



PNRR, economia circolare e sviluppo sostenibile: il ruolo del fisco nella transizione ecologica delle imprese “green oriented”

di **FRANCESCO SPINELLO**

SOMMARIO: 1. INTRODUZIONE. – 2. TRANSIZIONE ECOLOGICA E SVILUPPO SOSTENIBILE. – 3. LA MISSIONE N. 2 DEL PNRR. – 4. LE AZIONI DA METTERE IN CAMPO IN AMBITO EXTRAFISCALE: BREVI CENNI. – 5. L’AMBIENTE COME VALORE COSTITUZIONALE E IL RUOLO DEL FISCO VERSO UNA TRANSIZIONE ECOLOGICA SOSTENIBILE. – 6. LA CRISI DEL PRINCIPIO “CHI INQUINA PAGA”. – 7. LE MISURE DA ATTUARE IN AMBITO FISCALE.

Abstract

The NRPP outlines crucial reforms and investments in order to receive financial resources by the European Union within the post-pandemic recovery strategy funded through the Next Generation EU program. In particular, Mission No. 2 of the Plan (Green Revolution and Ecological Transition) gives a radical impetus to the so-called "green transition", in line with the European Union's action plan, closing the structural gaps that stand in the way of achieving a new and better balance between the environment, eco-sustainability, biodiversity and energy. In this context, fiscal matters play a central role, incentivizing the transition of public and private activities - in particular, of "green oriented" businesses - toward the new sustainable development goals; in other words, fiscal measures are essential for the affirmation of the so-called "circular taxation" model, to be understood as the set of taxes aimed at disincentivizing non-sustainable behavior and promoting, conversely, sustainable behavior.

1. Introduzione. Il PNRR delinea un pacchetto completo di riforme e investimenti necessario ad accedere alle risorse finanziarie messe a disposizione dall'Unione Europea all'interno della strategia di ripresa *post* pandemica finanziata tramite il programma *Next Generation EU*.

In particolare, la Missione n. 2¹ del Piano (Rivoluzione Verde e Transizione Ecologica) intende dare un radicale impulso alla c.d. “*green transition*”, in linea col piano d’azione dell’Unione Europea, colmando le lacune strutturali che ostacolano il raggiungimento di un nuovo migliore equilibrio fra ambiente, eco-sostenibilità, biodiversità ed energia.

In questo contesto, la materia fiscale è destinata a ricoprire un ruolo centrale, incentivando la transizione delle attività pubbliche e private – in particolare, delle imprese “*green oriented*” – verso i nuovi *sustainable development goals*² condivisi al livello internazionale; in altri termini, le misure di carattere fiscale appaiono essenziali per

¹ Come si vedrà *infra*, la Missione si articola in quattro Componenti, ognuna delle quali suddivisa a sua volta in Investimenti e Riforme in base alla tipologia di interventi:

- Componente 1 “Agricoltura sostenibile ed Economia circolare”
- Componente 2 “Energia rinnovabile, idrogeno, rete e mobilità sostenibile”
- Componente 3 “Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici”
- Componente 4 “Tutela del territorio e della risorsa idrica”.

² Gli obiettivi globali ed europei al 2030 e 2050 (definiti, tra l’altro dall’Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile e dal nuovo *Green Deal Europeo*) puntano a una progressiva e completa decarbonizzazione del sistema (“*net-zero*”) e a rafforzare l’adozione di soluzioni di economia circolare, per proteggere la natura e le biodiversità e garantire un sistema alimentare equo, sano e rispettoso dell’ambiente.

l'affermazione del modello della c.d. "fiscalità circolare", da intendersi come l'insieme dei tributi volti a disincentivare comportamenti non sostenibili e a promuovere, di converso, comportamenti sostenibili.

Come si vedrà *infra*, tuttavia, l'attuale punto di partenza è rappresentato da un sistema fiscale fermo all'insoddisfacente principio del "chi inquina paga" che non ha adeguatamente valorizzato in termini di differenza qualitativa la ricchezza prodotta dalle imprese attraverso comportamenti sostenibili.

Con il presente elaborato, pertanto, si cercherà di evidenziare come la normativa fiscale possa efficacemente disciplinare e stimolare l'adozione di comportamenti *green oriented* da parte delle imprese e dei consumatori (lavoratori, famiglie a seconda del contesto esaminato) nell'ambito della Missione n. 2 del PNRR.

2. Transizione ecologica e sviluppo sostenibile. Come noto, il processo di "transizione ecologica"³ esprime un ripensamento delle modalità di produzione e consumo, attuato attraverso la razionalizzazione dell'utilizzo delle risorse, l'affermazione del metodo del riutilizzo e del riciclo in luogo di quello dello spreco e dell'abbandono, lo sviluppo dell'economia della condivisione (c.d. "*sharing economy*") e, in definitiva, la graduale sostituzione dei combustibili fossili con energie pulite e rinnovabili⁴.

Tale nuovo modello aderisce pienamente ai n. 17 obiettivi da raggiungere entro il 2030 (*Sustainable Development Goals – SDGs goals*), definiti con il documento Agenda 2030⁵ per lo sviluppo sostenibile approvato nel 2015 in occasione della settantesima Assemblea Generale delle Nazioni Unite⁶.

Questi stessi obiettivi sono stati ripresi dal Legislatore domestico con l'approvazione della Strategia Nazionale di Sviluppo sostenibile e dalle istituzioni comunitarie sin dalla Comunicazione COM (2016) 739 "*Il futuro sostenibile dell'Europa*"⁷. Tali *goals* sono stati

³ Per ulteriori approfondimenti sul punto si veda E. Giovannini, *L'utopia sostenibile*, 2018, Bari.

⁴ Cfr. A.F. Uricchio, *Crisi energetica, transazione ecologica e ruolo della fiscalità*, in *Rass. Trib.*, 4, 2022, p. 868 ss.; L. Becchetti, "Introduzione", in A. Bonomo – L. Tafaro – A. Uricchio (a cura di), *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, Bari, 2021, p. 21, secondo il quale la sfida globale della transizione ecologica "è ancora più impegnativa di quella altrettanto globale della pandemia, richiedendo una trasformazione profonda di agricoltura, industria, sistemi di riscaldamento delle case e produzione di energia."

⁵ Risoluzione NU A/RES/70/1 "*Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile*" in cui sono indicati i punti fondamentali del cammino da intraprendere verso la sostenibilità e l'inclusione. L'Agenda è stata adottata dai Capi di Stato in occasione del Summit sullo sviluppo sostenibile presso le Nazioni Unite, che si è svolto il 25-27 settembre 2015 ed individua 17 obiettivi e 169 target.

⁶ Sulle iniziative delle Nazioni Unite e, in modo particolare, sulle convenzioni e sui protocolli in materia di cambiamenti climatici, fino alla Conferenza di Parigi che si è svolta dal 30 novembre all'11 dicembre 2015, cfr. C. Sciancalepore, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016, p. 15 ss. e, segnatamente, p. 27-30.

⁷ Decisione 1386/2013/UE su un programma generale di azione dell'Unione in materia di ambiente fino al 2020 "*Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta*" nella quale era tra l'altro affermato che "*l'Unione si prefigge di*

ulteriormente evidenziati dal VI Programma di azione per l'ambiente dal c.d. “*Green New Deal Europeo*”⁸, concepito come vero programma per una nuova crescita economica sostenibile, dando vita a una transizione ecologica che sia anche opportunità di crescita economica e sociale e successivamente – come si vedrà *infra* – dalla proposta di Direttiva COM (2021) 563 final del 14 luglio 2021 “*Pronti per il 55%: realizzare l’obiettivo climatico dell’UE per il 2030 lungo il cammino verso la neutralità climatica*”.

Ebbene, lo stretto legame tra attività antropiche ed economiche, emissioni di CO2 prodotto anche e soprattutto dalle energie fossili (*i.e.* petrolio e carbone) e innalzamento delle temperature del pianeta impone alcune azioni e strumenti, anche di natura finanziaria, protesi a dare compiutezza alla nell’ambito della Missione n. 2 del PNRR, assunta come priorità assoluta tra le sfide del futuro (superata l'emergenza pandemica, la guerra Russo-Ucraina e ai confini di Israele).

3. La Missione n. 2 del PNRR. Anche nel PNRR italiano la transizione ecologica riveste fondamentale importanza, ben potendo essere considerata alla stregua di un nuovo modello di sviluppo su scala globale⁹. In particolare, all'interno della Missione n. 2 del Piano, denominata “Rivoluzione verde e transizione ecologica”, è possibile individuare le seguenti componenti¹⁰:

1. Agricoltura sostenibile ed economia circolare;
2. Energia rinnovabile, idrogeno, rete e mobilità sostenibile;
3. Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici;
4. Tutela del territorio e della risorsa idrica.

proteggere l'ambiente e la salute umana prevenendo o riducendo l'impatto negativo della produzione e della gestione dei rifiuti, riducendo gli impatti complessivi dell'uso delle risorse e migliorandone l'efficienza, mediante l'applicazione della seguente gerarchia dei rifiuti: prevenzione, preparazione per il riutilizzo, riciclaggio, recupero di altro tipo e smaltimento”.

⁸ Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (UE 2018/1999) – Legge Europea sul clima, Bruxelles, COM (2020) 80 final, p. 1, secondo cui “*La comunicazione sul Green Deal Europeo COM (2019) ha varato una nuova strategia di crescita mirata a trasformare l’UE in una società giusta e prospera che migliori la qualità della vita delle generazioni attuali e future, una società dotata di un’economia moderna, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitiva che nel 2050 non genererà emissioni nette di gas a effetto serra e in cui la crescita economica sarà dissociata dall’uso delle risorse.*” Per ulteriori approfondimenti sul punto cfr. A.F. Uricchio, *op. cit.*, p. 872; R.Miceli, *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell’integrazione per differenziazione*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 1, 2022, p. 138 ss.; P. Barabino, *I certificati CO2 tra tutela ambientale e fiscalità*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 4, 2021, p. 1016 ss.

⁹ In particolare, come si legge a pag. 120 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza italiano, “*serve una radicale transizione ecologica verso la completa neutralità climatica e lo sviluppo ambientale sostenibile per mitigare le minacce a sistemi naturali e umani: senza un abbattimento sostanziale delle emissioni climateranti, il riscaldamento globale raggiungerà e supererà i 3-4° prima della fine del secolo, causando irreversibili e catastrofici cambiamenti del nostro ecosistema e rilevanti impatti socioeconomici*”.

¹⁰ Cfr. il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza italiano, Missione n. 2 “Rivoluzione Verde e Transizione Ecologica”, p. 122.

Nel dettaglio, la componente n. 1 persegue lo scopo di migliorare la gestione dei rifiuti e dell'economia circolare, rafforzando le infrastrutture per la raccolta differenziata, ammodernando o sviluppando nuovi impianti di trattamento rifiuti, colmando il *gap* tra regioni del Nord e quelle del Centro-Sud (oggi circa 1,3 milioni di tonnellate di rifiuti vengono trattate fuori dalle regioni di origine) e realizzando progetti *flagship* altamente innovativi per filiere strategiche, quali rifiuti da apparecchiature elettriche ed elettroniche (RAEE), industria della carta e del cartone, tessile, riciclo meccanico e chimica delle plastiche. La stessa componente del PNRR intende inoltre sviluppare una filiera agricola/alimentare *smart* e sostenibile, riducendo l'impatto ambientale in una delle eccellenze italiane, tramite *supply chain* "verdi".

Al fine di raggiungere la progressiva decarbonizzazione in tutti i settori, nella componente n. 2 il PNRR prevede interventi (*i.e.* investimenti e riforme) per incrementare l'utilizzo di fonti rinnovabili, tramite soluzioni decentralizzate e *utility scale* (incluse quelle innovative ed *offshore*) e il rafforzamento delle reti (più *smart* e resilienti) per sincronizzare le nuove risorse rinnovabili e di flessibilità decentralizzate, e per decarbonizzare gli usi finali in tutti gli altri settori, con particolare *focus* su una mobilità più sostenibile e sulla decarbonizzazione di alcuni segmenti industriali, includendo l'avvio dell'adozione di soluzioni basate sull'idrogeno (in linea con la *EU Hydrogen Strategy*).

Sempre nella componente n. 2 particolare rilievo è dato alle filiere produttive. In particolare, il Piano persegue l'obiettivo di sviluppare una *leadership* industriale e di *know-how* nelle principali filiere della transizione ecologica, promuovendo lo sviluppo in Italia di *supply chain* competitive nei settori a maggior crescita, che consentano di ridurre la dipendenza da importazioni di tecnologie e rafforzando la ricerca e lo sviluppo nelle aree più innovative (fotovoltaico, idrolizzatori, batterie per il settore dei trasporti e per il settore elettrico, mezzi di trasporto).

Inoltre, attraverso la componente n. 3, il Piano mira a rafforzare l'efficientamento energetico incrementando il livello di efficienza degli edifici¹¹ e la sicurezza del territorio, intesa come la mitigazione dei rischi idrogeologici (con interventi di prevenzione e di ripristino), la salvaguardia delle aree verdi e della biodiversità (ad esempio, con interventi di forestazione urbana, digitalizzazione dei parchi, rinaturazione del Po), l'eliminazione dell'inquinamento delle acque e del terreno, e la disponibilità di risorse idriche (nel dettaglio, infrastrutture idriche primarie, agrosistema irriguo, fognature e depurazione), aspetti

¹¹ Una delle leve più virtuose per la riduzione delle emissioni in un Paese come il nostro, che soffre di un parco edifici con oltre il 60 % dello *stock* superiore a 45 anni, sia negli edifici pubblici (*i.e.* scuole, cittadelle giudiziarie), sia negli edifici privati, come già avvenuto per il "Superbonus".

fondamentali per assicurare la salute dei cittadini e, sotto il profilo economico, per attrarre investimenti.

Sulla base di queste premesse, con la componente n. 4 il PNRR prevede l'elaborazione di nuove azioni atte a rendere il Paese più resiliente agli inevitabili cambiamenti climatici, a proteggere la natura e le biodiversità, e garantire la sicurezza e l'efficienza del sistema idrico.

Tutte le misure programmate possono senz'altro contribuire al superamento degli obiettivi definiti dal PNIEC in vigore¹², nonché al raggiungimento degli ulteriori *target* ambientali europei e nazionali (ad esempio, in materia di circolarità, agricoltura sostenibile e biodiversità in ambito *Green Deal europeo*).

4. Le azioni da mettere in campo in ambito extrafiscale: brevi cenni. Da quanto osservato, emerge chiaramente come le diverse azioni da mettere in campo al fine di perseguire efficacemente la transizione ecologica richiedano il graduale passaggio dall'economia lineare, caratterizzata dalla massimizzazione di produzione e di consumo (soprattutto di beni destinati a divenire rifiuti o avviati alla distruzione) e, dunque, dello spreco a un sistema economico in grado di rigenerarsi da solo, in quanto tutti i flussi di materie prime e secondarie, sia biologici che non biologici, sono reimmessi nei cicli produttivi senza entrare nella biosfera.

Venuta così meno l'idea che la crescita dipenda dal binomio produzione-consumo e che le risorse siano abbondanti e tendenzialmente illimitate, facilmente accessibili ed eliminabili a basso costo, riassunta efficacemente dalla formula "prendi, produci e usa e getta", si rende necessario passare ad un modello di sviluppo declinato secondo recupero e riciclo¹³.

Se questo è vero, allora, l'economia circolare rappresenta un sistema in cui tutte le attività sono organizzate in modo tale che gli scarti di qualcuno diventino risorse per qualcun altro, muovendo dall'assunto tutti i flussi di beni non hanno fine¹⁴. Risulta pertanto evidente

¹² Attualmente in corso di aggiornamento e rafforzamento con riduzione della CO₂ vs. 1990 superiore al 51 % per riflettere il nuovo livello di ambizione definito in ambito europeo.

¹³ Sul punto cfr. A.F. Uricchio, *op. cit.*, p. 874.

¹⁴ Per ulteriori approfondimenti sul punto si veda V. Giuliano, *Introduzione al volume conversazioni con G. Nebbia, Non superate la soglia*, Torino, 2016, p. 9, secondo cui "fare pace con un pianeta bistrattato dall'arroganza dell'Uomo che lo stava progressivamente inquinando, che riduceva le risorse disponibili e non rinnovabili consumandole in modo sconsiderato fino all'eccesso, e nello stesso tempo mettere a fuoco le responsabilità che apparivano facilmente addebitabili a un Nord del mondo ricco che manteneva un insostenibile modello di sviluppo a scapito dei due terzi della Terra, offriva una ragionevole base di risposte soddisfacenti alla sete di giustizia, di pace, di libertà per costruire un modello di futuro alternativo a quello vigente."

come tale modello economico può consentire alle imprese e ai consumatori di cogliere nuove fonti di valore, concorrendo alla creazione di mercati elastici e catene produttive-commerciali in grado di offrire prosperità sostenibile a lungo termine, tracciando prodotti, materie prime e secondarie.

Nondimeno, nella transizione ecologica non può evidentemente restare sullo sfondo la questione economica del rapporto tra costi e benefici, anche per la rilevanza che questa assume per i bilanci delle imprese e per la condizione economica delle famiglie. Come rilevato da autorevole dottrina, difatti, per troppo tempo i combustibili fossili hanno rappresentato la migliore opzione possibile anche per i costi ridotti di estrazione, di trasporto e di immissione sul mercato¹⁵; essi, inoltre, si sono giovati di politiche pubbliche e fiscali di sostegno sia nella realizzazione di infrastrutture e di reti, sia nelle politiche tariffarie e tributarie.

Le recenti difficoltà di approvvigionamento da paesi terzi, alcuni dei quali ostili, la restrizione dell'offerta e le inevitabili speculazioni hanno determinato un pesante incremento sui prezzi di carbone, petrolio, gas con impatti devastanti nei piani economici di famiglie e imprese. E' quindi chiara la necessità di ripensare le scelte strategiche in materia ambientale ed energetica, incentivando l'utilizzo di fonti rinnovabili mediante investimenti nella ricerca, nelle infrastrutture e nelle reti.

Tutto ciò consente inoltre di mettere in luce il ruolo chiave che assumono le imprese e i consumatori in un siffatto contesto; nel dettaglio, tali soggetti sono chiamati a rivedere le proprie scelte in campo energetico, attraverso l'efficientamento energetico di impianti di produzione e luoghi di consumo. Ai decisori politici, invece, è affidato il delicato compito di definire strategie complessive nel governo del processo al fine di trarre vantaggi dai cambiamenti in corso¹⁶.

In definitiva, la transizione energetica ed ambientale in atto può indubbiamente offrire grandi vantaggi e opportunità per il sistema economico, anche in termini di efficienza e di competitività, e per l'intera comunità (ad esempio, portando alla creazione di posti di lavoro, all'integrazione e al benessere sociale).

5. L'ambiente come valore costituzionale e il ruolo del Fisco verso una transizione ecologica sostenibile. Come noto, per sviluppo sostenibile si intende un modello che consente di soddisfare i bisogni del presente senza compromettere la capacità

¹⁵ Cfr. A.F. Uricchio, *op. cit.*, p. 874.

¹⁶ Sul punto cfr. AA.VV., *Studi in tema di economia circolare* (a cura di F. De Leonardis), Macerata, 2019, p. 11 ss.

delle future generazioni di far fronte a quelli che potranno insorgere nel tempo¹⁷. La rappresentazione in senso pluridimensionale della sostenibilità è pienamente apprezzata – come si vedrà *infra* – anche nei documenti internazionali che, nel superare il primigenio principio “chi inquina paga”, di origine risarcitoria, pongono con forza la questione della centralità del rapporto tra diritti della persona e diritti della natura, anche alla luce del principio di responsabilità sociale, dei doveri di solidarietà e dei diritti sociali¹⁸.

In altri termini, la sostenibilità costituisce un nuovo paradigma in grado di orientare Stati e individui, politiche pubbliche e stili di vita privati, sistema produttivo, imprese e lavoratori, anche ai fini dell'individuazione delle azioni da intraprendere nell'ambito della Missione n. 2 del PNRR.

In questo contesto, le misure di carattere fiscale appaiono essenziali per l'affermazione del modello della c.d. “fiscalità circolare”, intesa come l'insieme di tributi, diretti (imposte sul reddito) o indiretti (IVA e accise), volti a disincentivare comportamenti non sostenibili (quali sprechi o inquinamento) e degli incentivi diretti a promuovere comportamenti sostenibili¹⁹.

Se tale assunto è corretto, allora, i nuovi testi degli artt. 9²⁰ e 41²¹ della Costituzione possono senz'altro rappresentare il fondamento per un diritto tributario dell'ambiente in cui la sostenibilità ambientale deve essere considerata nel presupposto del tributo. Difatti, è indubbio che le diverse manifestazioni di rilevanza della fattispecie “ambiente” hanno, in prospettiva, una diversa concreta ricaduta sulla disciplina fiscale dei comportamenti economici virtuosi o non virtuosi dal punto di vista ambientale e sugli investimenti a connotazione *green*²².

Come rilevato da autorevole dottrina, l'ambiente alla luce delle modifiche costituzionali può essere inteso come un “bene giuridico”, come una “materia” e, soprattutto, anche come

¹⁷ Per ulteriori approfondimenti sul tema dello sviluppo sostenibile cfr. AA.VV., *Il governo dello sviluppo sostenibile* (a cura di B.G. Mattarella), Giappichelli, Torino

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti sul punto si rinvia a A.F. Uricchio, op. cit., p.876 ss. anche per citazioni spec.

¹⁹ Sul punto cfr. M.A. Icolari, *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Napoli, 2018, p. 61.

²⁰ L'art. 9, terzo comma prevede ora che la Repubblica “*Tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni*”. Per ulteriori approfondimenti sul punto cfr. V. Ficari, op. cit., p. 855 ss.

²¹ L'art. 41 Cost. dispone nel nuovo testo che l'iniziativa economica privata pur libera ha un espresso vincolo dettato dal secondo comma in quanto essa “*Non può (...) recare danno (...) all'ambiente (...)*”. Accanto a tale vincolo nel concreto esercizio dell'iniziativa economica cioè nei suoi effetti, il terzo comma prevede una dimensione regolamentare: la “*legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini (...) ambientali*”. Il divieto di danno ambientale (altrimenti detto: la non sostenibilità ambientale) è, ora, inderogabile condizione dell'iniziativa economica e ne orienta l'utilità sociale verso la sostenibilità; il concetto di utilità sociale quale limite deve essere storicizzato e contestualizzato nei suoi riflessi sia interni alla produzione stessa sia esterni cioè nelle le conseguenze dell'iniziativa economica per portatori di interessi pubblici e privati diversi dal titolare della stessa.

²² Cfr. V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una “fiscalità” ambientale, zone economiche speciali (ZES) e possibili zone economiche ambientali (ZEA)*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 4, 2022, p. 855 ss.

un “valore costituzionale”²³. Le modifiche costituzionali nell’imporre doveri di tutela, divieti di pregiudizio e sostenibilità delineano un diritto non solo “dell’ambiente” ma anche “all’ambiente” e ciò, come vedremo, aprono di molto la concreta opportunità (se non, addirittura, necessità) di nuove prospettive normative tributarie.

L’intervento riformatore offre *de iure condendo* la possibilità di collegare la “fiscalità” all’art. 9 Cost. che prima di oggi non menzionava la tutela ambientale ed all’art. 41 Cost. alla luce del neo introdotto vincolo della sostenibilità ambientale. L’aver indicato nel nuovo testo costituzionale la tutela ambientale, la biodiversità, gli ecosistemi, la necessità di tutelare gli interessi ambientali delle future generazioni (art. 9) e aver espressamente vincolato la libertà di iniziativa economica alla sostenibilità (non danneggiare l’ambiente) significa per l’operatore e l’interprete prendere atto che il legislatore costituzionale ha voluto introdurre dei nuovi “Principi fondamentali”; con la conseguenza di definire in capo al legislatore ordinario (anche tributario) il potere/dovere di adottare tutti quei provvedimenti idonei a indirizzare l’attività economica (sia pubblica che privata) verso una caratteristica funzionale ambientale in termini di modalità di produzione e di risultati prodotti nonché di controllabilità della sostenibilità.

Eguale conclusione andrebbe tratta per l’aver il legislatore costituzionale anche prescritto che non vi possa essere alcuna iniziativa economica privata pregiudizievole per l’ambiente: ciò significa che si è affiancato un valore costituzionale nuovo (sostenibilità ambientale) ad altro preesistente (libertà di iniziativa economica) rendendo il primo vincolo caratterizzante delle espressioni del secondo.

Pertanto, si è di fronte non (solo) ad un nuovo complesso bene/valore di rilevanza costituzionale ma (anche) di un insieme di innovativi principi costituzionali (l’ambiente da tutelare, l’iniziativa economica sostenibile dal punto di vista ambientale); questi creano un contesto normativo trasversale nel quale gli eterogenei settori giuridici (tra cui il diritto tributario) si dovranno espressamente far riconoscere per aver adottato diversi “strumenti” per garantire la tutela dell’ambiente e la sostenibilità ambientale dell’iniziativa economica (cioè la prevenzione del pregiudizio ambientale).

²³ Sul punto cfr. V. Ficari, *op. cit.*, p. 855 ss. secondo cui “Ciascuna accezione esprime un lato di un fenomeno complesso e variegato nel quale l’ambiente, nelle forme che si possono cogliere dalla sua massima estensione concettuale, può essere (come è) oggetto di specifici istituti e tutele, di interventi legislativi che delimitano funzioni, poteri e discipline positive, esprimendo interessi soggettivi plurimi che rendono le scelte e le regole a dimensione tendenzialmente trasversale”.

In questo scenario il diritto tributario si relaziona alla libertà di iniziativa economica e al diritto economico in genere non come limite²⁴ ma come mezzo per realizzare concretamente la funzionalizzazione ambientale prescritta dal nuovo testo costituzionale.

6. La crisi del principio “chi inquina paga”. In ambito fiscale il principio “chi inquina paga” nella sua genesi economica come ragione per internalizzare nel prelievo le c.d. “esternalità negative” costituite dal danno ambientale arrecato da (talune) attività produttive²⁵ ha giustificato (e giustifica ancora) l'imposizione di forme di ricchezza prodotta attraverso attività non sostenibili ed inquinanti e che, nelle intenzioni, dovrebbero, da un lato dissuadere orientando i comportamenti e, dall'altro, consentire di acquisire le risorse finanziarie per (astrattamente) intervenire rimediando al danno mediante un sistema di sostanziale redistribuzione che muove dal vantaggio acquisito dall'operatore inquinante.

La non sostenibilità e il danno ambientale costituiscono il fondamento dei tributi ambientali rivolti ai comportamenti non virtuosi, rispetto ai quali la ricostruzione sistematica difficilmente può identificare una maggiore capacità contributiva nell'esercizio di un'attività economica non sostenibile; la *ratio* della discriminazione qualitativa si baserebbe su finalità extrafiscali del prelievo e non su vere e proprie manifestazioni di capacità contributiva²⁶ salvo ritenere, come pare indubbio, che almeno tra operatori economici l'attività inquinante attribuisca all'operatore un vantaggio competitivo che possa ragionevolmente giustificare un prelievo dedicato.

La tassazione il cui presupposto si leghi ad esternalità negative si rivela, in realtà, inefficiente ad orientare i comportamenti considerando la possibilità di comprendere nel prezzo il costo del tributo e ridursi ad una mera forma di risarcimento di danni a “beni” pubblici.

Sono, quindi, evidenti le ragioni della concreta relativa (in)utilità di tali scelte intese a internalizzare il danno ambientale nella misura del tributo²⁷. L'entrata così ottenibile, infatti,

²⁴ Sul punto cfr. V. Ficari, *op. cit.*, p. 856.

²⁵ Per una efficace sintesi vedi Mastellone (Dorigo), *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 27 ss.

²⁶ Sul punto cfr. V. Ficari, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ...fiscalmente più verde?*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 4, 2016 p. 827 ss.; Id., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale* (e della Sardegna in particolare), in Rass. Trib., 2011, p. 1307. Per una diffusa analisi del principio nell'elaborazione del concetto di tributo ambientale vedi R. Alfano, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, passim, spec. p. 7 ss. e p. 31 ss.; *adde* tra gli altri F. Marchetti, *Ambiente (dir. trib.)*, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. Cassese, I, Milano, 2006, p. 241 ss.

²⁷ Sul punto cfr. anche G. Mercuri, *Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 14 settembre 2023.

solo nel modello teorico di attuazione è impiegabile per il risanamento nonché per coprire differenziazioni di regime tramite agevolazioni o sussidi a favore dei soggetti virtuosi.

Se si andasse, infatti, a indagare nel dettaglio all'interno del bilancio statale il tributo applicato sulla base del principio chi inquina paga non è mai di fatto destinato (né suscettibile di una rendicontazione annuale *ex post*) al risanamento né a coprire eventuali minori entrate derivanti da regimi fiscali agevolativi per le attività *green*.

Peraltro, la contabilità di Stato non sembra ancora pronta a fornire neppure con dati aggregati il valore della spesa pubblica per la tutela dell'ambiente e per il *recovering* dai danni indirettamente causati dalle attività economiche inquinanti. Da più parti si è evidenziato come in una costante applicazione di tributi ambientali basati sul principio "chi inquina paga" il degrado ambientale, il consumo dei suoli, la riduzione delle risorse scarse, il livello di inquinamento e, in genere, i danni ambientali non siano assolutamente diminuiti e non si sia affatto raggiunta quella virtuosa relazione tra ambiente e sviluppo economico che solo ora con la modifica costituzionale ha assunto valenza precettiva.

Di qui l'opportunità di una diversa prospettiva de *iure condendo*²⁸ ovvero quella in cui il prelievo non sia più inteso come strumento di disincentivazione dei comportamenti non virtuosi e fonte di finanziamento dello Stato per coprire le spese necessarie alla tutela e ripristino con evidenti vantaggi di neutralizzazione finanziaria del costo attraverso la traslazione economica del "prezzo" del tributo sul corrispettivo pagato dall'acquirente mediante l'internalizzazione del costo tributario.

Come evidenziato da autorevole dottrina²⁹, infatti, la fiscalità deve assurgere a strumento di contemperamento tra il valore della tutela ambientale e quello dello sviluppo economico, contemperamento che si realizza solo quando l'attività economica diventa sostenibile in quanto dotata di quelle caratteristiche oggettive e soggettive che l'ordinamento assume come idonee a dimostrare in concreto un sufficiente grado di rispetto; tutto ciò reso ancora più urgente a fronte di una nuova crescita (sostenibile) a seguito del contesto di crisi economica post pandemia.

²⁸ La proposta che ha trovato espressione nel libro bianco Il libro bianco della transizione ecologica, a cura di Becchetti-Forte, VII ed., Soveria Manelli, 2021, con i contributi di Ficari ed altri, è stata sostenuta anche da Greggi, L'ambiente e l'economia circolare nel diritto tributario, *cit.*, p. 41; già in precedenza si era sottolineata l'opportunità di interventi che perseguissero la prevenzione attraverso misure non disincentivanti e dalla funzione indennitaria/risarcitoria ma, invece, sistematiche volte a caratterizzare in termini ambientali il presupposto in termini di discriminazione qualitativa (cenni si rinvengono in S. Dorigo (P. Mastellone), *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, *cit.*, p. 231; in precedenza, tra gli altri, S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in AA.VV., *L'imposizione ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, a cura di Antonini, Napoli, 2010, p. 112; La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, p. 355

²⁹ Per tutti cfr. V. Ficari, *op. cit.*, p. 856 ss.

Si darebbe, così, concreta attuazione al c.d. “principio di precauzione” che induce ad accantonare finalità risarcitorie/indennitarie del prelievo per approdare, invece, a misure indirizzate al risultato della sostenibilità e tutela anche nella prospettiva delle future generazioni. Le modifiche costituzionali hanno quindi cambiato la prospettiva e rafforzato le tesi che sostenevano il fondamento costituzionale di misure tributarie nelle quali la sostenibilità sia assunta a componente del presupposto e non giustifichi finalità solo extratributarie³⁰.

7. Le misure da attuare in ambito fiscale. In questo quadro emerge con evidenza come le misure da attuare in ambito fiscale siano essenziali per l’affermazione del modello della fiscalità circolare, da intendersi come l’insieme dei tributi volti a disincentivare comportamenti non sostenibili (*i.e.* sprechi e inquinamento) e a promuovere *ex adverso* comportamenti sostenibili.

Le misure fiscali di futura attuazione trovano la loro principale fonte nell’allegato IV *bis* della Direttiva 851/2018/UE che prevede una serie di strumenti economici e altre misure incentivanti la transizione verso l’economia circolare e, più recentemente, quelle previste dal pacchetto “*Fit to 55*” approvato il 14 luglio 2021 dalla Commissione Europea recante proposte legislative disegnate per permettere il conseguimento degli obiettivi intermedi dell’*European Green Deal* e degli obiettivi di neutralità climatica definiti dal Regolamento UE 2021/1119³¹.

Nell’articolato panorama delle proposte presentate dalla Commissione il 14 luglio 2021, sotto il profilo tributario assume fondamentale importanza quella 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, che è da ritenersi superata, in quanto non è allineata agli ambiziosi obiettivi in materia di clima, di politica energetica e di contrasto al cambiamento climatico e all’inquinamento promossi dall’Unione³².

³⁰ A. Giovannini, *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, p. 99 ss.; Id., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, I, p. 1015 ss.

³¹ Per ulteriori approfondimenti sul punto cfr. A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Dir. Prat. Trib.*, 3, 2022, p. 793 ss.

³² Nel dettaglio, 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 % 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 auspicata, con molta chiarezza, dall’Unione. Per ulteriori approfondimenti sul punto cfr. A. Comelli, *op. cit.*, p. 793 ss.

Anche secondo la Commissione, dunque, la disciplina fiscale costituisce 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. Di qui l'esigenza di aumentare l'imposizione sui carburanti che inquinano e, segnatamente, su quelli fossili, eliminando, inoltre, alcune esenzioni e riduzioni che devono essere considerate superate, ad esempio, nel settore dei carburanti per la navigazione aerea o marittima, molto diversificate tra gli Stati membri.

Tali misure devono però essere accompagnate dall'adozione di una "scala" di aliquote modulate in base alle prestazioni ambientali dei diversi prodotti energetici; in altri termini, 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 disposizioni³³. Proprio la modulazione delle aliquote, da disporre con gradualità in modo da evitare impatti devastanti sull'economia, rappresenta la strada maestra verso l'obiettivo di raggiungere "emissioni zero", apprezzando la stretta compenetrazione tra transazione energetica e politiche ambientali.

Ciò darà luogo ad una profonda semplificazione della struttura fiscale, raggruppando i prodotti energetici, adoperati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento, e classificandoli secondo le loro prestazioni ambientali; secondo tale modulazione, le aliquote più elevate potranno trovare applicarsi ai combustibili su base fossile convenzionali (trasporti) e per le famiglie, mentre le aliquote minori (2/3 di quelle massime) per combustibili meno dannosi (idrogeno di origine fossile e GPL) e ancora per biocarburanti tradizionali. Le aliquote maggiormente ridotte potranno trovare applicazione per i biogas, i bioliquidi e per l'idrogeno da fonti rinnovabili. In questa modifica di prospettiva assumerà cruciale importanza l'individuazione del concetto di "prestazione ambientale" da definirsi avendo riguardo delle caratteristiche specifiche dei diversi prodotti e del relativo livello di evoluzione tecnologica raggiunto.

A tale manovra sulle aliquote potrebbe accompagnarsi un insieme di incentivi per la produzione di energia ad emissioni zero che dovrà consentire di rendere conveniente per le imprese e persino per singoli consumatori la scelta di energie pulite anche al fine di tener conto di esigenze specifiche; in questo senso, livelli minimi di tassazione dovrebbero essere previsti per i carburanti per motori per il trasporto, per i carburanti per motori utilizzati per

³³ Tra queste rientrano senz'altro 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.

finalità meritorie (*i.e.* nel settore primario), per i combustibili per riscaldamento e per l'elettricità, nonché per le famiglie in condizioni di difficoltà economiche.

Senza pretesa di esaustività, a tali misure potrebbe aggiungersi anche la riduzione dell'aliquota IRES (24%) nei confronti di quelle imprese che investano in impianti idonei a ridurre in modo significativo il consumo di risorse ambientali, gli scarti di produzione, la riduzione di rifiuti, le emissioni nocive per l'ambiente e, in genere, qualsiasi forma di inquinamento. Un siffatto intervento normativo perseguirebbe l'obiettivo di agevolare gli utili reinvestiti in investimenti "finalizzati" a fronte di un minor impatto ambientale delle attività produttive³⁴.

Da ultimo, nell'ambito della disciplina IVA potrebbe essere utile introdurre una specifica aliquota ridotta per beni e servizi "verdi"; difatti, nel vigente testo normativo italiano non vi è alcun riferimento alla tipologica merceologica dei beni realizzati a seguito di processi produttivi di riciclo, né a quella dei beni materiali e immateriali idonei a ridurre in modo significativo il consumo di risorse ambientali, gli scarti di produzione, la produzione di rifiuti, le emissioni nocive per l'ambiente e qualsiasi forma di inquinamento; ciò accade anche per i servizi che siano relativi a tali finalità e oggetti.

Come evidenziato da autorevole dottrina³⁵, tuttavia, la possibilità di introdurre un'aliquota ridotta dedicata alle operazioni *green oriented* potrebbe costituire una rilevante novità sistematica, ma la strada potrà aprirsi soltanto all'esito di una specifica modifica in sede comunitaria dell'attuale allegato III alla Direttiva che regola l'armonizzazione dell'imposta in ordine alla possibilità per gli Stati di introdurre aliquote ridotte per taluni beni e servizi oppure delle più ampie modifiche alla complessiva disciplina delle aliquote fissate dalla Direttiva IVA attualmente vigente.

In definitiva, considerando che il settore dell'imposizione sul valore aggiunto si collega per sua natura a quello delle imposte sui redditi in cui vengono ipotizzate misure *ad hoc* per utili da attività e costi per investimenti virtuosi, esigenze di certezza definitorie richiederebbero l'adozione di univoche nozioni di beni e servizi *green oriented* così da rendere sistematica la *ratio* della misura sui due piani impositivi entrambi connessi per le imprese alle vendite e agli acquisti.

³⁴ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a V. Ficari, A. Vignoli, *La fiscalità ambientale e il Green New Deal: quali proposte per uno Sviluppo Economico Sostenibile?* In AA.VV., *Il libro bianco della transizione ecologica*, 2020, Roma (a cura di L. Becchetti e G.A. Forte), p. 160 ss.

³⁵ Sul punto cfr. V. Ficari, A. Vignoli, *op. cit.*