tax alle frontiere dell'UE*, in *IPSOA Quotidiano*, 30 agosto 2021.

<sup>32</sup> Cfr. Ursula Von Der Leyen, *A Union that strives for more. My agenda for Europe. Political Guidelines for the next European Commission 2019-2024*, paragrafo 1.

con alcune eccezioni<sup>33</sup>, sarà calibrato su alcuni settori<sup>34</sup> e, nei primi anni, si applicherà un sistema semplificato. Per effetto di tale meccanismo, gli stessi prodotti nazionali e quelli importati saranno sottoposti al medesimo prezzo del carbonio, senza alcuna discriminazione e, auspicabilmente, in sintonia con i principi fissati dall'Organizzazione mondiale del commercio<sup>35</sup> e con gli altri obblighi internazionali assunti dall'Unione.

Questo meccanismo, peraltro, dovrebbe evitare che i maggiori oneri tributari imposti dall'Unione e dagli Stati membri in relazione alle emissioni di gas con effetto serra siano più che compensati da incrementi di queste emissioni al di fuori del territorio dell'Unione. Il fenomeno da scongiurare consiste in una vera e propria delocalizzazione delle produzioni con emissioni nocive al di fuori dell'Unione, senza una reale decarbonizzazione a livello globale. In altri termini, occorre evitare che le emissioni inquinanti siano spostate, in larga misura, dal territorio dell'Unione verso altri Stati, senza veri e concreti benefici nella dimensione planetaria.

Il meccanismo in questione, pertanto, agisce come un correttivo, in modo selettivo, con riferimento ad alcuni settori, da applicare alle importazioni di beni, ad alto contenuto di carbonio, vale a dire con elevate emissioni incorporate di CO<sub>2</sub><sup>36</sup>, allineando i prezzi di questi beni importati con quelli simili prodotti all'interno dell'Unione, sulla base del contenuto di carbonio.

Questo approccio, alla luce della proposta avanzata dalla Commissione, dovrebbe (*rectius*, potrebbe) riuscire a influenzare e sollecitare gli Stati terzi meno (o poco) sensibili verso le tematiche della tutela dell'ambiente e della lotta al cambiamento climatico e all'inquinamento, ad adottare unilateralmente una imposizione fiscale sul carbonio non molto diversa da quella applicata dall'Unione<sup>37</sup>. In caso contrario, l'allineamento dei prezzi di questi beni avverrà in sede di importazione e, a parità di altri fattori, la scelta dei beni (importati o prodotti nell'Unione) aventi un contenuto a base di carbonio non sarà influenzata dal loro prezzo, anche qualora esso sia sensibilmente meno elevato, praticato in Paesi terzi.

Il meccanismo in esame, oltre a incentivare gli Stati terzi a condividere con l'Unione gli obiettivi in materia ambientale, anche sotto il profilo fiscale, attua direttamente il principio secondo il quale "chi inquina paga", anche se il produttore è localizzato in uno Stato collocato geograficamente al di fuori dell'Unione. Si può affermare che, attraverso la rettifica del prezzo dei beni importati, il principio di cui sopra assume una rilevanza ancora maggiore, nella dimensione dei rapporti con i produttori dei beni in questione negli Stati terzi. Tale principio viene ad assumere, sotto questo profilo, una portata internazionale di grandissimo rilievo, anche sul piano teorico e non solo sul versante operativo.

Peraltro, i beni in questione saranno importati nel territorio doganale dell'Unione da un soggetto che dovrà essere previamente autorizzato dalle competenti autorità. Tale soggetto dovrà presentare un'apposita dichiarazione doganale entro il 31 maggio di ogni anno, che dovrà indicare, tra l'altro, le importazioni effettuate nell'anno solare precedente, le emissioni

---

<sup>33</sup> Il periodo transitorio terminerà il 31 dicembre 2025, con l'eccezione dell'art. 35 della proposta di regolamento, che si applicherà fino al 28 febbraio 2026.

<sup>34</sup> E, segnatamente, si applicherà al cemento, all'elettricità, ai fertilizzanti, al ferro, all'acciaio e all'alluminio.

<sup>35</sup> In particolare, occorrerà valutare attentamente la compatibilità del meccanismo in esame con gli articoli II e XX dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio, che in questa sede non può essere adeguatamente approfondito. In termini generali e problematici, cfr. A. Majocchi, *Setting a Price for Carbon to Achieve Carbon Neutrality in the European Union*, cit., 27; T. Rosembuj, *Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Barcellona, 2007, *passim*.

<sup>36</sup> I complessi metodi di calcolo delle emissioni incorporate nei beni sono contenuti nell'allegato III alla proposta di regolamento.

<sup>37</sup> Si pensi, a titolo esemplificativo, alla Cina e alla Turchia.



incorporate nei beni espresse in tonnellate di CO<sub>2</sub>, oltre agli altri dati evidenziati nell'art. 6 della proposta di regolamento.

La competente autorità potrà rettificare la dichiarazione presentata entro il periodo che termina col quarto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione è stata presentata, in considerazione, tra l'altro, dell'esame delle scritture contabili e di elementi di prova ritenuti rilevanti. Se, al contrario, la dichiarazione non sarà presentata, l'autorità competente potrà accertare, sulla base delle informazioni a sua disposizione, le obbligazioni a carico del soggetto inadempiente, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata<sup>38</sup>. L'autorità doganale, in tal caso, notificherà al soggetto autorizzato rispettivamente una rettifica o una richiesta<sup>39</sup>, avverso la quale potrà essere presentato un ricorso, laddove l'impugnazione e il regolamento del processo resteranno disciplinati dai singoli Stati membri.

Il sistema che ne deriva è particolarmente complesso e si può prevedere che occorreranno diversi anni (ed è difficile, se non proprio impossibile, prevedere esattamente quanti) affinché produca effetti positivi e significativi sul versante della decarbonizzazione, a livello globale. Tale sistema, peraltro, si intreccia indissolubilmente con la politica ed il commercio internazionale e potrebbe generare nuove tensioni. Più radicalmente, il meccanismo in esame potrebbe non raggiungere il suo principale obiettivo, vale a dire potrebbe non riuscire a ridurre drasticamente le emissioni di gas con effetto serra nell'atmosfera<sup>40</sup>, segnatamente negli Stati che rappresentano i maggiori *competitors*, a livello commerciale, rispetto agli Stati membri e, primo tra tutti, la Cina.

In modo complementare rispetto a questo meccanismo, la Commissione propone di rafforzare e razionalizzare il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione<sup>41</sup>. Secondo questo meccanismo, le imprese che effettuano attività inquinanti all'interno dell'Unione possono acquistare o vendere sul mercato permessi di emissioni di gas che producono l'effetto serra, come se fossero diritti di inquinamento<sup>42</sup>, ad un prezzo determinato dal mercato medesimo<sup>43</sup> mediante lo strumento dell'asta.

Si tratta di un sistema che, negli ultimi sedici anni, ha dato risultati (almeno) parzialmente positivi in termini di riduzione delle emissioni provenienti dalla produzione di energia elettrica e dalle industrie che intensamente ricorrono allo sfruttamento e all'utilizzo dell'energia<sup>44</sup>. La proposta della Commissione è, da un lato, nel senso di ridurre il limite massimo generale delle emissioni inquinanti e di aumentare la riduzione su base annuale e, dall'altro, di eliminare gradualmente le quote di emissioni a titolo gratuito per il settore della navigazione aerea (di cui attualmente quest'ultimo beneficia) e di includere, nel sistema in esame, le emissioni generate dalla navigazione marittima<sup>45</sup>.

---

<sup>38</sup> Così dispone l'art. 19, par. 1 e 2 della proposta di regolamento in esame.

<sup>39</sup> Con riferimento alle sanzioni applicabili, l'art. 26, par. 5, afferma che esse devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.

<sup>40</sup> Dubbi sono espressi anche da S. Latini, *In arrivo una nuova carbon tax alle frontiere dell'UE*, cit.

<sup>41</sup> Cfr. la proposta di direttiva COM(2021) 551 *final*, in relazione all'*Emission Trading System* (ETS). Per un inquadramento della problematica, cfr., per tutti, A. Majocchi, *Setting a Price for Carbon to Achieve Carbon Neutrality in the European Union*, cit., 23, il quale indica precisamente anche i dati numerici riferiti al sistema ETS.

<sup>42</sup> Cfr. P. Barabino, *I certificati CO<sub>2</sub> tra tutela ambientale e fiscalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 1018 ss.

<sup>43</sup> Cfr. per tutti P. de' Capitani di Vimercate, *L'Emissions Trading Scheme: aspetti contabili e fiscali, retro*, 2010, I, 15 ss.

<sup>44</sup> Il riferimento, in particolare, è a queste industrie: raffinerie, acciaierie e produttori di ferro, alluminio, metalli, cemento, calce, vetro ceramica, pasta per carta, carta e cartone, acidi e prodotti chimici su larga scala: in tal senso, cfr. COM(2021) 550 *final*, 8, nota 4.

<sup>45</sup> La Commissione, inoltre, propone di applicare dal 2026 un parallelo sistema di scambio delle quote di emissioni per i settori del trasporto stradale e dell'edilizia, stimolando ulteriormente l'offerta di carburanti più puliti per i veicoli esistenti (nel caso del trasporto stradale) e per il riscaldamento e il raffreddamento per gli edifici.

5. – *L’inserimento innovativo tra le categorie di risorse proprie dell’Unione europea dei “rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro”, ai sensi della decisione 2020/2053 del Consiglio*

Inoltre, è opportuno sottolineare l’importanza della decisione 14 dicembre 2020 2020/2053 del Consiglio, in relazione al sistema delle risorse proprie dell’Unione europea<sup>46</sup>, basata su contributi nazionali, finalizzati a dotare l’Unione medesima “dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche”<sup>47</sup>. Peraltro, la ripartizione di questi contributi nazionali tra gli Stati membri dovrebbe essere il più possibile equa, semplice e trasparente. Il sistema delle risorse proprie dovrebbe, da un lato, riflettere lo “sviluppo delle politiche” dell’Unione e, dall’altro, rispettare “una rigorosa disciplina di bilancio”<sup>48</sup>.

In altre parole, è necessario che gli strumenti di finanziamento dell’Unione, basati sui contributi nazionali, siano più allineati alle sue priorità strategiche, al fine di concorrere meglio al raggiungimento dei suoi numerosi e ambiziosi obiettivi. In questo assetto, è tuttora particolarmente rilevante la risorsa propria basata sull’iva, il cui sistema di calcolo, tuttavia, è non poco complesso e il Consiglio europeo del 17-21 luglio 2020 ha auspicato l’introduzione di altre risorse proprie, le quali potrebbero comprendere un’imposta sulle transazioni finanziarie<sup>49</sup>.

Alla luce del *Green Deal* europeo, risultano particolarmente importanti le politiche di contrasto al cambiamento climatico e all’inquinamento, a favore di un’economia circolare e pienamente sostenibile. In particolare, il Consiglio ha valorizzato, tra le diverse priorità in questi settori, tutte astrattamente apprezzabili, la strategia europea per la plastica, i cui rifiuti possono essere stimati (per ciascuno Stato membro) senza difficoltà insormontabili<sup>50</sup>.

La decisione 2020/2053 del Consiglio introduce una nuova categoria di risorse proprie dell’Unione, parametrando i contributi nazionali al peso dei “rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro”. Questo peso “è calcolato come differenza tra il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica prodotti in uno Stato membro in un determinato anno e il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica riciclati nello stesso anno”<sup>51</sup>.

È prevista l’applicazione dell’aliquota uniforme pari a 0,80 euro per chilogrammo, con riduzioni forfetarie annue, espresse a prezzi correnti, previste per alcuni Stati membri, tra i quali vi è anche l’Italia. Queste riduzioni, applicate alla contribuzione degli Stati membri, consistono in un “meccanismo di adeguamento”, al fine di “evitare effetti eccessivamente regressivi sui contributi nazionali”<sup>52</sup>.

---

esistenti. Le emissioni in questi due settori saranno sottoposte ad un massimale, il quale sarà progressivamente ridotto al fine di far diminuire le emissioni totali: cfr. COM(2021) 550 *final*, 8.

<sup>46</sup> Le risorse proprie finanziano circa il 98 per cento del bilancio dell’Unione. Il sistema delle risorse proprie è stabilito all’unanimità dal Consiglio, previa consultazione del Parlamento europeo e dev’essere ratificato dagli Stati membri.

<sup>47</sup> La locuzione citata è tratta dall’art. 311, par. 1 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea.

<sup>48</sup> Così si esprime il primo “considerando” della decisione 2020/2053 del Consiglio.

<sup>49</sup> Cfr. l’ottavo “considerando” della decisione 2020/2053 del Consiglio.

<sup>50</sup> Osserva correttamente C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 239, che una risorsa propria basata sull’imposizione ambientale, *in primis* è orientata “a modificare le abitudini di consumo della collettività, favorendo la transizione verso un’economia a basso impatto ambientale” e, solo secondariamente, a produrre gettito. In altre parole, prevale la finalità di orientare in senso virtuoso i comportamenti dei produttori e dei consumatori, influenzandone le scelte, rispetto alla tutela dell’ambiente e alla lotta al cambiamento climatico, mentre resta sullo sfondo la produzione del gettito.

<sup>51</sup> La locuzione citata è contenuta nell’art. 2, par. 2, 2° comma della decisione 2020/2053 del Consiglio. Il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica riciclati va calcolato ai sensi della direttiva 94/62/CE del Parlamento europeo e del consiglio, del 20 dicembre 1994, sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio.

<sup>52</sup> La locuzione è tratta dal settimo “considerando” della decisione 2020/2053 del Consiglio, il quale precisa che tale meccanismo “dovrebbe essere applicato ai contributi degli Stati membri con un RNL *pro capite* nel 2017 al di sotto della media dell’UE”, laddove per “RNL” deve intendersi il reddito nazionale lordo.

Tanto minore è la quantità di rifiuti in questione prodotti in uno Stato membro, tanto meno quest'ultimo dovrà versare all'Unione un importo a titolo di risorse proprie parametrato, appunto, ai rifiuti medesimi. Questo meccanismo determinerà una evidente incentivazione per gli Stati membri ad una sempre più limitata produzione di tali rifiuti e, semmai, a riciclare il più possibile la plastica monouso, con effetti ampiamente positivi calibrati sull'ambiente, in termini di tutela e di sostenibilità. In tale prospettiva, il bilancio annuale dell'Unione contribuisce, in modo innovativo, a ridurre l'inquinamento da "rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati" in ciascuno Stato membro.

La decisione 2020/2053 del Consiglio è stata ratificata dagli Stati membri, è entrata in vigore il 1° giugno 2021 e si applica retroattivamente a partire dal 1° gennaio 2021. Le entrate provenienti da questa risorsa propria sono stimate pari a circa il 4 per cento del bilancio dell'Unione<sup>53</sup> e si potrebbero, forse, individuare altre categorie di risorse proprie calibrate sulla sostenibilità ambientale e sul contrasto al cambiamento climatico e all'inquinamento.

Conseguentemente, i contributi nazionali degli Stati membri, parametrati ai "rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro", potrebbero auspicabilmente essere un primo e innovativo (ma non isolato) nesso di collegamento tra le categorie di risorse proprie e la tutela e la protezione dell'ambiente e l'incentivazione verso un modello di economia pienamente circolare. In questa prospettiva, il bilancio annuale dell'Unione diventerebbe, in modo crescente, uno strumento fondamentale (anche) per attuare la sempre più rilevante politica ambientale da parte dell'Unione, nell'ottica del *Green Deal* europeo.

A titolo esemplificativo, si potrebbe progettare l'introduzione di una risorsa propria calibrata sui combustibili fossili e parametrata alle accise nazionali<sup>54</sup>. In aggiunta (o in alternativa), si potrebbe immaginare una compartecipazione ad una *carbon tax* disciplinata a livello europeo, a titolo di risorsa propria. Come si può notare, non mancano diverse opzioni se si vuole accrescere il peso della componente ambientale, alla stregua del *Green Deal* europeo, all'interno del meccanismo di calcolo delle risorse proprie che ciascuno Stato membro deve versare ogni anno all'Unione, in virtù art. 311 del Trattato sul funzionamento dell'Unione.

6. – *Osservazioni conclusive: i devastanti effetti del cambiamento climatico antropogenico e dell'inquinamento e la strategia di contrasto da parte della Commissione, attraverso la lente d'ingrandimento della tassazione ambientale. Una valutazione moderatamente positiva e ... "ai posteri l'ardua sentenza"*

In considerazione di quanto precede, possono essere formulate alcune sintetiche riflessioni conclusive. Gli effetti devastanti del cambiamento climatico antropogenico sono evidenti a tutti<sup>55</sup>. Solo per fare alcuni esempi, l'11 agosto 2021, alle ore 13,14, è stato toccato il record della temperatura in Europa, pari a 48,8 gradi, a Siracusa, contrada Monasteri. L'innalzamento irreversibile del livello dell'acqua dei mari creerà molti problemi di adattamento a numerose città costiere e, in modo particolare, alla città di Venezia, per la quale si prevede un innalzamento tra i 17 e 120 centimetri entro il 2100, con la possibile necessità di chiudere la laguna per quasi tutto l'anno a partire dal 2075<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Secondo quanto è riportato nel sito ufficiale del Parlamento europeo, nella pagina dedicata alle entrate dell'Unione, aggiornata al 20 maggio 2022.

<sup>54</sup> La proposta è pienamente condivisa da C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 240, secondo cui la compartecipazione europea alle accise nazionali consentirebbe il finanziamento del bilancio dell'Unione in modo (tendenzialmente) stabile e trasparente agli occhi del contribuente.

<sup>55</sup> Cfr. E. Traversa, *The Tax Implications of Global Warming: Preparing for a Change of Climate*, in *Intertax*, 2020, 468 e 469.

<sup>56</sup> Cfr. in tal senso E. Pendolini, *Venezia, il livello del mare può alzarsi fino a 1,2 metri a causa dell'inquinamento*, in *Il Mattino di Padova*, 2 settembre 2021, 18, il quale cita un'analisi scientifica sul rischio di acqua

Al riguardo, sono da valutare positivamente gli ambiziosi obiettivi dell'Unione, formalizzati nel *Green Deal* europeo e in altre importanti comunicazioni della Commissione, *ut supra* citate. Ma le buone intenzioni non bastano. Per raggiungere questi obiettivi, ogni Stato membro (e ogni cittadino europeo) dovrà fare la sua parte, in modo attivo e la Commissione europea dovrà vigilare attentamente sul rispetto di tali impegni, assunti solennemente dagli Stati membri.

In questo complesso scenario, la tassazione ambientale è uno strumento formidabile, da utilizzare in modo selettivo<sup>57</sup>, al fine di realizzare gli obiettivi dell'Unione in materia di contrasto al cambiamento climatico e all'inquinamento<sup>58</sup>. Il rispetto di questi impegni dovrà passare necessariamente attraverso l'adozione della proposta, avanzata il 14 luglio 2021, di revisione della direttiva del Consiglio in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, vale a dire la proposta COM (2021) 563 *final*.

Quest'ultima riscrive in larga misura il testo della (ormai superata) direttiva 2003/96/CE del Consiglio, allineando l'imposizione *in parte qua* agli obiettivi dell'Unione. Ma gli Stati membri dovrebbero adottare rapidamente anche la proposta di regolamento COM (2021) 564 *final*, che istituisce un innovativo meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione<sup>59</sup>, nella prospettiva di fare significativi progressi sulla via della decarbonizzazione, in un contesto multilaterale e globale, coinvolgendo e, quindi, influenzando (auspicabilmente in senso positivo) anche le scelte che gli Stati terzi dovranno compiere nei prossimi anni<sup>60</sup>.

Non è una goccia nel mare e nemmeno il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri. È molto di più. È un tentativo serio di prendere atto degli effetti devastanti che stanno producendo il cambiamento climatico e l'inquinamento e di effettuare, almeno a livello europeo, una vera e propria inversione a U, prima che sia troppo tardi.

E la tassazione ambientale è certamente un elemento fondamentale di questa inversione a U. Se le iniziative proposte dalla Commissione in materia tributaria, come implementate dagli Stati membri, non basteranno, occorrerà pensare ad altre iniziative da assumere a livello europeo. Ma ora è prematuro fare delle previsioni in questo senso. Sul punto, non resta che concludere, con Alessandro Manzoni, "ai posteri l'ardua sentenza"<sup>61</sup>.

---

alta a Venezia, pubblicata sulla rivista *Natural Hazards and Earth System Sciences*, coordinata da ricercatori dell'Università del Salento, dell'Istituto di scienze marine del Consiglio nazionale delle ricerche e dell'Università Ca' Foscari di Venezia. Lo studio analizza dati storici e contemporanei sul fenomeno degli allagamenti, relativamente alla città di Venezia e ne esamina l'aumento del rischio.

<sup>57</sup> Nello stesso senso, cfr. E. Traversa, *The Tax Implications of Global Warming: Preparing for a Change of Climate*, cit., 469.

<sup>58</sup> Afferma la comunicazione della Commissione COM(2020) 562 *final*, cit., 16, che "riforme fiscali ben concepite possono promuovere la crescita economica, la creazione di posti di lavoro e la resilienza e favorire una transizione giusta".

<sup>59</sup> In data 15 marzo 2022 il Consiglio ha raggiunto un accordo, a livello di approccio generale, sulla proposta di regolamento in materia di meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Unione.

<sup>60</sup> In tal senso, cfr. E. Bruti Liberati, *Politiche di decarbonizzazione, costituzione economica europea e assetti di governance*, cit., *loc. cit.*, 441, il quale sottolinea correttamente che il problema ha dimensioni mondiali e la sua soluzione dipende solo in parte dalle imprese e dai consumatori europei, pur potendo l'Unione europea essere protagonista "nella direzione di un contrasto più serio al cambiamento climatico".

<sup>61</sup> A. Manzoni, *Il cinque maggio*, versi 31-32.