

La fiscalità 4.0 nel PNRR tra tecnologie innovative e produzioni sostenibili

di Giulia Chironi

1. Dall'Industria 4.0 alla Transizione 4.0. - 2. Incentivi per la riconversione ecologica. - 3. Nuove prospettive della fiscalità europea.

1. - Dall'Industria 4.0 alla Transizione 4.0. La forte compenetrazione esistente tra economia e tecnologia ha portato inevitabilmente alla consapevolezza dell'ormai improrogabile necessità di un nuovo contesto normativo anche sotto il profilo fiscale: per affrontare le sfide del futuro – rappresentate non solo dalla ricerca dell'innovazione, ma anche dalla promozione e dalla creazione degli ambienti dell'innovazione – appare quindi necessario adottare strategie politiche che diano origine ad un sistema istituzionale caratterizzato anche da strumenti di carattere finanziario.

A conferma di tale necessità, già il Piano nazionale industria 4.0¹, quale occasione per le aziende di cogliere le opportunità legate alla quarta rivoluzione industriale, supporta le imprese che investono in beni strumentali nuovi, in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi, introducendo incentivi finalizzati a modificare comportamenti di imprese e consumatori.

Il Piano prevede un insieme di misure organiche e complementari in grado di favorire gli investimenti per l'innovazione e per la competitività, potenziando e indirizzando in una logica 4.0 tutte le misure che si sono rivelate efficaci.

La novità è rappresentata dal cambio di paradigma in quanto le misure possono essere attivate da ogni azienda in modo automatico senza ricorrere a bandi o sportelli e, soprattutto, senza vincoli dimensionali, settoriali o territoriali².

In particolare, le disposizioni che animano il Piano ruotano intorno ad importanti capisaldi³, che ricomprendono, da un lato, misure idonee a sostenere le imprese che richiedano finanziamenti bancari per investimenti in nuovi beni strumentali, macchinari, impianti, attrezzature di fabbrica a uso produttivo e tecnologie digitali nonché misure atte a stimolare la spesa privata in ricerca e sviluppo per innovare processi e prodotti e garantire la competitività futura delle imprese, premiando in tal modo chi investe nel

¹ In data 21 settembre 2016, a valle dell'Indagine conoscitiva *Industria 4.0: quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, il Governo *pro-tempore* ha presentato il Piano nazionale industria 4.0, un programma di interventi di sostegno all'innovazione tecnologica in chiave pro-competitiva del tessuto imprenditoriale italiano. Partendo dalla considerazione che non esiste un elenco legislativamente predeterminato delle misure, sono stati ascritti dal Governo nel 2017 al Piano industria 4.0 una serie di interventi legislativi, tra i quali il super e l'iper ammortamento (che consentiva la maggiorazione dei costi deducibili in relazione all'acquisto o al *leasing* di beni Industria 4.0, ossia beni strumentali particolarmente innovativi), il credito d'imposta per la ricerca, sviluppo e innovazione, la *Patent box* (detassazione dei redditi derivanti dall'uso di beni immateriali), l'estensione e il rafforzamento delle agevolazioni per investimenti nelle *start up* e PMI innovative.

² Si veda *Introduzione Piano nazionale industria 4.0* del Ministro Calenda per il quale «la politica industriale è tornata al centro dell'agenda di Governo e gli strumenti introdotti partono da una lettura della struttura dell'economia italiana, caratterizzata da un'imprenditoria diffusa, e tengono conto della nuova fase di globalizzazione e di cambiamenti tecnologici. (...) Industria 4.0 investe tutti gli aspetti del ciclo di vita delle imprese che vogliono acquisire competitività, offrendo un supporto negli investimenti, nella digitalizzazione dei processi produttivi, nella valorizzazione della produttività dei lavoratori, nella formazione di competenze adeguate e nello sviluppo di nuovi prodotti e processi», su https://www.mimit.gov.it/images/stories/documenti/guida_industria_40.pdf.

³ Cfr. https://www.mimit.gov.it/images/stories/documenti/guida_industria_40.pdf.

futuro; dall'altro, strumenti finalizzati a dare valore ai beni immateriali e ad accelerare l'innovazione, rendendo il mercato italiano maggiormente attrattivo per gli investimenti nazionali ed esteri di lungo termine e prevedendo una tassazione agevolata su redditi derivanti dall'utilizzo della proprietà intellettuale⁴, nonché strumenti finalizzati a sostenere le imprese innovative in tutte le fasi del loro ciclo di vita e a favorire lo sviluppo dell'ecosistema nazionale dell'imprenditoria innovativa⁵.

Coerentemente il PNRR⁶, individuando tra le cause del deludente andamento della produttività l'incapacità di cogliere le molte opportunità legate alla rivoluzione digitale sia a causa della mancanza di infrastrutture adeguate sia della struttura del tessuto produttivo caratterizzato da imprese non sempre celeri nell'adottare nuove tecnologie, si articola in sei Missioni, corrispondenti a digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo; rivoluzione verde e transizione ecologica; infrastrutture per una mobilità sostenibile; istruzione e ricerca; inclusione e coesione; salute.

In tale contesto, la trasformazione digitale – enunciata nella Missione 1 «Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo» – ha un ruolo determinante per dare nuovo impulso alla competitività del sistema produttivo. Il nuovo piano per la Transizione 4.0 rafforza il tasso d'innovazione del tessuto industriale e imprenditoriale del Paese e incentiva gli investimenti in tecnologie all'avanguardia, in ricerca, sviluppo e innovazione, nonché in competenze digitali e manageriali.

Nel peculiare settore delle infrastrutture (di trasporto, di distribuzione elettrica, ecc.) le tecnologie digitali rappresentano un nuovo paradigma di qualità ed efficacia nella gestione degli asset, attraverso l'applicazione estensiva di sensori grazie ai quali analizzare i parametri chiave delle infrastrutture nel tempo.

Nell'ambito della Missione 1 - Componente 2 «Digitalizzazione, innovazione e competitività del sistema produttivo», l'Investimento 1 «Transizione 4.0» ha l'obiettivo di sostenere la trasformazione digitale delle imprese incentivando gli investimenti privati in beni e attività a sostegno della digitalizzazione attraverso il riconoscimento di crediti d'imposta.

L'intervento, articolato in differenti sub-investimenti, prevede un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, finalizzato a supportare e incentivare le imprese che investono in beni strumentali nuovi,

⁴ A ciò si aggiungano misure per incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere e, al contempo, per incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all'estero e di favorire l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

⁵ Fondamentale è la volontà di diffondere una nuova cultura imprenditoriale votata alla collaborazione, all'innovazione e all'internazionalizzazione.

⁶ Il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), approvato dalla Commissione europea il 22 aprile 2021, si inserisce all'interno del programma Next Generation EU (NGEU), il pacchetto da 750 miliardi di euro concordato dall'Unione europea in risposta alla crisi pandemica, e prevede, per l'Italia, investimenti pari a 191,5 miliardi di euro. Il PNRR (Recovery and Resilience Plan) è stato approvato il 13 luglio 2021 con decisione di esecuzione del Consiglio, che ha recepito la proposta di decisione della Commissione europea; è stato poi modificato l'8 dicembre 2023 comprendendo 145 misure nuove o modificate, tra cui quelle della nuova Missione 7 dedicata a REPowerEU, con investimenti nuovi o rafforzati che mirano a promuovere la competitività, la resilienza dell'Italia e la transizione verde e digitale, abbracciando settori quali le energie rinnovabili, le catene di approvvigionamento verdi e le ferrovie. Le modifiche hanno determinato l'aumento al 39 per cento delle risorse destinate a misure a sostegno degli obiettivi climatici. Cfr. <https://www.sport.governo.it/it/pnrr/il-piano-nazionale-di-ripresa-e-resilienza-pnrr>.

materiali⁷ e immateriali⁸, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Un secondo segmento è rappresentato dalla possibilità di un credito d'imposta per sostenere la competitività delle imprese stimolando gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, anche nell'ambito del paradigma 4.0 e dell'economia circolare: tra le attività ammesse, per le attività di innovazione tecnologica 4.0 e *green*⁹, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, è riconosciuto il credito d'imposta in misura pari al 15 per cento della relativa base di calcolo nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro (fino al periodo d'imposta al 31 dicembre 2022), misura che sarà pari al 10 per cento, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro (nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2022) e al 5 per cento, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro (dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025).

Infine, sono previsti investimenti delle imprese nella formazione del personale, quale misura volta a sostenere le imprese nel processo di trasformazione tecnologica e digitale, creando o consolidando le competenze nelle tecnologie abilitanti necessarie a realizzare il paradigma 4.0. In tale peculiare caso, tuttavia, il credito di imposta è erogato a condizione che le attività formative siano svolte dai soggetti individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati.

Inoltre, tale credito d'imposta è differente a seconda delle dimensioni dell'impresa, essendo pari al 70 per cento delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 300 mila euro per le piccole imprese, al 50 per cento delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 250 mila euro per le medie imprese; infine, al 30 per cento delle spese ammissibili per le grandi imprese nel limite massimo annuale di 250 mila euro.

⁷ In particolare, per i beni strumentali materiali tecnologicamente avanzati (allegato A, l. 11 dicembre 2016, n. 232 - ex Iper ammortamento) è previsto un credito di imposta, che è riconosciuto per il 2021 nella misura del 50 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; del 30 per cento del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro; del 10 per cento del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro. Ancora, per il 2022 il credito di imposta riconosciuto è pari al 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; al 20 per cento del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro; al 10 per cento del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro. Infine, per gli anni dal 2023 al 2025 il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; del 10 per cento del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro; del 5 per cento del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro; del 5 per cento del costo per la quota di investimenti superiore a 10 milioni fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze.

⁸ Per i beni strumentali immateriali tecnologicamente avanzati funzionali ai processi di trasformazione 4.0 (allegato B, l. 11 dicembre 2016, n. 232, come integrato dall'art. 1, comma 32, della l. 27 dicembre 2017, n. 205) si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute mediante soluzioni di *cloud computing* per la quota imputabile per competenza, nella misura pari a: 20 per cento del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro (2021); 50 per cento del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro (2022); 20 per cento del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro (2023); 15 per cento del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro (2024); 10 per cento del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro (2025).

⁹ Il credito di imposta è differente per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati: il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro. Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5 per cento, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

2. - *Incentivi per la riconversione ecologica.* Il PNRR rappresenta l'occasione per accelerare la transizione ecologica¹⁰, consentendo di superare barriere che si sono dimostrate critiche in passato, poiché predispone l'introduzione di sistemi avanzati e integrati di monitoraggio e analisi per migliorare la capacità di prevenzione di fenomeni e impatti. Inoltre, incrementa gli investimenti volti a rendere più robuste le infrastrutture critiche, le reti energetiche e tutte le altre infrastrutture esposte a rischi climatici e idrogeologici, consentendo al sistema italiano di essere più sostenibile nel lungo termine attraverso la progressiva decarbonizzazione di tutti i settori¹¹.

Il raggiungimento dell'obiettivo di una riconversione ecologica implica la necessità di importanti azioni che spaziano dall'efficientamento e dall'incremento della quota di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili allo sviluppo concreto di una mobilità più sostenibile e all'avvio di una graduale decarbonizzazione dell'industria.

Il quadro è infine completato dalla volontà di attuare una piena sostenibilità ambientale, includendo in tale concetto anche il miglioramento della gestione dei rifiuti e dell'economia circolare, l'adozione di soluzioni di *smart agriculture* e bio-economia, la difesa della biodiversità e il rafforzamento della gestione delle risorse naturali, a partire da quelle idriche.

In particolare, la Missione 2 del PNRR «Rivoluzione verde e transizione ecologica», avendo la finalità di colmare quelle lacune che ostacolano il raggiungimento di un nuovo e migliore equilibrio fra natura, sistemi alimentari, biodiversità e circolarità delle risorse, nel rispetto del Piano d'azione per l'economia circolare varato dall'Unione europea, è articolata in quattro Componenti, ciascuna delle quali è caratterizzata da specifici investimenti.

La Componente 1 «Agricoltura sostenibile ed economia circolare», interviene attraverso l'interazione di due filiere, agricola-alimentare e rifiuti, i quali sono trasformati da scarto a risorsa grazie ai principi dell'economia circolare: proprio per attuare tale processo sono previsti investimenti finalizzati a migliorare la complessa gestione dei rifiuti attraverso il rafforzamento delle infrastrutture per la raccolta differenziata, l'ammodernamento e lo sviluppo dei nuovi impianti di trattamento rifiuti¹², nonché azioni volte a sviluppare una filiera agricola e alimentare più *smart* e sostenibile, riducendo l'impatto ambientale, attraverso una catena di distribuzione sempre più responsabile e consapevole.

¹⁰ Sul punto, A.F. URICCHIO, *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2022, 1, 17 e ss., che evidenzia come con l'espressione trasformazione ecologia «si intende un completo ripensamento delle modalità di produzione e di consumo, la razionalizzazione dell'utilizzo delle risorse e delle materie prime, l'affermazione del metodo del riutilizzo e del riciclo in luogo di quella dello spreco e dell'abbandono e lo sviluppo l'economia della condivisione (*sharing economy*), la graduale sostituzione dei combustibili fossili con energie pulite e rinnovabili». Cfr. anche L. BECCHETTI, *Introduzione*, in A. BONOMO - L. TAFARO - A.F. URICCHIO (a cura di), *Le nuove sfide dell'ecodiritto*, Bari, 2021, XXI e ss.

¹¹ Cfr. PNRR, Next Generation Italia, 19 e ss., per il quale «l'Italia è particolarmente esposta ai cambiamenti climatici e deve accelerare il percorso verso la neutralità climatica nel 2050 e verso una maggiore sostenibilità ambientale. Ci sono già stati alcuni progressi significativi: tra il 2005 e il 2019, le emissioni di gas serra dell'Italia sono diminuite del 19 per cento. Ad oggi, le emissioni *pro capite* di gas climalteranti, espresse in tonnellate equivalenti, sono inferiori alla media UE. (...) L'Italia ha avviato la transizione e ha lanciato numerose misure che hanno stimolato investimenti importanti. Le politiche a favore dello sviluppo delle fonti rinnovabili e per l'efficienza energetica hanno consentito all'Italia di essere uno dei pochi Paesi in Europa (insieme a Finlandia, Grecia, Croazia e Lettonia) ad aver superato entrambi i *target* 2020 in materia. La penetrazione delle energie rinnovabili si è attestata nel 2019 al 18,2 per cento, contro un *target* europeo del 17 per cento. Inoltre, il consumo di energia primaria al 2018 è stato di 148 Mtoe contro un target europeo di 158 Mtoe. Il Piano nazionale integrato energia e clima (PNIEC) e la Strategia di lungo termine per la riduzione delle emissioni dei gas a effetto serra, i quali riflettono il nuovo livello di ambizione definito in ambito europeo, forniscono l'inquadramento strategico per l'evoluzione del sistema».

¹² La Missione 2 (Rivoluzione verde e transizione ecologica - Componente - Agricoltura sostenibile ed economia circolare - PNRR per l'Economia circolare - Investimento 1.1 - Realizzazione nuovi impianti e ammodernamento di impianti esistenti) prevede interventi volti al miglioramento e alla meccanizzazione, anche digitale, della rete di raccolta differenziata dei rifiuti urbani sostenendo azioni per il potenziamento e la digitalizzazione della raccolta differenziata, nonché la costruzione di nuovi impianti di trattamento e riciclaggio e il miglioramento tecnico di quelli esistenti.

Proprio la Riforma 1.1 «Strategia nazionale per l'economia circolare»¹³ acquista una importanza strategica in quanto, prevedendo un nuovo sistema di tracciabilità digitale dei rifiuti, incentivi fiscali a sostegno delle attività di riciclaggio e dell'utilizzo di materie prime secondarie, la revisione del sistema di tassazione ambientale e il sostegno al progetto di simbiosi industriale, definisce i nuovi strumenti amministrativi e fiscali per potenziare il mercato delle materie prime affinché siano competitive in termini di disponibilità, prestazioni e costi rispetto alle materie prime vergini.

A tal fine, la Strategia agisce sulla catena di acquisto dei materiali (Criteri ambientali minimi per gli acquisti verdi nella Pubblica Amministrazione), sui criteri per la cessazione della qualifica di rifiuto (*End of Waste*), sulla responsabilità estesa del produttore, sul ruolo del consumatore e sulla diffusione di pratiche di condivisione e di «prodotto come servizio».

Parimenti importanti sono le cinque linee di riforma finalizzate a raggiungere gli obiettivi strategici di decarbonizzazione previsti dalla Componente 2 «Energia rinnovabile, idrogeno, rete e mobilità sostenibile»: investimenti per l'incremento della quota di energie prodotte da fonti rinnovabili; interventi di potenziamento e digitalizzazione delle infrastrutture di rete per accogliere l'aumento di produzione da fonti rinnovabili e aumentarne la resilienza a fenomeni climatici estremi; azioni che promuovono la produzione di idrogeno, la distribuzione e gli usi finali in linea con le strategie comunitarie e nazionali; investimenti finalizzati a sviluppare un trasporto locale più sostenibile (sia sotto il profilo della decarbonizzazione che come leva di miglioramento complessivo della qualità della vita con riduzione di inquinamento dell'aria e acustico e diminuzione congestioni); azioni volte a promuovere lo sviluppo in Italia di catene di fornitura competitive nelle aree a maggior crescita che consentano di ridurre la dipendenza da importazioni di tecnologie ed anzi di farne motore di occupazione e crescita¹⁴.

Sulla stessa scia, l'efficienza energetica degli edifici, prevista dalla Componente 3, rappresenta una delle leve più rilevanti per la riduzione delle emissioni, ponendosi tre obiettivi specifici rappresentati dall'attuazione di un programma per migliorare l'efficienza e la sicurezza del patrimonio edilizio pubblico, dall'introduzione di un incentivo temporaneo per la riqualificazione energetica e l'adeguamento antisismico del patrimonio immobiliare privato e per l'edilizia sociale, attraverso detrazioni fiscali per i costi sostenuti per gli interventi, e infine, dallo sviluppo di sistemi di teleriscaldamento efficienti.

Per raggiungere l'efficientamento energetico, il PNRR punta sul coordinamento tra misure di carattere economico, quali gli incentivi del superbonus o il finanziamento di programmi specifici per gli edifici pubblici, e riforme che hanno lo scopo di semplificare quelle barriere procedurali che impediscono gli investimenti in interventi di riqualificazione energetica degli edifici o che rallentano l'esecuzione dei lavori. Da ultimo, per raggiungere l'obiettivo della «Tutela del territorio e della risorsa idrica», sancito dalla Componente 4, gli investimenti sono indirizzati alla previsione di un sistema avanzato ed integrato di monitoraggio e previsione, facendo leva sulle soluzioni più avanzate di sensoristica, dati (inclusi quelli satellitari) e di elaborazione analitica, per identificare tempestivamente i possibili rischi¹⁵, i relativi impatti sui sistemi

¹³ Approvata con d.m. n. 259 del 24 giugno 2022 la Strategia nazionale per l'economia circolare rappresenta un documento programmatico volto all'individuazione delle azioni, obiettivi e misure che si intendono perseguire nella definizione delle politiche istituzionali finalizzate ad assicurare un'effettiva transizione verso un'economia di tipo circolare.

¹⁴ All'interno della Missione 2, la Componente 2 - Misura 1 ha come obiettivo l'incremento della quota di energie prodotte da fonti di energia rinnovabile. Le azioni previste serviranno per sbloccare il potenziale di impianti *utility-scale*, in molti casi già competitivi in termini di costo rispetto alle fonti fossili ma che richiedono riforme dei meccanismi autorizzativi e delle regole di mercato per raggiungere il pieno potenziale, e valorizzando lo sviluppo di opportunità agro-voltaiche. Investimenti e riforme della Misura, inoltre, potranno accelerare lo sviluppo di comunità energetiche e sistemi distribuiti di piccola taglia, incoraggeranno lo sviluppo di soluzioni innovative, incluse soluzioni integrate e *offshore* e, ultimo ma non ultimo, serviranno per lo sviluppo del biometano.

¹⁵ Nella Componente 4 è particolarmente importante la Misura 1 caratterizzata da un investimento orientato a sviluppare un sistema di monitoraggio per individuare e prevedere i rischi sul territorio come conseguenza dei cambiamenti climatici e di inadeguata pianificazione territoriale. L'utilizzo di tecnologie avanzate consentirà il controllo da remoto di ampie fasce territoriali, con conseguente ottimizzazione dell'allocazione di risorse. I dati di monitoraggio costituiranno la base per lo sviluppo di piani di prevenzione dei rischi, anche per le infrastrutture esistenti, e di adattamento ai cambiamenti climatici. Lo strumento

(naturali e di infrastrutture), e definire conseguentemente le risposte ottimali.

In linea di continuità con gli interventi legislativi esposti e, in particolare, per gettare le basi per la realizzazione di una crescita economica duratura e inclusiva, la l. 29 dicembre 2022, n. 197¹⁶, definisce nuovi interventi a medio e lungo termine prevedendo maggiori risorse per investimenti pubblici, per incentivi agli investimenti privati in macchinari, impianti e beni immateriali e per sostenere investimenti privati nel settore immobiliare¹⁷.

Sono previste azioni finalizzate a realizzare una rete infrastrutturale ampia e moderna che riesca a far fronte alle esigenze del sistema produttivo dell'intero Paese nonché a porre in essere un sistema che sia in grado di affrontare le sfide globali poste dai cambiamenti climatici e dalla rivoluzione digitale¹⁸.

In tale contesto, importanti proroghe del PNRR sono derivate dal combinato disposto dalle leggi n. 234 del 2021¹⁹ e n. 197 del 2022²⁰ con l'obiettivo di una completa transizione ecologica e ambientale delle imprese: in particolare, il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali e il credito d'imposta per le attività di innovazione e design sono rinnovati per il triennio 2023-2025²¹, mentre il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo fino al 2031²²; ancora, dal 2023 vengono rimodulate le aliquote del credito d'imposta riconosciuto per investimenti in beni strumentali materiali nuovi «Industria 4.0»²³; infine è prorogata fino al 2025 anche l'agevolazione per gli investimenti aventi ad oggetto beni immateriali (*software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»²⁴.

Importanti interventi hanno ad oggetto il rifinanziamento della Nuova Sabatini²⁵ – fino al 2027 con 900 milioni di euro in favore degli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese con un contributo a sostegno degli interessi pagati per il finanziamento contratto al fine di acquistare beni strumentali – e dei Fondi per l'internazionalizzazione, con un incrementato di 1,5 miliardi per ciascuno degli anni dal

consentirà anche di contrastare fenomeni di smaltimento illecito di rifiuti e di identificare gli accumuli, individuandone le caratteristiche, per i conseguenti interventi di rimozione.

¹⁶ Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

¹⁷ Per approfondimenti sulle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese, G. SELICATO, *La rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso ai fini delle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 15 marzo 2021, 3 e ss., che sottolinea come «per quanto sia difficile misurare in termini oggettivi l'influenza delle singole agevolazioni sulle scelte delle imprese, il crescente successo di alcuni istituti fiscali quali l'iper-ammortamento, il bonus ricerca e sviluppo e il credito d'imposta per le imprese operanti nel Mezzogiorno d'Italia parrebbe premiare lo sforzo di raccordo delle misure promozionali con le esigenze del sistema imprenditoriale. Di contro, l'eccessiva variabilità degli schemi giuridici del diritto promozionale determina frequenti incertezze nella dimensione applicativa degli incentivi le cui principali cause vanno individuate nella difficoltà di regolare la pluralità di situazioni che un tessuto imprenditoriale in continuo fermento esprime e nella tendenza, ormai assestata, di delegare a regolamenti governativi, decreti ministeriali e provvedimenti direttoriali la definizione dei profili procedurali dei nuovi istituti se non, addirittura, elementi che tangono la dimensione sostanziale dell'incentivo». Cfr. anche P. BORIA, *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, in B. QUATTROCIOCCI - P. BORIA (a cura di), *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Napoli, 2020, 21 e ss.

¹⁸ A completamento del quadro degli investimenti e sempre con lo scopo di attuare delle riforme che diano stabilità nel tempo, sono stanziati spese per potenziare la ricerca in Italia ed è prevista una riduzione dell'imposizione fiscale su lavoratori e imprese nonché una riforma degli ammortizzatori sociali.

¹⁹ L. 30 dicembre 2021, n. 234, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*.

²⁰ L. 29 dicembre 2022, n. 197, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*.

²¹ Art. 1, comma 44, legge n. 234 del 2021 in combinato con art. 1, comma 423, legge n. 197 del 2022.

²² Art. 1, comma 45, legge n. 234 del 2021.

²³ In particolare, ex legge n.179 del 2020: 20 per cento per investimenti fino a 2,5 milioni; 10 per cento per investimenti da 2,5 a 10 milioni; 5 per cento per investimenti da 10 a 20 milioni.

²⁴ Viene riconosciuta nella misura del 20 per cento nel 2022 e nel 2023, del 15 per cento nel 2024 e del 10 per cento del 2025, ex legge n.134 del 2018.

²⁵ La misura istituita dall'art. 2 del d.l. 21 giugno 2013, n. 69 (legge n. 98/2013), costituisce uno dei principali strumenti agevolativi nazionali di sostegno alle micro, piccole e medie imprese operanti in tutti i settori, inclusi agricoltura e pesca. È stata rifinanziata dalla legge di bilancio 2023 per 30 milioni di euro per l'anno 2023 e 40 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026.

2022 al 2026²⁶.

Inoltre, in tema di efficientamento energetico e recupero del patrimonio edilizio, si assiste ad una proroga delle detrazioni fiscali per gli interventi in tali specifici ambiti nonché per il sismabonus ordinario e il bonus 50 per cento per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale sino al 31 dicembre 2024²⁷.

Parimenti anche nell'applicazione del c.d. superbonus si procede ad una rimodulazione dei termini per i lavori che danno diritto alla detrazione fiscale del 110 per cento, con una proroga fino al 31 dicembre 2022 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti che abbiano effettuato almeno il 30 per cento dei lavori entro il 30 giugno 2022, e una proroga sino al 2025 per gli interventi effettuati su condomini e su edifici da 2 a 4 abitazioni anche se posseduti da un'unica proprietà o in comproprietà²⁸.

Infine, per lo sviluppo della mobilità e dei trasporti è istituito il Fondo per la strategia di mobilità sostenibile con lo specifico fine di attuare una riduzione, entro l'anno 2030, delle emissioni nette di almeno il 55 per cento rispetto ai livelli registrati nel 1990, sino al raggiungimento, da parte dell'Unione europea, di emissioni zero entro il 2050, con una dotazione di 2 miliardi di euro²⁹.

Come emerge dai documenti richiamati, l'auspicata transizione ecologica appare non solo necessaria ma anche foriera di grandi opportunità, offrendo indiscutibili vantaggi al sistema economico anche in termini di efficienza e di competitività. L'efficientamento energetico del patrimonio edilizio pubblico e privato e degli opifici industriali (anche attraverso il ricorso a strumenti di simbiosi industriale) consente di abbattere i costi e, al tempo stesso, di promuovere un modello di sviluppo in grado di trarre valore dalla partecipazione civica e sociale oltre che dalla ricerca e dall'innovazione tecnologica.

3. - Nuove prospettive della fiscalità europea. La necessità di una trasformazione dell'economia in chiave sostenibile risente delle chiare spinte europee ed internazionali, dalle quali emerge una visione integrata delle diverse dimensioni dello sviluppo che consente di considerare tale sfida una questione non esclusivamente ambientale.

A conferma, il *Green Deal* europeo ha l'obiettivo di realizzare una transizione verde e inclusiva che contribuisca a migliorare il benessere delle persone e a trasmettere un pianeta sano alle generazioni future, realizzando una nuova strategia di crescita mirata a trasformare l'UE in una società giusta e prospera, 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 risorse³⁰.

²⁶ Art. 1, comma 54, legge n. 234 del 2021 in combinato con art. 1, commi 392-392, legge n. 197 del 2022.

²⁷ Completano l'intervento normativo in oggetto i bonus mobili, ovvero la detrazione del 50 per cento per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ destinati ad arredare un immobile oggetto di ristrutturazione (prorogata fino al 31 dicembre 2024, con 10.000 euro di spesa massima complessiva per il 2022, e di 5.000 euro per il 2023 e 2024), l'agevolazione per gli interventi di recupero e restauro della facciata di edifici esistenti (prorogata per il 2022 la detrazione del 60 per cento) e il bonus verde (confermato fino al 2024), ex art. 1, comma 37, legge n. 234 del 2021.

²⁸ I lavori potranno essere conclusi entro il 31 dicembre 2023 con una detrazione del 110 per cento; la detrazione spetta poi nella misura del 70 per cento nel 2024 e del 65 per cento nel 2025. La misura si applica anche all'installazione di impianti solari fotovoltaici fino ad un ammontare complessivo di spese non superiore a 48.000 euro. Per gli interventi effettuati nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a partire dal 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione per gli incentivi fiscali viene prorogata fino al 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento, ex art. 1, comma 894, legge n. 197 del 2022.

²⁹ Art. 1, commi 479-482, legge n. 197 del 2022.

³⁰ Comunicazione della Commissione europea al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, Bruxelles, 11 dicembre 2019, COM (2019) 640 final: «per realizzare il *Green Deal* europeo è necessario ripensare le politiche per l'approvvigionamento di energia pulita in tutti i settori dell'economia: industria, produzione e consumo, grandi infrastrutture, trasporti, prodotti alimentari e agricoltura, edilizia, tassazione e prestazioni sociali. Per conseguire questi obiettivi è essenziale aumentare il valore attribuito alla protezione e al ripristino degli ecosistemi naturali, all'uso sostenibile delle risorse e al miglioramento della salute umana. È in questo ambito che un cambiamento profondo è più

Attua, pertanto, una serie di riforme strategiche finalizzate a garantire un'efficace transizione ecologica sviluppando un settore dell'energia basato in larga misura su fonti rinnovabili, con contestuale rapida eliminazione del carbone e con conseguente incoraggiamento di consumatori e imprese a modificare i propri comportamenti facilitando un aumento degli investimenti sostenibili.

Tuttavia, la piena attuazione della riconversione ecologica verso la neutralità climatica richiede, da un lato, la realizzazione di infrastrutture intelligenti promuovendo la diffusione delle tecnologie innovative e l'ammodernamento delle infrastrutture esistenti in modo da essere idonee allo scopo e resilienti ai cambiamenti climatici, dall'altro la necessaria piena mobilitazione dell'industria, con accelerazione verso un modello sostenibile di crescita inclusiva, nonché un nuovo piano d'azione per l'economia circolare, fondamentale per modernizzare l'economia dell'UE³¹ e incoraggiare le imprese a offrire, e a consentire ai consumatori di scegliere, prodotti riutilizzabili durevoli e riparabili.

Per far fronte a tali sfide vi è un ingente fabbisogno di investimenti: sebbene la Commissione europea, di concerto con i *partner* interessati, abbia il compito di individuare possibili fonti di finanziamento e modalità innovative per mobilitarle nel quadro del piano di investimenti per un'Europa sostenibile, tuttavia un ruolo centrale deve essere svolto anche dal settore privato, determinante per finanziare la transizione verde.

Da ciò, posto che la sostenibilità dovrebbe essere integrata in modo più sistematico nella *governance* societaria, il documento evidenzia come molte imprese si concentrano ancora troppo sui risultati finanziari a breve termine a scapito dello sviluppo a lungo termine e degli aspetti connessi alla sostenibilità: imprese e istituzioni finanziarie devono anche migliorare la trasparenza dei dati relativi al clima e all'ambiente in modo che gli investitori siano pienamente informati circa la sostenibilità dei loro investimenti.

Acquista, quindi, sempre maggiore centralità il concetto di finanza sostenibile in riferimento alla *governance* ambientale, sociale e aziendale (ESG) che caratterizza quei processi di investimento più a lungo termine in attività e progetti che includono la tutela dell'ambiente in senso ampio (ovvero nello specifico la conservazione della biodiversità, la prevenzione dell'inquinamento e lo sviluppo dell'economia circolare), la promozione degli investimenti nel capitale umano, nelle comunità e nelle questioni relative ai diritti umani, nonché la gestione e le relazioni con i dipendenti.

Difatti, nelle decisioni di investimento risulta ormai imprescindibile considerare i fattori di tipo ambientale, sociale e del governo societario che consentono di qualificare una attività come sostenibile.

Posto che la rendicontazione aziendale ESG può essere utilizzata per valutare i rischi e le opportunità relativi alla sostenibilità rilevanti per un'organizzazione, nel contesto politico dell'UE la finanza sostenibile è intesa come finanziamento a sostegno della crescita economica, riducendo al contempo le pressioni sull'ambiente e tenendo conto degli aspetti sociali e di *governance*.

La finanza sostenibile svolge un ruolo chiave nel conseguimento degli obiettivi politici enunciati dal menzionato *Green Deal* europeo nonché dai numerosi impegni internazionali in materia di clima e obiettivi di sostenibilità, consentendo di incanalare gli investimenti privati nella transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio, resiliente ai cambiamenti climatici ed efficiente sotto il profilo delle risorse³².

necessario e potenzialmente più benefico per l'economia, la società e l'ambiente naturale dell'UE. L'UE dovrebbe inoltre promuovere, e sostenere con investimenti, la necessaria trasformazione digitale, che offre gli strumenti essenziali per realizzare i cambiamenti».

³¹ La COM (2019) 640, 15, afferma che «il piano d'azione per l'economia circolare comprenderà una politica per i prodotti sostenibili al fine di sostenere la progettazione circolare di tutti i prodotti sulla base di una metodologia e di principi comuni, dando priorità alla riduzione e al riutilizzo dei materiali prima del loro riciclaggio, promuovendo nuovi modelli di sviluppo e fissando requisiti atti a prevenire l'immissione sul mercato dell'UE di prodotti nocivi per l'ambiente».

³² Per maggiori informazioni cfr. *Sustainable finance - European Commission - europa.eu*. Il 17 settembre 2020 la Commissione europea ha presentato il suo piano per l'obiettivo climatico 2030 con un aumento della riduzione delle emissioni del 55 per cento entro il 2030 rispetto al 1990, investendo circa 350 miliardi di euro in più ogni anno nel periodo 2021-2030 rispetto a quello precedente al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati. Sebbene l'UE stia cercando di attirare gli investimenti necessari con il Fondo europeo per gli investimenti strategici e altre iniziative, tuttavia la portata della sfida non può riguardare esclusivamente il settore pubblico.

L'obiettivo è, pertanto, quello di evolvere verso un'economia climaticamente neutra, verde, competitiva e inclusiva³³, in cui gli strumenti fiscali potrebbero essere impiegati per reprimere condotte dannose ed incoraggiare l'adozione di pratiche/modelli virtuosi e sostenibili capaci di stimolare gli investimenti pubblici e privati necessari alla transizione.

In tale prospettiva, anche l'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile³⁴, nell'enunciare 17 Obiettivi e 169 Traguardi che ne rappresentano la portata e l'ambizione, attua un bilanciamento delle tre principali dimensioni dello sviluppo sostenibile corrispondenti alla sfera economica, sociale ed ambientale.

È una esigenza improrogabile che il progresso economico, sociale e tecnologico avvenga in armonia con la natura e, quindi, proteggendo il pianeta attraverso un consumo ed una produzione consapevoli, una gestione sostenibile delle risorse e l'adozione di misure per contrastare il cambiamento climatico, con la finalità di tutelare i bisogni delle generazioni presenti e di quelle future³⁵.

I propositi dell'Agenda, tuttavia, oltre a perseguire importanti priorità come la sconfitta della povertà, la salute, l'educazione, la sicurezza alimentare e la nutrizione, stabiliscono anche una serie di obiettivi economici, sociali e ambientali.

Difatti, posto che alla finanza pubblica domestica ed internazionale, nonché al settore privato delle imprese, è riconosciuto un ruolo fondamentale nel fornire servizi essenziali e nel catalizzare altre fonti di finanziamento³⁶, si riconosce che sviluppo e gestione urbana sostenibile sono cruciali per la qualità della vita³⁷: è fondamentale, pertanto, porre in essere azioni per ridurre gli impatti negativi delle attività urbane e delle sostanze chimiche nocive, includendo una corretta gestione a livello ambientale, l'utilizzo sicuro di sostanze chimiche, la riduzione e il riciclo dei rifiuti e l'uso più efficiente di acqua ed energia.

In tale quadro, per raggiungere lo specifico obiettivo di assicurare l'accesso a sistemi di energia economici, affidabili, sostenibili e moderni, si auspica l'aumento entro il 2030 della quota di energie rinnovabili nel consumo totale di energia promuovendo gli investimenti nelle infrastrutture energetiche e nelle tecnologie dell'energia pulita³⁸.

Parimenti importante è l'azione volta all'innovazione ed alla industrializzazione equa, responsabile e consapevole che prevede un miglioramento entro il 2030 delle infrastrutture mediante una trasformazione sostenibile delle industrie, un aumento dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse e l'adozione di tecnologie

³³ In linea con l'obiettivo delle istituzioni comunitarie di sviluppare un'Europa più ecologica, digitale e resiliente, come conferma il NextGenerationEU quale strumento temporaneo per la ripresa che contribuisce a riparare i danni economici e sociali immediati causati dalla pandemia di coronavirus al fine di creare un'Europa più verde, digitale, resiliente e adeguata alle sfide presenti e future.

³⁴ Gli Obiettivi globali per lo sviluppo sostenibile sono stabiliti dai Capi dello Stato e del Governo e alti rappresentanti, riuniti al Quartier Generale delle Nazioni Unite di New York dal 25 al 27 settembre 2015 per la celebrazione del settantesimo anniversario dell'ONU. Gli Obiettivi, quale risultato di oltre due anni di consultazione pubblica e di contatti con la società civile e altre parti in causa nel mondo che hanno dato particolare attenzione alla voce dei più poveri e dei più vulnerabili, sono traguardi universali che riguardano il mondo intero, Paesi sviluppati e in via di sviluppo in ugual misura e sono interconnessi, indivisibili e bilanciano le tre dimensioni dello sviluppo sostenibile.

³⁵ Per approfondimenti, P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, 71 e ss.

³⁶ Cfr. Punto 43, *Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile*, A/RES/70/1, in cui si sottolinea che «la finanza pubblica internazionale gioca un ruolo importante nel completare gli sforzi dei Paesi al fine di mobilitare le risorse pubbliche a livello domestico, specialmente nei Paesi poveri e quelli più vulnerabili con risorse domestiche limitate. Un uso importante della finanza pubblica internazionale, incluso l'aiuto pubblico allo sviluppo (APS), è quello di attivare la mobilitazione di risorse supplementari da altre fonti sia pubbliche che private. I donatori di APS riaffermano i loro rispettivi impegni, incluso l'impegno di molti Paesi sviluppati al raggiungimento del *target* dello 0,7 per cento del reddito nazionale lordo per l'aiuto pubblico allo sviluppo (APS/RNL) ai Paesi in via di sviluppo e del *target* dallo 0,15 per cento allo 0,2 per cento di APS/RNL ai Paesi meno sviluppati».

³⁷ Per approfondimenti, A. TARANTINO, *Rigenerazione sostenibile e consumo di suolo. Best practice per la salvaguardia delle aree urbane e periurbane*, Bari, 2020, 37 e ss.

³⁸ L'Obiettivo 7, nel garantire entro il 2030 l'accesso a servizi energetici che siano convenienti, affidabili e moderni, prevede che si raddoppi entro il 2030 il tasso globale di miglioramento dell'efficienza energetica e che si accresca entro il 2030 la cooperazione internazionale per facilitare l'accesso alla ricerca e alle tecnologie legate all'energia pulita, comprese le risorse rinnovabili, l'efficienza energetica e le tecnologie di combustibili fossili più avanzate e pulite.

e processi industriali più puliti e sani per l'ambiente, incrementando l'accesso delle piccole imprese industriali ai servizi finanziari.

Sulla stessa scia è necessario garantire modelli sostenibili di produzione e di consumo incoraggiando le imprese, in particolare le grandi aziende multinazionali, ad adottare pratiche sostenibili e ad integrare le informazioni sulla sostenibilità nei loro resoconti annuali, raggiungendo una gestione eco-compatibile di sostanze chimiche e di tutti i rifiuti durante il loro intero ciclo di vita, in conformità ai quadri internazionali concordati, e ridurre sensibilmente il loro rilascio in aria, acqua e suolo per minimizzare il loro impatto negativo sulla salute umana e sull'ambiente³⁹.

Assume, quindi, grande importanza la partecipazione e la responsabilità delle imprese, dei consumatori e soprattutto dei decisori politici a cui è affidato il delicato compito di definire strategie complessive nel governo del processo per assicurare al sistema-Paese condizioni strutturali idonee, certezza di regole, prevedibilità e fiducia al fine di trarre vantaggi dai cambiamenti in corso. Tale sistema fondato sulla partecipazione, e sulla relativa responsabilità, appare, pertanto, foriero di grandi opportunità e vantaggi al sistema economico anche in termini di efficienza e di competitività per l'ambiente (es. efficientamento energetico, salvaguardia della biodiversità) e la comunità tutta (es. creazione di posti di lavoro, integrazione e benessere sociale)⁴⁰.

In tale prospettiva è ormai evidente la necessità di abbandonare il modello «lineare» della fiscalità, caratterizzata dalla massimizzazione di produzione e di consumo, in favore di un Fisco che sia orientato a promuovere la crescita economica coniugando prelievo e incentivi e valorizzando gli scarti come risorse, puntando quindi sul binomio fiscalità promozionale⁴¹ e circolare per porre in essere azioni coerenti con il concetto sempre più attuale di sviluppo sostenibile.

Nell'annunciata transizione ecologica fondamentale appare, quindi, la fiscalità non solo per assicurare una più equa redistribuzione delle risorse ma soprattutto per orientare comportamenti ecocompatibili attraverso strumenti incentivanti e promozionali, anche con effetti di natura educativa, ovvero assoggettando a tassazione condotte economiche (produzione e consumo) impattanti sull'ambiente secondo la logica della compenetrazione tra economia e fiscalità circolare⁴².

³⁹ L'Obiettivo 12, al fine di raggiungere entro il 2030 la gestione sostenibile e l'utilizzo efficiente delle risorse naturali, ritiene che sia necessario razionalizzare i sussidi inefficienti per i combustibili fossili che incoraggiano lo spreco eliminando le distorsioni del mercato in conformità alle circostanze nazionali, anche ristrutturando i sistemi di tassazione ed eliminando progressivamente quei sussidi dannosi, ove esistenti, in modo da riflettere il loro impatto ambientale, tenendo bene in considerazione i bisogni specifici e le condizioni dei Paesi in via di sviluppo e riducendo al minimo i possibili effetti negativi sul loro sviluppo, in modo da proteggere i poveri e le comunità più colpite.

⁴⁰ A.F. URICCHIO, *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE*, cit., 20. Sul punto anche F. DE LEONARDIS, *I rifiuti: dallo smaltimento alla prevenzione*, in G. ROSSI (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Torino, 2015, 308 e ss.; V. CAVANNA, *Economia verde, efficienza delle risorse ed economia circolare: il Rapporto «Signals 2014» dell'Agenzia europea dell'ambiente*, in *Riv. giur. amb.*, 2014, 821 e ss.; 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*, Bari, 2020, 25 e ss.

⁴¹ Per approfondimenti, A.F. URICCHIO, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A.F. URICCHIO - M. AULENTA - G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, 321 e ss.

⁴² A.F. URICCHIO, *Fiscalità e futuro digitale*, in F. GALLO - A.F. URICCHIO (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale*, Bari, 2022, 27, che evidenzia come le diverse azioni da mettere in campo al fine di perseguire efficacemente gli obiettivi dell'Agenda 2030 e, quindi, di realizzare la transizione ecologica presuppongono il graduale passaggio dall'economia lineare (caratterizzata dalla massimizzazione della produzione e del consumo soprattutto di beni destinati a divenire rifiuti o avviati alla distruzione), orientata allo spreco e insensibile all'impatto sull'ambiente, all'economia circolare che, come è noto, sta ad indicare un sistema economico in grado di rigenerarsi da solo in quanto tutti i flussi di materie prime e secondarie, sia biologici che non biologici (c.d. tecnici) sono reimmessi nei cicli produttivi senza entrare nella biosfera (non a caso vengono utilizzate anche le espressioni di «economia rigenerativa» o «a ciclo chiuso»). Vale la pena ricordare che, seguendo tale approccio, autorevole dottrina distingue i tributi strutturalmente ambientali, aventi come presupposto il fattore inquinante (ossia l'evento produttivo del danno), dai tributi con finalità ambientale, caratterizzati da un presupposto tradizionale - il consumo, il patrimonio o il reddito - cui si affianca la finalità di tutela dell'ambiente, attuata mediante l'incentivo o il disincentivo di determinate attività ovvero l'uso o la produzione di beni ambientali. Sul punto, si rimanda a F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 303 e ss.

Tralasciando in questa sede le problematiche relative ad una concreta attuazione della fiscalità ambientale⁴³ nonché dei tributi ambientali⁴⁴ e delle agevolazioni⁴⁵, è da rilevare come il Fisco possa concorrere all'attuazione di strategie destinate ad influenzare il rapporto tra uomo e natura anche nella sua dimensione promozionale che si esprime in agevolazioni, esenzioni, crediti d'imposta ed altri regimi premiali⁴⁶. L'ormai improrogabile necessità di dare una effettiva tutela all'ambiente ha imposto un cambiamento nelle politiche ambientali fondate non più esclusivamente sull'imposizione di obblighi in capo al contribuente bensì su un sistema di agevolazioni fiscali finalizzate a promuovere comportamenti ecologicamente virtuosi, con l'obiettivo di preservare in modo sostenibile le risorse ambientali.

A conferma, il principio «chi inquina paga», che legittima i tributi ambientali e i trattamenti agevolativi con finalità ambientale permette d'istituire prestazioni patrimoniali «imposte» per le quali il fattore «ambiente» non solo è parte integrante della fattispecie imponibile, ma, in teoria, potrebbe assurgere a parametro di determinazione della forza economica del contribuente⁴⁷, alla stregua di un indice di ricchezza da assoggettare ad imposizione⁴⁸.

In tale contesto, posto che allo stato attuale la materia ambientale non rappresenta esclusivamente un mezzo di finanziamento delle politiche ecologiche, ma costituisce un valore preposto anche all'annullamento dei divari territoriali, appare necessario implementare misure che siano stabili nel tempo ovvero di

⁴³ Sul tema, V. FICARI - G. SCANU (a cura di), «Tourism taxation». *Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013; V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018; ID., *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 827 e ss.; A. GIUDARA, *Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, 619 e ss.; A. MARANO, *La rivoluzione degli algoritmi verdi nella fiscalità ambientale: dall'esperienza spagnola alle novità italiane*, *ivi*, 2023, 6, 687 e ss.; G. SALANITRO, *Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva*, *ivi*, 2023, 4, 339 e ss.; 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*, cit., 25 e ss.; F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 115 e ss.; V. STEFANI, *Finalità e limiti della tassazione ambientale*, in *Boll. trib.*, 1999, 20; R. BALLADARES SABALLOS, *Le imposte con fini extrafiscali. Profili costituzionali e di teoria generale*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013. Ancora, sulla compatibilità del tributo ambientale con il principio di capacità contributiva, cfr. A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui «limiti» costituzionali all'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 1035 e ss.; F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 771 e ss.; A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 20 e ss.

⁴⁴ S.A. PARENTE, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, in RTDT, 2020, 3, 637 e ss. Sul tema, V. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario chi inquina paga nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1614 e ss.; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1159 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, 1094 e ss.

⁴⁵ Circa la distinzione tra agevolazioni funzionalmente ambientali e agevolazioni strutturalmente ambientali, v. C. SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016, 109 e ss.; F. PEPE, *Le agevolazioni fiscali regionali in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 3, 289 e ss.; M. AULENTA, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 4, 554 e ss. Per ulteriori approfondimenti, ex multis F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 41 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. Dir. pubbl.*, 2006, I, 175 e ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 412 e ss.; ID., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; M. INGROSSO - G. TESAURIO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 389 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, 2002, 48 e ss. Sulle agevolazioni fiscali ambientali in ambito europeo, F. AMATUCCI, *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 1, 84 e ss.; R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, 328 e ss.; M. CEDRO, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, Milano, 2015.; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, 3, 19 e ss.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 330 e ss.

⁴⁶ Per approfondimenti, A.F. URICCHIO - G. SELICATO, *La fiscalità dello sviluppo sostenibile*, in A.F. URICCHIO - A. BUONFRATE (a cura di), *Trattato breve di diritto dello sviluppo sostenibile*, Milano, 2023, 938 e ss.

⁴⁷ V. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio «chi inquina paga»*, in *Rass. trib.*, 2005, 4, 1166; M. MAURO, *Fiscalità ambientale e principi europei: spunti critici*, in *Revista de Estudios Jurídicos*, 2017, 17, 9 e ss.

⁴⁸ S.A. PARENTE, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo. Parte prima*, cit., 2020, 3, 628.

sistema, coinvolgendo nel processo tutti i livelli di governo, proprio con la finalità di dare concreta attuazione alla transizione ecologica.

Acquista, pertanto, centralità la funzione dei tributi ambientali anche nella nuova capacità fiscale dell'Europa: difatti, l'attuale dibattito su una possibile capacità fiscale europea fonda le sue radici sull'esigenza di rifondare l'Unione attraverso riforme istituzionali e nuove politiche comuni tali da incrementare il processo di integrazione. Posto che ad oggi la capacità in oggetto è una prerogativa dei singoli Stati membri, i sostenitori dell'unità dell'Europa ritengono che sia un passo decisivo riconoscere il potere di predisporre entrate proprie e, conseguentemente, di spenderle nell'interesse generale comunitario, istituendo in tal modo una sovranità fiscale da affiancare a quella monetaria.

La nuova sfida a cui l'Unione europea è chiamata a rispondere, quindi, ruota essenzialmente sull'esigenza di individuare un sistema di fiscalità comune che non sia limitata al mero corretto funzionamento del mercato interno.

Posto che, tradizionalmente, «la solidarietà dei testi normativi europei non è funzionale ad una giustizia distributiva (nel senso che l'Unione europea non presenta fra i suoi obiettivi principali un'idea della solidarietà in grado di recuperare le disuguaglianze, quale presupposto imprescindibile per la tutela e la promozione di ogni persona umana) è significativo rilevare la novità portata dalla pandemia nel senso di una nascente solidarietà unionale non solo fra Stati ma anche fra popoli nella misura in cui la responsabilità del finanziamento del bilancio comune è, sul piano dell'effettività, attribuita alle nuove risorse proprie. L'istituzione di un dovere tributario europeo, fondato sul principio di solidarietà, potrebbe pertanto rappresentare un motore dell'integrazione politica, rilanciando la coesione sociale come obiettivo centrale delle politiche pubbliche eurounitarie»⁴⁹.

Di conseguenza, al fine di dare impulso al processo di integrazione, l'istituzione di un tributo europeo che alimenti il bilancio unionale in attuazione del principio di solidarietà fra cittadini europei sarebbe di fatto funzionale alla dotazione all'UE di una maggior autonomia finanziaria⁵⁰.

Tuttavia, tale istituzione aprirebbe una serie di interrogativi in particolare legati alla compatibilità con i principi fondamentali dei singoli ordinamenti nazionali ed al rispetto di indici di ricchezza valutabili in termini di presupposto⁵¹.

In tale contesto emerge l'importanza dei tributi ambientali, i quali colpiscono il peso economico che grava sull'ambiente: le attività inquinanti, da un lato, producono un costo (valutabile finanziariamente) pari al depauperamento subito dalla collettività per rimuoverne o limitarne gli effetti dannosi; dall'altro, fanno conseguire al soggetto agente un arricchimento, un vantaggio individuale immediato ed economicamente valutabile, pari al valore delle risorse naturali in via di estinzione sottratte all'uso comune⁵².

⁴⁹ G. PETRILLO, *Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 12, 2 e ss. Per l'Autore «come si evince dal Rapporto Monti sulle risorse proprie (gennaio 2017), per creare vere e proprie imposte europee (e quindi per potersi ragionare concretamente in termini di autonomia finanziaria dell'Unione) è necessario che queste ultime siano decise dall'Unione sulla base delle proprie scelte di politica economica e confluiscono direttamente nel bilancio dell'Unione. Da tanto discende che un'imposta europea dovrebbe essere decisa e riscossa dall'Unione europea e la sua entità dovrebbe essere prevista dallo stesso legislatore dell'Unione. Facendo propri gli orientamenti dottrinali elaborati sul piano domestico, potrebbe, pertanto, operarsi una classificazione distinguendo fra tributi europei propri, istituiti e disciplinati direttamente dalla legislazione unionale i cui gettiti prodotti confluiscono al bilancio europeo, e tributi europei derivati ossia prelievi il cui gettito è parzialmente attribuito all'Unione europea e che sono oggetto di armonizzazione o ravvicinamento a livello europeo anche se la disciplina di dettaglio risulti poi prevista a livello nazionale. In definitiva per poter diventare delle imposte europee, le risorse proprie devono essere espressione di un potere fiscale europeo». Per approfondimenti, C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2020.

⁵⁰ Per approfondimenti, AA. VV., *European Solidarity Requires EU Taxes*, in *Tax Notes Int.*, 2020.

⁵¹ F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, in *Giur. comm.*, 2019, 6, 973 e ss.

⁵² S.A. PARENTE, *Strumenti di fiscalità ambientale e solidarietà intergenerazionale*, in *Quaderni Dip. Jonico*, 2020, 13, 256. Cfr. anche A.F. URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2020, 182 e ss., secondo cui i «tributi ambientali, anche minori, possono comunque concorrere a contrastare guasti ambientali o il consumo di risorse naturali scarse (petrolio, gas, altri prodotti energetici non rinnovabili, acqua, ecc.), e, assicurando comunque un gettito che può essere impiegato a fini ambientali proprio per rimuovere o attenuare i danni prodotti o per prevenirne altri. Come evidenziato in numerosi

Quanto esposto darebbe ulteriore impulso alla nozione di tutela dell'ambiente come bene comune: la relazione di strumentalità con i diritti fondamentali consente di giustificare la prospettiva dell'ambiente come oggetto di interessi collettivi di cui godono i membri della comunità in funzione del rapporto privilegiato che lega la persona alle specifiche risorse ambientali che la circondano⁵³.

Proprio il loro *status* di «beni a consumo non rivale, ma esauribile», ossia il loro regime di libero godimento collettivo letto insieme ai caratteri della «scarsità» e della non agevole riproducibilità che li contraddistinguono, impone l'individuazione di forme di *governance* a garanzia rinforzata⁵⁴.

Pertanto la strategia di gestione di beni per loro natura limitati e deperibili diventa di rilevanza centrale. Non è sufficiente operare nell'ambito di un rigido inquadramento pubblico/privato scelte obbligatoriamente dicotomiche, ma piuttosto la sfida è rappresentata dalla ricerca di percorsi innovativi orientati verso soluzioni cooperative che rispettino l'utilizzo del bene anche da parte degli altri beneficiari. In tal senso, la vera grande scoperta scientifica, rappresentata dall'affermazione di una gestione cooperativa dei *commons*, è senza dubbio più efficiente rispetto a quella statale o privata: di contro, se tali beni non sono gestiti dalla comunità di riferimento ma da privati o dallo Stato in favore di gruppi, si hanno sprechi, inefficienze e, soprattutto, non sostenibilità nel tempo⁵⁵.

Da quanto detto, discende conseguentemente la peculiarità della categoria dei beni in argomento, rappresentato dalla gestione partecipata, da regolamentare soprattutto ai fini della limitazione della facoltà di disposizione, della garanzia di accesso alla comunità e, non da ultimo, della tutela del bene a favore delle generazioni future.

In una visione così ampia, il rapporto tra politica e tassazione assume un ruolo centrale dovendo concorrere entrambe alla tutela ambientale quale bene comune. È proprio il riferimento al bene comune che dovrebbe ispirare il governo delle istituzioni e che diviene il senso e la giustificazione delle politiche ambientali e – all'interno di queste – della fiscalità ambientale, come strumento per la sua realizzazione sia attraverso prelievi ambientali disincentivanti o di scopo che attraverso ecoincentivi destinati a comportamenti ambientali virtuosi.

In conclusione, proprio l'assunzione dell'ambiente a valore fondante del sistema (in quanto strettamente connesso al bene comune e ai diritti fondamentali) nonché la finalità di attuare un modello in cui la tutela dell'ambiente si intersechi con la crescita economica e l'inclusione sociale evidenziano la necessità di superare il modello della c.d. fiscalità lineare, adottata da molti Stati europei per ragioni di gettito, in favore della fiscalità circolare, apprezzando la dimensione promozionale del fisco. La fiscalità ambientale, quindi, quale fulcro del nuovo sistema impositivo, può muoversi su due diversi versanti: uno «negativo» attraverso

documenti della Commissione europea (per tutti il libro bianco Delors), per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole all'ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli Stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione. Essa, infatti, consente, attraverso l'internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l'uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi per le aziende che producono senza sopportare costi per impedire l'inquinamento».

⁵³ Commissione Rodotà - per la modifica delle norme del codice civile in materia di beni pubblici, 14 giugno 2007 - Proposta di articolato, in *giustizia.it*. Il riferimento è al tentativo di riforma ad opera della Commissione sui beni pubblici, istituita presso il Ministero della giustizia il 21 giugno 2007 al fine di elaborare uno schema di legge delega che avrebbe dovuto comportare la modifica delle norme del codice civile in materia di beni pubblici. Nello specifico, la Commissione, superando la tassonomia codicistica fondata sulla distinzione tra demanio e patrimonio, e quindi su un criterio meramente formale, accoglie una prospettiva funzionale attenta alla natura delle utilità prodotte da tali beni: fondamentale nella proposta sarebbe stata l'individuazione dell'autonoma categoria dei beni comuni intesi quali «cose che esprimono utilità funzionali all'esercizio dei diritti fondamentali nonché al libero sviluppo della persona», potendo appartenere a persone giuridiche pubbliche o private.

⁵⁴ Per approfondimenti, L. DEL FEDERICO, *Ipotesi di onerosità per la fruizione dei beni comuni: il caso dei ticket d'accesso alle città d'arte*, in *Ragion Pratica*, 2022, 2. Sia inoltre consentito il rinvio a G. CHIRONI, *La tassazione dei beni comuni*, Bari, 2018.

⁵⁵ E. GRAZZINI, *Beni comuni e diritti di proprietà. Per una critica della concezione giuridica*, in *MicroMega*, 6 maggio 2012.

la tassazione della causa dello spreco o dell'inquinamento, l'altro «positivo» tramite la concessione di agevolazioni fiscali per incentivare l'innovazione di prodotto e di processo a favore dello sviluppo sostenibile⁵⁶.

⁵⁶ A.F. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 1849 e ss.