

## CAPITOLO 1 INTRODUZIONE

SOMMARIO:

1.1. Inerzia e instabilità normativa: il dato di partenza in tema di “fiscalità ambientale”. – 1.2. Perché occorre una fiscalità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche e dei comportamenti dei contribuenti?

### 1.1. *Inerzia e instabilità normativa: il dato di partenza in tema di “fiscalità ambientale”*

Chiunque si trovi a riflettere, quale ricercatore, operatore economico e consumatore finale, sul rispetto dell’ambiente e delle risorse naturali scarse, sulla lotta al cambiamento climatico e sulla trasformazione dei comportamenti verso una maggiore sostenibilità ambientale e circolarità e sull’attenzione dedicata a tali questione dal legislatore tributario dovrebbe prendere atto di un quadro normativo sia nazionale che comunitario frammentario, instabile, tendenzialmente circoscritto ad alcune attività produttive.

Nessuno riesce a prevedere, al momento, gli scenari di medio/lungo periodo; l’orizzonte è limitato dai confini di interventi molto settoriali, di breve durata e inadeguati a rendere efficace la misura tributaria sul lato sia della lotta alle attività inquinanti sia della transizione ecologica delle attività economiche, degli investimenti e dei consumi nella duplice dimensione degli input (spese, investimenti) e output (beni e servizi prodotti).

In questo quadro emerge con intensità la preoccupazione che il percorso di transizione e il concreto raggiungimento dei diversi obiettivi di lotta al cambiamento climatico e di conversione ecologica delle modalità di esercizio delle attività economiche e dei consumi possa subire un rallentamento a causa di repentine virate della politica economica ambientale di importanti *player* mondiali (es. USA) e di lente attenuazioni di doveri di *environ-*

*mental compliance* di genesi comunitaria (es. in tema di produzione di auto-veicoli e di obblighi di relazioni di sostenibilità); la stessa velocità di riduzione delle emissioni da parte dei singoli Stati è, spesso, depotenziata dalla lentezza dei provvedimenti attuativi e da volontà popolari che in talune occasioni (si pensi al referendum popolare svizzero del 9 febbraio 2025) non hanno inteso accettare accelerazioni.

A fronte di recenti e sempre più pressanti interventi normativi comunitari in materia non tributaria – comunque, espressivi di una nuova realtà di eterocontrollo, rendicontazione, informazione e contrattualistica sostanzialmente intrisa di regole sulla sostenibilità ambientale destinate ad essere implementate dai produttori –, il legislatore tributario è silente. Fino ad oggi si è limitato a timidi segnali di interesse sul versante agevolativo degli investimenti diretti ad accelerare la transizione con l'intrinseco limite della vita brevissima degli effetti delle disposizioni se rapportata all'unità del periodo di imposta e alla frequente delimitazione a settori molto specifici dell'impresa, del lavoro e dei consumi.

Alcune circostanze sono, però, innegabili.

I cambiamenti climatici e l'inquinamento, la scarsità delle risorse naturali, le urgenze derivanti da eventi atmosferici e da crisi mondiali, un limitato sviluppo dell'economia circolare a fronte di comportamenti socio-culturali della popolazione e della classe imprenditoriale che spesso celano una indifferenza per la transizione ecologica<sup>1</sup> sono circostanze indotte dai comportamenti umani<sup>2</sup> che aumentano le spese pubbliche; il loro crescente onere ad oggi può essere gestito solo temporaneamente con le risorse del PNRR che si aggiungono all'impiego di entrate di natura tributaria provenienti dai tributi in genere.

Peraltro, nel concetto di spesa pubblica gravante sullo Stato ma, in fin dei conti, sulla comunità dei contribuenti, rientrano gli stessi minori incassi causati da agevolazioni fiscali *random* con qualche rara connotazione ambientale nonché, con un effetto perverso, da una serie di sussidi, in settori particolari e, talvolta, di grande rilevanza economico/sociale, a vario modo ambientalmente dannosi.

---

<sup>1</sup> È pur vero come documenta il Rapporto 2025 in tema di economia circolare del *Circular Economy Network* promosso dalla Fondazione per lo Sviluppo Sostenibile che l'Italia nel 2023 è al secondo posto nei Paesi Ue in produttività sostenibile e tasso di utilizzo circolare della materia prima.

<sup>2</sup> Il nesso con cause antropiche è ben evidenziato, tra gli altri e da ultimo da NUCERA, *Le misure di adattamento al cambiamento climatico tra obblighi internazionali e tutela dei diritti umani*, Napoli, 2023, 25 e ss.

L'utilizzo del prelievo per orientare attività economiche e comportamenti verso scelte non inquinanti e per tassare imprese e beni *non green oriented*, seguendo il principio di genesi comunitaria, del "chi inquina paga", ha avuto, in realtà, scarsa efficacia rispetto al nobile obiettivo e la finalità di finanziamento che lo ha caratterizzato ha portato a magri valori di entrata.

A fronte di situazioni sempre più urgenti, di fabbisogni crescenti e di scelte inefficienti occorre chiedersi quale possa essere il ruolo della "fiscalità" e quale debba esserne il reale contenuto una volta che essa sia declinata come "ambientale".

Come può la normazione tributaria orientare l'economia e i consumi ed essere in dettaglio costruita presupponendo le cause e gli effetti del cambiamento nei termini in cui sono analizzate e definite in altri settori anche non giuridici, legittimando parametri quantitativi di misurazione, se necessari, definiti da esperti e legislatori tecnico-scientifici all'interno della fattispecie tributaria?

Alla "fiscalità ambientale" appartengono le forme di prelievo che assumono l'ambiente ad elemento del presupposto per colpire attività inquinanti e creare risorse vincolate e le misure che concedono crediti tributari utilizzabili in compensazione? Oppure al suo più ampio significato si possono ricondurre disposizioni il cui presupposto è definito attraverso una discriminazione qualitativa delle diverse fonti di ricchezza, generi o specie di prodotti e investimenti intesi sia nella loro singolarità sia nel loro essere *output* di processi produttivi oggettivamente impegnati nella transizione ecologica e nell'economia circolare?

Un dato ci sembra indubbio: l'attenzione non può essere distolta dalle gravi conseguenze del cambiamento climatico e dai più silenziosi danni derivanti dalla produzione dei rifiuti, dal consumo delle risorse naturali scarse e, quindi, *ex adverso*, dall'importanza dell'economia circolare quale strumento per garantire la diminuzione dei rifiuti, la possibilità di trarre materia prima seconda e la maggiore vita di utilizzo di un prodotto nonché, in finale, dagli inevitabili costi di una inderogabile transizione ecologica degli operatori e dei consumatori.

## 1.2. Perché occorre una fiscalità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche e dei comportamenti dei contribuenti?

L'orizzonte della normativa ambientale è quello di un sistema normativo trasversale nel quale gli eterogenei settori giuridici (tra cui il diritto tributario) si facciano espressamente riconoscere dai propri "simili" per aver

adottato “strumenti” idonei a garantire, in una sinergia interordinamentale, la tutela dell’ambiente, la sostenibilità ambientale dell’iniziativa economica (cioè la prevenzione del pregiudizio ambientale) e la transizione ecologica.

La costante progettazione e implementazione del programma PNRR e il concreto impiego delle relative *tranches* di finanziamenti hanno iniziato il loro percorso contemporaneamente all’entrata in vigore della legge costituzionale 11 febbraio 2022, n. 1 la quale ha innovato gli artt. 9 e 41 della Carta Costituzionale.

Sembra che per una fortuita convergenza la necessità dei tempi conseguente alla pandemia abbia fatto incontrare l’inizio del piano PNRR, seppur lento e articolato, con la nuova veste della Costituzione italiana improntata molto più di altre costituzioni dei Paesi europei e, comunque, di quelli democratici e sviluppati alla considerazione della tutela dell’ambiente e della sostenibilità ambientale dell’iniziativa economica come principi inderogabili della vita sociale, come obiettivi necessari dell’attività legislativa nei suoi diversi livelli nonché come oggetto di interessi pretensivi dei singoli<sup>3</sup>.

Emerge con forza in settori normativi non tributari il ruolo dei singoli quale parte di quelle collettività sulle quali ricadono i danni della non sostenibilità ambientale, i costi della transizione ecologica e, ultimo ma non ultimo, l’onere del sostenimento delle spese pubbliche necessarie per la prevenzione dei danni ambientali e il ristoro dei danni ambientali arrecati .... ma, a vedere bene, anche il costo, in termini di minori entrate, del sostegno finanziario pubblico ad attività non sostenibili (i c.d. sussidi ambientalmente dannosi).

Il legislatore tributario nel duplice ruolo di attuale spettatore e futuro attore dovrebbe essere consapevole del crescente moto ondoso che emerge dalla giurisprudenza e dai Trattati internazionali che fa sorgere un generale obbligo di agire gravante sullo Stato Italia (al pari degli altri) in conseguenza degli impegni assunti nella ratifica dei c.d. *core treaties* del diritto internazionale climatico<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> “... dobbiamo avere una comune preoccupazione: guardare che l’ambiente sia più pulito, più pur e si conservi. E prenderci cura della natura affinché essa si prenda cura di noi” e “individuare, promuovere e attuare, con risolutezza, tutte le iniziative necessarie per costruire un mondo più giusto e sostenibile” (messaggio del Santo Padre Francesco ai partecipanti all’evento di alto livello dell’Assemblea parlamentare del Consiglio d’Europa “*Environment and human rights: right to safe, healthy and sustainable environment*” (Strasburgo 29 settembre 2021).

<sup>4</sup> Per una simile genesi dell’obbligo dello Stato legislatore vedi PISANO, *La questione climatica come questione cosmopolitica*, Torino, 2024, 43 e s.

È giunto il tempo di rispondere a quella che è stata definita la “*crisi del sistema delle fonti*” resa paradigmatica proprio in tema di disciplina giuridica dell’ambiente: rispetto ad essa il legislatore dovrebbe adottare “*scelte al tempo stesso strategiche e puntualmente concrete*” anche “*di fronte alle indicazioni (talora imperative) della scienza e della tecnica*”<sup>5</sup>.

Anche ai fini della materia che interessa valgono le osservazioni secondo le quali nell’attuale fase evolutiva del diritto ambientale seguente alle modifiche costituzionali sono “*corollari indispensabili*” i concetti della “*contaminazione*”, “*trasversalità*” e “*interdisciplinarietà*”<sup>6</sup> e come la materia ambientale “*si estende orizzontalmente ad una quantità molteplice di settori del diritto, tanto da rendere difficile riconoscere il diritto per l’ambiente come un settore disciplinare autonomo*”<sup>7</sup>.

Ecco, allora, l’occasione che ha il decisore politico di abbandonare “*l’isolamento del diritto tributario*” dotando quest’ultimo di una concreta “*contestualizzazione giuridico sociale*” e collegandolo ad una delle grandi “*discussioni giuridico sociali*” del momento: quella sui “*cambiamenti climatici*”<sup>8</sup>.

In materia ambientale è necessario abbandonare legislazioni settoriali fra loro spesso disomogenee e confliggenti per apprezzare in modo ragionevole e sistematico i diversi profili di rilevanza giuridica di identici valori e principi considerando che gli interessi ora rilevanti sono quelli non più solo della mera tutela ambientale ma anche della crescita economica nella dimensione della compatibilità ambientale dello sviluppo e dell’impresa<sup>9</sup>.

Una prospettiva di imposizione *green oriented* rivela tutta la sua attualità

---

<sup>5</sup> Così citando GRASSI, *La tutela dell’ambiente nelle fonti internazionali, europee ed interne*, in *Federalismi.it*, 2023, n. 13, 5 giugno 2023, 3.

L’esigenza e la necessità di un obbligo del decisore di interventi che possano “*guardare al futuro*” è sottolineata anche da DE LEONARDIS, *Lo Stato Ecologico*, Torino, 2023, 137 e ss. il quale evidenzia come all’intervento pretorio si debba ora affiancare quello statale legislativo.

<sup>6</sup> DE LEONARDIS, *Lo Stato Ecologico.*, cit., 285 e ss.

<sup>7</sup> GRASSI, *La tutela dell’ambiente nelle fonti internazionali, europee ed interne*, cit., 44 nelle conclusioni.

<sup>8</sup> LUPI, *Tecnica e studio sociale nel diritto tributario, tra isolamento e prospettive*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2023, I, 33.

Analogamente FREGNI, *Politiche fiscali ambientali, osservazioni tra pandemia e crisi geopolitiche*, in *Rass. Trib.*, 2022, 161 osserva come “*gli strumenti fiscali*” debbano essere “*a servizio della tutela dell’ambiente e della salute e, in ultima analisi, di una migliore qualità di vita*”.

<sup>9</sup> Per tutti da ultimo BONOMO *Governare la transizione ecologica: tra nuovi interessi e nuovi conflitti*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2024, 625 e ss. e 628.

ove considerata come intrinseca alla *ratio* che dovrebbe ispirare disposizioni normative (anche tributarie) che assumano la sostenibilità ambientale (cioè l'assenza di rischio ambientale) come presupposto stesso della misura considerando inferiori i costi della stessa rispetto a quelli necessari per la riparazione dei danni, abbandonando l'insoddisfacente prospettiva di una imposizione solo indennitaria/risarcitoria<sup>10</sup>.

Il fabbisogno finanziario derivante dalla transizione ecologica, soprattutto per le imprese, è difficilmente autosostenibile con l'attuale assetto normativo tributario il quale non conosce, al momento, alcuna discriminazione qualitativa in senso ambientale; in molti se non in tutti i casi, infatti, la transizione non è mai "a costo zero": i costi sono inevitabili e difficilmente affrontabili in assenza di una evoluzione della normativa tributaria nel rapido trascorrere del tempo.

---

<sup>10</sup> Così anche DORIGO, *Transizione ecologica, agevolazioni fiscali ed affievolimento del divieto di aiuti di stato: un assetto in cerca di equilibrio*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2024, 845 e ss.