

Indicatori di circolarità delle imprese agroalimentari per un sistema agevolativo più stabile ed efficace^{1,2}

1. Premessa e delimitazione dell'indagine. - 2. Le iniziative fiscali a sostegno della riduzione dei rifiuti della filiera agroalimentare nell'ottica dell'economia circolare. - 3. Le iniziative fiscali a sostegno della riduzione dei rifiuti alimentari adottate dall'ordinamento italiano: la donazione delle eccedenze alimentari. - 4. Criticità della Legge Gadda, tra fiscalità ambientale, dubbi applicativi ed esigenze di armonizzazione. - 5. Agroalimentare ed economia circolare: le categorie giuridiche di riferimento nell'ordinamento vigente. - 6. Le peculiarità del comparto agricolo, tra dimensione evoluta dell'impresa agricola ed obsolescenza delle scelte impositive. - 7. Analisi e ripensamento delle *tax expenditures* agroalimentari tra transizione ecologica e solidarietà intergenerazionale. - 8. I sussidi fiscali dannosi. - 9. Profili di complessità ed instabilità del sistema promozionale nazionale della transizione ecologica delle imprese. - 10. Profili procedurali delle agevolazioni fiscali: pluralità di meccanismi di accesso. - 11. La spinta gentile verso la transizione ecologica: dagli ESG agli 'indicatori di circolarità' per una sistematizzazione e stabilizzazione degli incentivi fiscali secondo i paradigmi dell'economia circolare. - 12. Gli 'indicatori di circolarità produttiva' per una sistematizzazione e stabilizzazione degli incentivi fiscali secondo i paradigmi dell'economia circolare.

1. - Premessa e delimitazione dell'indagine. L'attenzione del legislatore alla transizione verde e, più in particolare, alla sostenibilità dei processi produttivi si sostanzia in una pluralità di istituti che connotano vari compatti dell'ordinamento giuridico e che, già ad una superficiale analisi, evidenziano i limiti di una stratificazione nel tempo di regole ispirate o condizionate dalle alternanti sensibilità ambientali, dalle istanze del sistema produttivo e, su tutto, da accordi internazionali ed istituzioni europee. L'insieme di tali fattori assegna all'economia circolare un ruolo centrale negli assetti contemporanei del diritto sebbene la natura eterogenea degli approcci e la pluralità di interessi coinvolti rendano difficile individuare lineamenti definiti del fenomeno, soprattutto se osservato nella sua dimensione giuridica. Del resto, a fronte di una costante e convinta considerazione di questi temi, che si proietta nell'identificazione di categorie giuridiche sempre più raffinate, emergenze di livello globale quali la pandemia, i conflitti bellici e i neosovranismi finiscono per indebolire un approccio strategico che costituisce il presupposto logico irrinunciabile all'affermazione del ruolo del diritto, nazionale e sovranazionale in questa epocale transizione. Anche lo sviluppo della conoscenza sollecita un continuo adattamento delle regole ai prodotti dell'innovazione tecnologica che richiedono, non di rado, profonde riorganizzazioni aziendali e nuove forme di collaborazione tra enti pubblici e privati che possono determinare un'improvvisa obsolescenza degli schemi giuridici.

Il diritto tributario, più di altre discipline, testimonia questo fermento ed il sottostante conflitto valoriale che si manifesta nell'incessante sperimentazione di strumenti di promozione o contrasto delle scelte imprenditoriali in funzione dei loro potenziali impatti sull'ambiente o della loro attitudine a promuovere la transizione verso modelli evoluti di economia circolare. Ne discendono una continua instabilità degli

¹ Il presente studio presenta i risultati della attività di ricerca svolta nell'ambito del progetto finanziato dall'Unione europea - *NextGenerationEU* - Piano Nazionale Resistenza e Resilienza (PNRR), Missione 4, Componente 2, Investimento 1.3, di cui all'Avviso N. 341 del 15 marzo 2022 del Ministero dell'Università e della Ricerca. Il progetto, identificato dal codice PE00000003, è stato ammesso a finanziamento con Decreto Direttoriale MUR n. 1550 dell'11 ottobre 2022 (CUP D93C22000890001) ed è intitolato «ON Foods - Research and innovation network on food and nutrition Sustainability, Safety and Security-Working ON Foods» - Spoke n. 2, dedicato al tema «Smart and circular food system and distribution to valorize food waste and smart and virtuous logistics».

² Il contributo nasce da una riflessione unitaria e condivisa tra gli Autori, con il coordinamento del Prof. Gianluca Selicato, che ha curato il quadro metodologico e l'architettura argomentativa dell'elaborato, redigendo altresì, in via diretta, i paragrafi 1 e 12. Fermo restando il comune concorso alla definizione dei c.d. indicatori di circolarità, la responsabilità redazionale dei singoli paragrafi è così ripartita: paragrafi 2, 3 e 4, dott.ssa Viviana Salerno; paragrafi 5 e 6, dott.ssa Emilia Bruno; paragrafo 7, dott. Luca Petruzzella; paragrafo 8, dott.ssa Paola Costanza Domenica De Pascalis; paragrafi 9 e 10 dott.ssa Lucrezia Valentina Caramia; paragrafo 11, dott. Nicolò Treglia.

incentivi e procedimenti di accesso e fruizione multiformi, oltre che una parcellizzazione dell'intervento pubblico che deprime l'efficacia e le ambizioni della fiscalità etica. A questa deriva prova adesso a porre un argine il d.lgs. 27 novembre 2025, n. 184, recante il «Codice degli incentivi», adottato in attuazione dell'articolo 3, commi 1 e 2, lettera *b*), della l. 27 ottobre 2023, n. 160. Tuttavia, le nuove regole non sembrano risolvere la frammentazione delle discipline speciali dei singoli regimi agevolativi, già per il sol fatto che tali disposizioni «*non si applicano agli incentivi fiscali che non prevedono lo svolgimento di attività istruttorie valutative, ivi compresi quelli rispetto ai quali le verifiche sono circoscritte al rispetto del limite di risorse stanziate, per i quali resta ferma l'applicazione della disciplina di settore*» (così l'art. 1 del d.lgs. 184/2025). Per di più, leggendo con maggiore attenzione le disposizioni del nuovo Codice, si avverte la sensazione che, anziché interferire con gli istituti preesistenti, esse forniscano piuttosto criteri ed indirizzi per le future scelte del legislatore. In questa prospettiva emergono spunti di un certo interesse, ma permangono intatte le perplessità sull'intervenuta stratificazione di un quadro di incentivi multilivello privi di un sufficiente livello di stabilità, chiarezza e capacità di incidere sulle scelte dei contribuenti.

La ricerca condotta in questo programma ha posto in particolare evidenza l'effetto disorientante degli eterogenei strumenti agevolativi succedutisi negli ultimi anni che rischia di vanificare lo sforzo di categorizzazione alla base dell'apprezzamento giuridico delle sempre più evolute forme di riutilizzo degli scarti di produzione. Sono altresì emerse le peculiarità del comparto agricolo che, in un quadro di crescente diversificazione delle attività dell'impresa agricola, è riuscito meglio di altri ad apprezzare i cambiamenti in atto ma che conserva un'impostazione di fondo (forfettizzazione del reddito) tendenzialmente antagonista rispetto alla valorizzazione in termini fiscali degli investimenti necessari ad arginare le conseguenze del cambiamento climatico e ad adottare processi più efficienti e sostenibili, suscettibili di ridurre al minimo i rifiuti e gli altri impatti ambientali. L'analisi aggiornata della *tax expenditures* ha poi consentito di misurare in termini economici il ruolo assolto dalla leva fiscale negli attuali assetti del comparto agroalimentare ma ha anche posto in evidenza talune irrazionalità che promanano dalla stratificazione di norme di cui s'è detto e che conducono alla configurazione e persistenza di sussidi ambientalmente dannosi. L'identificazione di un set di 'Indicatori di circolarità', siano essi rilevanti ai fini dell'accesso alle agevolazioni fiscali e finanziarie, ovvero funzionali alla mera graduazione dell'incentivo concedibile, costituisce una possibile risposta, *de iure condendo*, all'esigenza di maggiore stabilità, prevedibilità e pregnanza del sistema agevolativo ed ambisce a rimuovere i principali fattori di aleatorietà nella fruizione delle stesse. *De iure condendo*, l'effettiva implementazione di un adeguato set di indicatori consentirebbe, altresì, di adottare parametri e concetti uniformi nel processo di (opportuno) riordino e graduale armonizzazione delle misure di sostegno delle politiche aziendali volte alla riduzione degli sprechi e al riuso degli scarti di produzione, sia in agricoltura che nel più ampio e variegato comparto dell'industria alimentare. Prima di illustrare le ipotesi formulate e le possibili ricadute sul profilo sostanziale e su quello procedimentale del rapporto tributario, conviene ripercorrere brevemente gli approdi di ciascun approfondimento, muovendo dal sistema giuridico (e, in modo particolare da quello fiscale) di contrasto degli sprechi alimentari, ovvero da un complesso insieme di regole multilivello il cui valore strategico ai fini della presente ricerca è facilmente intuibile.

2. - Le iniziative fiscali a sostegno della riduzione dei rifiuti della filiera agroalimentare nell'ottica dell'economia circolare. Nell'ampio dibattito sulle sfide ambientali poste dalla transizione verso un'economia circolare, un aspetto di indubbio interesse è rappresentato dal ruolo della fiscalità nella riduzione dei rifiuti provenienti dalla filiera agroalimentare. L'attenzione rivolta al tema da parte delle agende politiche internazionali e nazionali si giustifica alla luce della doppia connotazione negativa (etica e ambientale) della creazione dei rifiuti nel settore alimentare e della loro mancata valorizzazione. Le istituzioni europee hanno sollecitato i legislatori fiscali nazionali a preferire regimi di tariffazione puntuale (*pay as you throw*) ed individuare incentivi fiscali per la donazione dei prodotti, in particolare quelli alimentari.

L'attenzione degli Stati membri sul tema si è principalmente rivolta alla gestione delle eccedenze alimentari, introducendo misure di carattere fiscale per sostenere la cessione gratuita agli indigenti di prodotti ancora commestibili, ma che, per ragioni logistiche o di mercato, non possono essere commercializzati e che, laddove non donati, sono destinati a divenire rifiuti. A ben vedere, il legislatore italiano ha dimostrato sensibilità verso il tema ben prima delle indicazioni provenienti dall'Europa, introducendo già dal 2016 la c.d. Legge Gadda, la quale ha introdotto disposizioni in tema di imposte sui redditi e in tema IVA al fine di rendere fiscalmente più conveniente la cessione a titolo gratuito di eccedenze alimentari rispetto alla loro distruzione (e conseguente trasformazione in rifiuto). Orbene, occorre preliminarmente delinare correttamente cosa si intenda con il termine «rifiuto», in particolar modo con riferimento alla nozione di «rifiuto alimentare». Infatti, dalla qualificazione di un determinato bene in termini di rifiuto discende una complessa disciplina normativa in ordine alla loro corretta gestione³. La nozione di rifiuto è mutuata dal diritto unionale e in particolare, dalla c.d. Direttiva madre sui rifiuti, in base alla quale è rifiuto qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfa o abbia l'intenzione o l'obbligo di disfarsi⁴. Nel corso del tempo, parallelamente al processo di emersione dell'importanza della tutela ambientale nelle politiche europee⁵, la normativa unionale ha puntato ad eliminare la potenziale confusione tra i vari aspetti della definizione di rifiuti, distinguendo espressamente tra i sottoprodotti, da un lato, i rifiuti che cessano di esser tali (c.d. *end of waste*), dall'altro. Con riferimento ai sottoprodotti, ai sensi della Direttiva madre sui rifiuti, essi sono le sostanze o gli oggetti derivanti da un processo di produzione il cui scopo primario non è la produzione di tali articoli⁶: tali sostanze e oggetti non sono considerati rifiuti quando possono essere utilizzati direttamente senza alcun ulteriore trattamento diverso dalla normale pratica industriale. La nozione di sottoprodotto è integrata se è certo che la sostanza o l'oggetto sarà ulteriormente utilizzata/o e l'ulteriore utilizzo è legale, ossia la sostanza o l'oggetto soddisfa, per l'utilizzo specifico, tutti i requisiti pertinenti riguardanti i prodotti e la protezione della salute e dell'ambiente e non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o la salute umana. A metà strada tra nozione di rifiuto e quella di sottoprodotto (che rifiuto non è mai stato) si pone l'intricata e irrisolta regolamentazione dell'*end of waste*, cioè delle condizioni in base alle quali un rifiuto può cessare di essere considerato tale e rientrare nel ciclo produttivo se sottoposti ad un'operazione di riciclaggio o di recupero di altro tipo⁷. I rifiuti che cessano di essere tali saranno, quindi, sottratti alla stringente normativa in tema di gestione dei rifiuti e saranno

³ Una completa e aggiornata disamina su tale complessa normativa è rinvenibile in M. BENOZZO, F. BRUNO, *Trattato di diritto dell'ambiente*, Milano, 2025, 321 e ss.

⁴ Cfr. art. 3, paragrafo 1, numero 1), direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti. Secondo costante giurisprudenza della Corte (cfr. da ultimo C-629/19), la qualifica di «rifiuto» deriva anzitutto dal comportamento del detentore e dal significato del termine «disfarsi» (sentenza del 4 luglio 2019, Tronex, C-624/17, EU:C:2019:564, punto 17 e giurisprudenza ivi citata). Per quanto riguarda l'espressione «disfarsi», da una giurisprudenza costante della Corte risulta altresì che tale espressione va interpretata alla luce dell'obiettivo della direttiva 2008/98 che, ai sensi del suo considerando 6, consiste nel ridurre al minimo le conseguenze negative della produzione e della gestione dei rifiuti per la salute umana e l'ambiente, nonché dell'articolo 191, paragrafo 2, TFUE, a tenore del quale la politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela ed è fondata, in particolare, sui principi della precauzione e dell'azione preventiva. Ne consegue che il termine «disfarsi» e dunque la nozione di «rifiuto», ai sensi dell'articolo 3, punto 1, della direttiva 2008/98, non possono essere interpretati in modo restrittivo (sentenza del 4 luglio 2019, Tronex, C-624/17, EU:C:2019:564, punto 18 e giurisprudenza ivi citata). Dalle disposizioni di detta direttiva risulta inoltre che il termine «disfarsi» comprende, al contempo, il «recupero» e lo «smaltimento» di una sostanza o di un oggetto ai sensi dell'articolo 3, punti 15 e 19, di tale direttiva (sentenza del 4 luglio 2019, Tronex, C-624/17, EU:C:2019:564, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

⁵ Sul punto, cfr. M. ONIDA, *Il diritto ambientale dell'UE nel tempo, tra agenda europea e politiche nazionali*, in *Federalismi*, 2020, 7, 92.

⁶ Cfr. art. 5, direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, recepito nell'art. 184 bis, d.lgs. 152/2006.

⁷ Cfr. art. 6, direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, recepito nell'art. 184 ter, d.lgs. 152/2006.

considerati prodotti a tutti gli effetti, al fine di essere commercializzati come nuove materie prime, evitando così il ricorso alle materie prime vergini. Nonostante sia evidentemente un punto cardine per la piena realizzazione dell'economia circolare, i criteri in base ai quali un rifiuto possa cessare di essere tale sono ancora oggetto di una legislazione frammentaria e, nel caso di lacuna normativa, sussiste la necessità di una richiesta di autorizzazione caso per caso, circostanza che priva lo strumento dell'*end of waste* delle proprie potenzialità positive in termini di economia circolare. Per quanto attiene più specificamente all'oggetto della presente disamina, la nozione di rifiuto alimentare è stata introdotta solo in tempi relativamente recenti e trova la sua fonte nella normativa unionale: infatti, la già citata direttiva 30 maggio 2018, n. 2018/851/UE ha modificato l'articolo 3 della Direttiva madre sui rifiuti, mediante l'aggiunta del punto 4 *bis* rubricato, per l'appunto, «rifiuti alimentari», individuandoli in tutti gli alimenti che «sono diventati rifiuti». Gli alimenti in questione trovano la loro definizione nell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 178/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio⁸, e dal combinato disposto di tali norme deriva che per rifiuto alimentare si intende qualsiasi sostanza o prodotto destinato all'alimentazione umana, che è diventato un rifiuto poiché colui che lo detiene se ne è disfatto, ha intenzione di disfarsene o ha l'obbligo di disfarsene⁹. La direttiva del 2018 ha altresì imposto agli Stati membri di conseguire un obiettivo di riduzione dei rifiuti alimentari a livello di Unione del 30% entro il 2025 e del 50% entro il 2030. Al fine di misurare correttamente tali progressi e agevolare lo scambio di buone pratiche, l'Unione europea ha ritenuto opportuno stabilire una metodologia comune per la suddetta misurazione su base annuale¹⁰. Dunque, nel contesto di una strategia mirata di prevenzione dei rifiuti alimentari, l'Unione europea ha inteso garantire agli Stati membri di poter contare su un metodo armonizzato, per assicurare un monitoraggio uniforme dei flussi di materiali nella filiera alimentare. È evidente, dunque, l'impegno dell'Unione europea nella formulazione di definizioni armonizzate del fenomeno e nell'implementazione di meccanismi di monitoraggio dei risultati che testimonia una attenzione istituzionale costante e strutturata nei confronti della tematica. Ciò conferma non solo la rilevanza del problema nell'agenda politica unionale, ma evidenzia altresì l'opportunità di una trattazione multidisciplinare, in cui le possibilità offerte dalla normativa fiscale risultano propedeutiche alle numerose iniziative già intraprese.

3. - Le iniziative fiscali a sostegno della riduzione dei rifiuti alimentari adottate dall'ordinamento italiano: la donazione delle eccedenze alimentari. Come sin qui evidenziato, in ambito europeo l'obiettivo di riduzione dei rifiuti alimentari è un tema oggetto di particolare attenzione e l'utilizzo della leva fiscale a tal fine è sempre stato sollecitato dall'Unione europea. Come indicato in premessa, l'allegato V *bis* della

⁸ In base al quale: «ai fini del presente regolamento si intende per alimento (o “prodotto alimentare”, o “derrata alimentare”) qualsiasi sostanza o prodotto trasformato, parzialmente trasformato o non trasformato, destinato ad essere ingerito, o di cui si prevede ragionevolmente che possa essere ingerito, da esseri umani. Sono comprese le bevande, le gomme da masticare e qualsiasi sostanza, compresa l’acqua, intenzionalmente incorporata negli alimenti nel corso della loro produzione, preparazione o trattamento. Esso include l’acqua nei punti in cui i valori devono essere rispettati come stabilito all’articolo 6 della direttiva 98/83/CE e fatti salvi i requisiti delle direttive 80/778/CEE e 98/83/CE. Non sono compresi: a) i mangimi; b) gli animali vivi, a meno che siano preparati per l’immissione sul mercato ai fini del consumo umano; c) i vegetali prima della raccolta; d) i medicinali ai sensi delle direttive del Consiglio 65/65/CEE e 92/73/CEE; e) i cosmetici ai sensi della direttiva 76/768/CEE del Consiglio; f) il tabacco e i prodotti del tabacco ai sensi della direttiva 89/622/CEE del Consiglio; g) le sostanze stupefacenti o psicotrope ai sensi della convenzione unica delle Nazioni Unite sugli stupefacenti del 1961 e della convenzione delle Nazioni Unite sulle sostanze psicotrope del 1971; h) residui e contaminanti; i) i dispositivi medici ai sensi del regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio».

⁹ Nel nostro ordinamento, il d. lgs. n. 116/2020 ha recepito la direttiva 2018/851/UE, innovando la parte IV del TUA (Testo unico ambientale, d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152): in particolare, l'art. 183 prevede la medesima definizione di rifiuti alimentari introdotta dalla direttiva 2018/851/UE.

¹⁰ Decisione delegata (UE) 2019/1597 della Commissione del 3 maggio 2019 che integra la direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda una metodologia comune e requisiti minimi di qualità per la misurazione uniforme dei livelli di rifiuti alimentari.

direttiva 2018/851, tra gli esempi di strumenti economici e altre misure per incentivare l'applicazione della gerarchia dei rifiuti, ha annoverato l'introduzione da parte degli Stati membri di incentivi fiscali per la donazione di prodotti, in particolare quelli alimentari. La via indicata dall'Unione europea è dunque la strategica gestione degli *stock* di prodotti esclusi dal circuito commerciale, ma ancora idonei al consumo, tramite la loro cessione gratuita, al fine di garantire una seconda vita e prevenire la creazione dei rifiuti. A ben vedere, si può far risalire nel tempo l'interesse delle istituzioni europee (in particolare della Commissione) nei confronti della fiscalità delle donazioni di alimenti, al fine di valutare la risposta più adeguata adottata dagli Stati Membri. È del 2017 la Comunicazione della Commissione contenente gli *Orientamenti dell'UE sulle donazioni alimentari*¹¹. Essa ha ad oggetto una serie di questioni regolatorie, volte a bilanciare l'esigenza di implementare le donazioni con la necessità di salvaguardare le norme in materia di sicurezza ed igiene alimentare. È però prestata particolare attenzione al profilo fiscale. Il documento rileva innanzitutto perché la Commissione ammette espressamente che l'imposta sul valore aggiunto può avere implicazioni per la cessione delle eccedenze alimentari. Gli orientamenti, infatti, sottolineano come l'IVA sugli alimenti donati sia dovuta, ai sensi degli articoli 16 e 74 della direttiva 2006/112 (in seguito: Direttiva IVA), in base ai quali i trasferimenti a titolo gratuito dei beni sono assimilati alle cessioni di beni a titolo oneroso quando tali beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA. Inoltre, la Commissione sottolinea che, dal punto di vista delle imposte dirette, gli incentivi fiscali per le imprese in vigore in alcuni Stati membri si sono dimostrati efficaci nell'incoraggiare l'industria a donare le eccedenze alimentari. La Commissione ha rivolto un monito agli Stati membri, chiarendo che le barriere fiscali non dovrebbero impedire la donazione di cibo a banche alimentari e altre organizzazioni caritatevoli. In siffatto contesto, il legislatore italiano ha anticipato le sollecitazioni provenienti dall'Unione europea, dimostrando un approccio proattivo sul punto, con l'introduzione della l. 19 agosto 2016, n. 166, (in prossieguo: Legge Gadda o legge antisprechi), come modificata da l. 27 dicembre 2017, n. 205 (in seguito: Legge di Bilancio 2018), che ha sistematizzato la disciplina regolamentare e fiscale delle donazioni delle eccedenze alimentari (e non solo) agli indigenti¹². La Legge Gadda ha inteso, sin dalla sua introduzione, incentivare il recupero e la donazione delle eccedenze alimentari e farmaceutiche, attraverso la semplificazione burocratica per gli enti donatori e il riconoscimento del valore sociale delle eccedenze, con l'obiettivo di ridurre gli sprechi, sostenere le fasce vulnerabili della popolazione, anche al fine di favorire pratiche sostenibili lungo la filiera agroalimentare. Particolarmente rilevanti risultano le disposizioni dettate in tema di fiscalità. Ai fini delle imposte dirette, l'articolo 16, comma 2, stabilisce, che i beni donati non rappresentino ricavi, in quanto non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85, comma 2 TUIR, senza incidere sulla deduzione dei costi inerenti ai beni donati. Dal punto di vista delle imposte indirette, la Legge Gadda ha il gran merito di aver eliminato il potenziale ostacolo alla donazione derivante dalla disciplina IVA astrattamente applicabile alle cessioni gratuite. Tali cessioni gratuite¹³, effettuate a fini caritatevoli, rientrerebbero nella elencazione delle operazioni esenti¹⁴. L'evidente problema derivante dalla qualificazione di tali cessioni in termini di operazioni esenti consiste nella scarsa vantaggiosità per il soggetto passivo IVA che le realizza, a fronte della indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti inerenti¹⁵. L'art. 16, comma 1, della Legge Gadda prevede che per le cessioni

¹¹ COM (2017/C 361/01).

¹² A ben vedere, la sensibilità nei confronti della tematica risale alla c.d. legge del buon samaritano (l. 25 giugno 2003, n. 155), recante la disciplina della distribuzione dei prodotti alimentari a fini di solidarietà sociale: la normativa ha consentito alle Onlus di recuperare cibo per consegnarlo alle persone indigenti, equiparandole ad un consumatore finale ed esentandole, in tal modo, dall'osservanza delle norme sulla sicurezza dei prodotti alimentari.

¹³ Art. 2, n. 4, d.p.r. 633/1972.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 10, numero 12, d.p.r. 633/1972.

¹⁵ Così, ex multis, G. FALSITA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2021, 958 e ss. Sulle operazioni esenti IVA, cfr. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, 49 e ss.; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 368 e ss.; P. ACCORDINO, *Operazioni esenti*

gratuite rientranti nell'ambito oggettivo e soggettivo della legge non operi la presunzione di cessione prevista dall'articolo 1 del d.p.r. 10 novembre 1997, n. 441¹⁶ per i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovino nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni. Ai fini IVA, ciò consente di equiparare la cessione gratuita dei beni in questione alla loro distruzione, e dunque, la loro cessione gratuita non è soggetta a IVA, ma ne consegue che il donante conserva il diritto alla detrazione dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto o dell'importazione delle merci o delle materie prime per i quali è stata cambiata la destinazione. La *ratio* della equiparazione consiste nella circostanza per la quale, i beni oggetto della Legge Gadda presentano caratteristiche tali che, se non fossero donati, sarebbero destinati ad essere distrutti o a costituire rifiuti. Parallelamente alla disciplina tributaria sostanziale, la Legge Gadda ha altresì introdotto una serie di semplificazioni burocratiche, stabilendo che le donazioni oggetto della legge (cessioni a titolo gratuito) non richiedono la forma scritta per la loro validità, non dovendosi applicare la normativa in materia di donazioni prevista dal codice civile. La prova della cessione avviene mediante l'emissione di un documento di trasporto: il donante trasmette telematicamente agli uffici dell'Amministrazione finanziaria una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate, solo se il loro valore sia superiore a 15.000 euro. È possibile notare che le disposizioni fiscali previste dalla Legge Gadda in materia di imposte dirette ed indirette sono sostanzialmente mutuate dalle analoghe disposizioni agevolative contenute dai commi 2 e 3 dell'articolo 13 del d.lgs. 13 dicembre 1997, n. 460¹⁷, in materia di erogazioni liberali degli enti non commerciali e delle Onlus. La legge antisprechi ha avuto il merito di ampliarne l'ambito soggettivo e oggettivo¹⁸. Infatti, sono chiaramente definiti i donatari, i soggetti cui è possibile effettuare cessioni gratuite che godano delle agevolazioni previste. Sono soggetti donatari [art. 2, lett. b)] enti pubblici, nonché enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche, che realizzano attività di interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale e di mutualità, compresi (in base ad una modifica legislativa intervenuta poco dopo l'entrata in vigore della legge) gli enti del Terzo settore di cui al d.lgs. n. 117/2017. Particolarmente interessante risulta altresì la definizione degli «operatori del settore alimentare» che possono effettuare le donazioni, individuati in tutti i soggetti della filiera agroalimentare (produzione, confezionamento, trasformazione, distribuzione e somministrazione degli alimenti). L'ambito oggettivo della Legge Gadda (e di conseguenza delle disposizioni fiscali ivi previste) è stato nel tempo oggetto di un progressivo ampliamento¹⁹. La Legge di Bilancio 2018 ha introdotto tra i prodotti donabili i medicinali²⁰, gli articoli di medicazione²¹, nonché prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, dei prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, degli integratori alimentari, dei biocidi, dei presidi medico chirurgici, dei prodotti di cartoleria e di cancelleria, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari. Inoltre, è stata introdotta la possibilità di individuare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze altri beni ammissibili al beneficio, laddove si tratti di beni non più commercializzati o non idonei

Iva tra interpretazione restrittiva ed evolutiva, in *Dir. prat. trib. Int.*, 2021, 6, 2552; P. CENTORE (a cura di), *Codice Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2015, pp. 445 e ss.; A. PORTALE, R. PORTALE, *Iva*, Milano, 2023, 453 e ss.

¹⁶ Si tratta del regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto.

¹⁷ Articolo ora abrogato in base alle modifiche intervenute con la Legge di Bilancio 2018, cfr. art. 18 *bis*, Legge Gadda.

¹⁸ Inoltre, Come notato da M. ALLENA, *Circular economy and sustainability among former foodstuff*, in A.F. URICCHIO - G. SELICATO (a cura di), *Circular economy and environmental taxation*, Bari, 2020, 76, con espresso riferimento all'agevolazione in tema di fiscalità diretta, rispetto a quanto previsto dall'abrogato art. 13, comma 3, d.lgs. 460/1997, non opera più il limite che consentiva la disapplicazione dell'art. 85, comma 2 TUIR solo per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato.

¹⁹ Cfr. art. 6 Legge Gadda, che consente la donazione dei prodotti alimentari idonei al consumo umano o animale oggetto di confisca.

²⁰ Cfr. articolo 2, comma 1, lettera g *bis*), Legge Gadda, con conseguente individuazione dei soggetti donatori [articolo 2, comma 1, lettera g *ter*].

²¹ Cfr. articolo 2, comma 1, lettera g *quater*, Legge Gadda.

alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari²². Il catalogo dei prodotti donabili è stato nuovamente ampliato nel febbraio e nel maggio 2020, introducendo libri e relativi supporti integrativi, prodotti tessili e di abbigliamento, mobili e complementi di arredo, giocattoli, materiali per l'edilizia inclusi i materiali per la pavimentazione, elettrodomestici ad uso civile ed industriale, nonché televisori, personal computer, *tablet*, *e-reader* e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico: anche per tali prodotti è previsto il requisito del non essere più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari²³. Conclude il novero delle disposizioni fiscali introdotte a sostegno della riduzione dei rifiuti alimentari l'articolo 17 della legge antisprechi: esso introduce, nella l. 21 dicembre 2013, n. 147, recante la disciplina della tassa rifiuti, la possibilità per il Comune di applicare una riduzione tariffaria proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni donati dalle utenze non domestiche relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere.

4. - Criticità della Legge Gadda, tra fiscalità ambientale, dubbi applicativi ed esigenze di armonizzazione. È stato più volte sostenuto che la Legge Gadda ben può essere ricondotta nell'alveo della fiscalità ambientale²⁴. Al riguardo si riassumono solo alcuni degli approfondimenti condotti nel corso del progetto *OnFoods: in primis*, quello che muove dalla sensazione che la fiscalità ambientale, rispondente al principio del chi inquina paga, sia stata nel tempo ricondotta a modelli vagamente risarcitorii²⁵, causati soprattutto dalla valorizzazione delle esigenze di gettito dei tributi ambientali; in secondo luogo, la tendenza ad affiancare ai tributi ambientali in senso stretto norme agevolative – o, viceversa, di inasprimenti – che assegnino una finalità «ambientale» a tributi che non possono definirsi in senso stretto ambientali, ma che ben possono prestarsi allo scopo²⁶. In estrema sintesi, la ricerca ha posto in evidenza la necessità di un significativo cambio di rotta, in cui potenzialmente ogni aspetto della fiscalità può promuovere la transizione ecologica²⁷, valorizzando principi ulteriori accanto al tradizionale *chi inquina paga*, elaborato dalla teoria economica in un momento in cui era pressoché incondizionata la fiducia verso la crescita e di una natura generosa ed inesauribile²⁸. In termini sostanzialmente simili, è stato già sollecitato il tentativo di operare *un superamento dell'ormai troppo evanescente principio chi inquina paghi a favore di un più evoluto principio – non necessariamente sostitutivo del primo – del chi valorizza benefici*²⁹. Siffatta ipotesi emerge nell'ambito di riflessioni volte ad individuare la chiave che consentirebbe di superare le differenti sensibilità dimostrate dai Paesi membri in tema di fiscalità ambientale³⁰. L'uso ragionevole della diversa declinazione del principio chi inquina paga risulta, dunque, giustificata dall'esigenza di premiare i

²² Come emerge dal combinato disposto degli artt. 2, comma 1, lett. g (*quinquies*) e 16, comma 1, lett. e), Legge Gadda.

²³ Cfr. articolo 16, comma 1, le lettere *d bis* e *d ter*), Legge Gadda.

²⁴ Cfr. M.P. NASTRI, *La riduzione degli sprechi alimentari nella transizione verso l'economia circolare*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2019, 4, 1019; M. ALLENA, op. cit., 65; A. ZUCCARELLO, *Food donation and tax on waste: a way to encourage circular economy and to prevent pollution*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 16 luglio 2024.

²⁵ Così A.F. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, in part. 1858.

²⁶ M. BASILAVECCHIA, *La tutela ambientale: profili tributari*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2019, 4, 759, nonché A. COMELLI, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 60.

²⁷ Il riferimento non può che essere a A.F. URICCHIO, op. ult. Cit., 1849; ID, *La costruzione della società ecologica: il Green New Deal e la fiscalità circolare*, op. cit., 149.

²⁸ M. MELI, *Oltre il principio chi inquina paga: verso un'economia circolare*, in *Riv. Crit. Dir. priv.*, 2017, 1, 66.

²⁹ Così G. SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, 85 e ss., nonché in *Prospettive della fiscalità ambientale in ambito UE: Un'analisi comparata*, in A.F. URICCHIO - M. AULENTÀ - G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del Fisco*, Bari, 2015, 333 e 334.

³⁰ In tal senso, l'esperienza comparata può venire in supporto. Cfr. A. PERRONE, *Fiscalità ambientale per l'Europa. I profili*

comportamenti³¹ ecocompatibili, sensibilizzando il contribuente ed incentivandolo al compimento spontaneo di condotte ambientali virtuose prima che una qualsiasi esternalità negativa venga prodotta. Non è possibile non notare che l'ottica del «chi valorizza benefici», che meglio si adatta alla nuova necessaria declinazione in senso circolare della fiscalità, si pone in linea con le tecniche di incoraggiamento tipiche della declinazione in senso funzionale e promozionale del diritto³². Del resto, la via è stata indicata da tempo da sapiente dottrina: recuperare le cc.dd. tecniche di incoraggiamento, consistenti nel promuovere comportamenti voluti (anziché reprimere comportamenti non voluti) tramite l'espedito della c.d. «sanzione positiva», l'assegnazione di un premio ad un comportamento super conforme o di un'esenzione fiscale³³, seppur il riferimento è da intendersi in maniera atecnica. In tale contesto, il sistema delle disposizioni fiscali introdotte dalla Legge Gadda a favore della riduzione dei rifiuti alimentari senza dubbio può definirsi a sostegno dell'economia circolare e vanta il merito di aver tentato di razionalizzare la disciplina IVA in materia di donazioni delle eccedenze³⁴. Permangono, tuttavia, alcune perplessità in ordine alla sua concreta applicazione. L'ampliamento del suo ambito oggettivo di applicazione, infatti, è frutto di interventi legislativi non adeguatamente coordinati. Come infatti indicato in premessa, la Legge Gadda nasce principalmente con riferimento alle donazioni di eccedenze alimentari, definite con una nozione piuttosto ampia che tende a ricomprendere qualsiasi alimento che, fermo restando il mantenimento dei requisiti di igiene e sicurezza del prodotto, per varie ragioni è destinato ad essere smaltito in assenza di donazione. Più sfumate e foriere di dubbi appaiono le locuzioni «non più commercializzati» e «non idonei alla commercializzazione» che la legge utilizza in relazioni ad altri beni. Se è facilmente intuibile l'inidoneità alla commercializzazione a causa di imperfezioni, alterazioni, danni o vizi (purché sia salva l'utilizzabilità del bene), meno intuitivo è il riferimento ad «altri motivi similari». La prassi non è riuscita a stabilire il modo chiaro le ragioni in base alle quali, ad esempio, possano o meno rientrare nel perimetro applicativo della Legge Gadda le donazioni aventi ad oggetto prodotti non commercializzati per libera decisione aziendale, basata su ragioni di *marketing* contingenti e strategiche, senza alcun riferimento alle

di armonizzazione riscontrabili nella tassazione a livello nazionale, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, op. cit., 58 e 59: l'A. sottolinea che quasi tutti gli Stati membri, nell'ambito della ricerca condotta, hanno dichiarato che la loro legislazione si sia conformata al principio «chi inquina paga», con la relativa eccezione di Germania (in cui il principio è parte del principio di causalità, a sua volta soltanto uno dei principi cardine in materia) e Finlandia.

³¹A tale proposito, non è possibile non notare la suggestione proveniente dall'ambito dell'economia comportamentale, le cui basi si rinvengono nel premio Nobel per l'economia nel 2017 Richard Thaler. Sul punto cfr. R. H. THALER, *Misbehaving. The making of behavioral economics*, 2015. In tale ambito, è stata elaborata la teoria dei *nudge*, secondo la quale, in estrema sintesi, i comportamenti desiderabili, positivi e virtuosi risultano maggiormente incoraggiati non dalla paura di evitare multe e sanzioni, ma da condizionamenti positivi, che potremmo definire pungoli (*nudge*, appunto), che rendono più facile comportarsi «bene», nel senso voluto cioè dai decisorи politici. La teoria è ricondotta a R.H. THALER - C. R. SUNSTEIN, *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*, Londra, 2008.

³²Cfr. A.F. URICCHIO - M. AULENTA - G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, op. cit., 2015.

³³Cfr. N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, 29.

³⁴La legge Gadda è stata ricondotta, attraverso un inquadramento dogmatico e sistematico, nel novero delle «agevolazioni fiscali» da M. P. NASTRI, *La riduzione degli sprechi alimentari nella transizione verso l'economia circolare*, in *Dir. prat. trib. Int.*, 2019, 4, in particolare a 1020.

Numeri 6 - 2025

specifiche condizioni e caratteristiche dei prodotti³⁵ ³⁶. Non è agevole intuire, inoltre, se per analogia, tale preclusione debba operare o meno anche per le eccedenze alimentari, nonostante la loro definizione ricomprende, a titolo esemplificativo, le ipotesi di prodotti alimentari invenduti per carenza di domanda o a causa di errori nella programmazione della produzione. Tali perplessità applicative, che derivano certamente dagli sforzi della prassi di evitare indebite applicazioni della normativa in chiave elusiva, potrebbero scoraggiare il ricorso alle donazioni delle eccedenze, rendendo fiscalmente preferibile l'opzione meno desiderabile dal punto di vista ambientale e cioè la distruzione dei beni, vanificando l'intervento legislativo. Infatti, non è possibile non notare che la disciplina IVA approntata dalla Legge Gadda sulle cessioni delle eccedenze ha eliminato un vero e proprio ostacolo normativo, creando una ipotesi di operazione imponibile con diritto alla detrazione che rende la cessione fiscalmente neutrale per i soggetti passivi. L'ordinamento italiano ha dunque, negli spazi di manovra lasciati dalla Direttiva IVA, piegato la disciplina esistente per una finalità ambientale, nell'ambito di un'imposta quale quella sui consumi che non può definirsi tipicamente ambientale. Tuttavia, si è lasciato invariato il d.p.r. 633/1972, mentre una modifica della disciplina IVA di riferimento, avrebbe forse garantito un approccio maggiormente sistematico. Del resto, come già indicato in precedenza, i recenti sviluppi in tema di fiscalità ambientale inducono a riflettere sull'ipotesi di orientare tutto il sistema fiscale verso la transizione ecologica, e quindi anche l'IVA potrebbe astrattamente perseguire finalità ambientali, soprattutto tramite, ad esempio, una coerente modulazione delle aliquote³⁷. In questa direzione si è, infatti, mosso il legislatore europeo con la direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022, recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto: scopo della direttiva è garantire agli Stati Membri maggiore flessibilità nella modulazione delle aliquote IVA, al fine di allineare la disciplina dell'imposta sui consumi alle politiche europee, tra cui il *Green Deal*³⁸. La direttiva del 2022

³⁵ Agenzia delle Entrate, 22 giugno 2021, Risposta n. 8 (Consulenza giuridica; IVA; Legge antispreco; Cessione gratuita di beni non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione). Perplessità applicative era già sorta in precedenza: cfr. Agenzia delle Entrate, 18 luglio 2019, Risposta n. 274 [Interpello art. 11, comma 1, lettera *a*], l. 27 luglio 2000, n. 212; Cessione gratuita di beni a fini di solidarietà sociale; articolo 16 della l. 19 agosto 2016, n. 166, c.d. «*legge anti spreco*», in riferimento all'ipotesi specifica di cessione gratuita da parte di un'impresa esercente l'attività il commercio all'ingrosso di calzature e accessori ad una Onlus di scarpe ritenute non più commercializzabili o comunque non più vendibili in quanto fuori moda, oppure con piccoli difetti. L'Agenzia ha motivato il suo parere con la mancata attuazione da parte del MEF di qualsiasi decreto (sottolineandone peraltro la natura facoltativa), e ritenendo non applicabile la Legge Gadda al caso concreto. Si precisa che la versione della legge applicabile *ratione temporis* non prevedeva ancora l'ipotesi «prodotti tessili e di abbigliamento», alla quale avrebbe potuto forse ricondursi, pur con qualche forzatura, la cessione di scarpe.

³⁶ Occorre infine segnalare che sussiste un possibile margine di sovrapposizione tra la disciplina fiscale di favore disciplinata dalla Legge Gadda e il regime di deduzione per le erogazioni liberali, anche in natura, effettuate a favore degli enti del Terzo settore di natura non commerciale. Il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 28 novembre 2019 ha chiarito il relativo ambito, stabilendo i criteri per la quantificazione della donazione in natura, e la relativa documentazione necessaria. L'erogazione liberale in natura deve risultare da atto scritto, recante la descrizione analitica dei beni donati e l'indicazione dei relativi valori, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si tratta, come è facile intuire, di regimi differenti, aventi un ambito soggettivo diverso: l'agevolazione prevista dal codice del terzo settore, in materia di imposte dirette, si riferisce esclusivamente alle donazioni a favore degli enti del terzo settore non commerciali; il novero dei soggetti donatari ai sensi dell'art. 1, lettera *b*) della Legge Gadda è, invece, più ampio.

³⁷Così A. COMELLI, *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2023, 6, in particolare, 2266 e ss. A ben vedere, la rimodulazione delle aliquote IVA a fini di tutela ambientale è da tempo sostenuta in dottrina: A.F. URICCHIO, *La funzione della fiscalità per promuovere comportamenti eco-efficienti in materia di rifiuti solidi urbani*, in *Riv. Trib. Loc.*, 2011, 4, 368. Per la tesi contraria all'utilizzo delle aliquote IVA in chiave ambientale, cfr. S. GRINGER, *The EU VAT Rate Reform 2022 from an Environmental Policy Perspective*, in *EC Tax Review*, 2023, 1, 16, che sottolinea come, su base empirica, le esperienze pregresse di revisione delle aliquote IVA non hanno necessariamente influito sulle scelte dei consumatori.

³⁸Cfr. 'considerando' 4 della direttiva del 2022: gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di contribuire a un'economia verde e climaticamente neutra applicando aliquote ridotte alle cessioni e prestazioni rispettose dell'ambiente e preparando, nel contempo, l'eliminazione graduale dell'attuale trattamento preferenziale previsto per le cessioni e prestazioni dannose per

nulla prevede, come ovvio, sulle donazioni delle eccedenze, ma occorre sottolineare che nel citato orientamento del 2017 la Commissione, in linea con quanto anche sostenuto in precedenza dal Comitato IVA³⁹, ha sottolineato come gli Stati membri siano in grado di adattare le norme IVA applicabili alle cessioni a titolo gratuito, facilitando la donazione delle eccedenze alimentari a fini caritativi⁴⁰. E in effetti molti Stati membri hanno disciplinato la materia al fine di superare l'ostacolo rappresentato dalla normativa IVA⁴¹. Le soluzioni adottate variano notevolmente tra gli ordinamenti europei: in alcuni casi, l'IVA è dovuta, ma il valore dei beni donati è considerato prossimo allo zero; in altri casi, l'aliquota stessa è pari allo zero, mantenendo salvo il diritto di detrazione. Ogni Stato Membro, similmente a quanto previsto nell'ordinamento italiano, ha stabilito regole precise per concedere il trattamento IVA preferenziale alle donazioni, anche al fine di evitare un utilizzo in chiave elusiva della normativa di favore. Ciò rende il quadro regolatorio particolarmente complesso, rendendo auspicabile una soluzione maggiormente armonizzata. Volendo condurre il ragionamento alle sue conclusioni, va ribadito che un rifiuto alimentare può rappresentare una esternalità negativa, una risorsa naturale mal gestita, con impatti etici, economici ed ambientali. Perdite e sprechi alimentari richiedono un approccio sistematico, che preveda misure a sostegno della prevenzione strutturale dei rifiuti alimentari, tra cui la promozione delle filiere corte, i green public procurement (acquisti pubblici verdi), lo sviluppo di politiche alimentari locali e le azioni di educazione e sensibilizzazione dei cittadini rispetto al valore del cibo e alle modalità di consumo sostenibile⁴². Senza dubbio, la riduzione dei rifiuti alimentari presuppone una valutazione del fenomeno lungo tutta la filiera agroalimentare. A monte della filiera, le eccedenze alimentari derivano da una serie di fattori strutturali: influenza dei cicli stagionali e delle condizioni metereologiche e dell'alta deperibilità dei prodotti. Si assiste spesso, inoltre, alla distruzione dei beni (mancata raccolta o mancata immissione dei prodotti nel circuito della vendita all'ingrosso) a causa dei bassi margini di guadagno del settore, con conseguente incremento delle percentuali di perdite alimentari. In tale fase della filiera, fortemente influenzata da logiche di mercato, l'Unione europea sta incentrando maggiormente il dibattito intorno a strumenti regolatori e non fiscali, quali gli accordi di sostenibilità nel settore agricolo, accanto al già consolidato strumento delle cc.dd. O.P. (Organizzazione di Produttori)⁴³, che accorpano le imprese agricole operanti nell'ambito produttivo ortofrutta con funzione non solo di generica rappresentanza e tutela degli associati, ma anche di pianificazione e commercializzazione della produzione, di promozione della qualità dei prodotti e di rafforzamento della posizione dei produttori rispetto agli acquirenti⁴⁴. Le O.P. attuano il sistema dei ritiri dal mercato grazie ai finanziamenti previsti dalla normativa europea: le eccedenze ritirate per motivi di mercato possono essere così recuperate e reindirizzate ad altri usi. Nella grande distribuzione, lo spreco alimentare è tristemente fisiologico: in un modello economico come quello attuale, improntato all'idea che abbondanza è sinonimo di prosperità, lo sforzo spasmodico di garantire una grande disponibilità e varietà

l'ambiente.

³⁹ Guidelines Resulting From The 97^b Meeting Of 7 September 2012, Document C - Taxud.C.1(2012)1701663.

⁴⁰ Il Comitato IVA ha sottolineato che l'imposizione possa essere bassa o prossima allo zero se la donazione ha luogo in prossimità della data che segue la dicitura «da consumarsi preferibilmente entro», oppure se i prodotti non sono idonei alla vendita (*not fit for sale*). Pertanto, ogniqualvolta l'IVA da versare sui prodotti alimentari donati è bassa o prossima a zero, questi ultimi sono trattati ai fini IVA al pari dei prodotti alimentari scartati.

⁴¹ Una panoramica delle principali soluzioni fornite da alcuni Stati membri si rinvie in B. GRYZIAK, *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT - Review and Analysis*, in *International VAT Monitor*, 2022 (Volume 33), 1, 18 e ss. E nel report predisposto da SEFE, *Food donation in the EU: state of art, barriers and perspectives*, Brussels, 29 novembre 2023.

⁴² Le possibili iniziative a sostegno della prevenzione strutturale e non strutturale dei rifiuti alimentari sono approfondite da ISPRA, nel rapporto G. VULCANO - L. CICCARESE, 2018, *Spreco alimentare: un approccio sistematico per la prevenzione e la riduzione strutturale*, 168 e ss.

⁴³ Le OP sono disciplinate, principalmente, dal regolamento UE n. 1308/2013, nonché dal Reg. Omnibus n. 2393/2017 e dal reg. di esecuzione n. 543/201. Nell'ordinamento italiano, cfr. d.m. n. 8867/2019.

⁴⁴ OERSA (Osservatorio sulle eccedenze, recuperi e sprechi alimentari), *Le potenzialità del primario e del consumatore nella gestione delle eccedenze*, 2020.

di prodotti comporta necessariamente uno spreco di risorse. Esistono software per supportare una gestione più efficiente delle disponibilità della grande distribuzione organizzata. Essi utilizzano strumenti di intelligenza artificiale e analisi predittiva per evitare eccessi o carenze di *stock*. In tale scenario, la leva fiscale potrebbe incentivare l'adozione di tali strumenti nel solco di altre esperienze fiscali di simile portata, tra cui il Piano transizione 5.0⁴⁵, favorendo l'innovazione al servizio della sostenibilità. A valle della filiera, il legislatore fiscale ha manifestato un maggiore dinamismo, seppur nell'ambito iniziative di prevenzione non strutturale dei rifiuti. La riduzione dei rifiuti alimentari è attualmente supportata dal legislatore italiano, come evidenziato, tramite la Legge Gadda, che persegue lo scopo di incentivare le donazioni di alimenti tramite disposizioni specifiche in tema di imposte dirette ed indirette. Tale impianto normativo merita tuttavia una revisione atteso anche che, di recente, la Direttiva quadro sui rifiuti è stata ulteriormente modificata⁴⁶, alla luce della constatazione, da parte della Commissione europea, che, malgrado la crescente consapevolezza circa l'impatto negativo e le conseguenze dei rifiuti alimentari, nonché gli impegni politici assunti dall'Unione e dagli Stati membri e le misure adottate, la produzione di rifiuti alimentari non sta diminuendo nella misura necessaria per conseguire progressi significativi verso il raggiungimento del traguardo degli Obiettivi di sviluppo sostenibile fissati a livello internazionale. Al fine di contribuire in modo sostanziale al conseguimento di tale traguardo, la Commissione ha ritenuto opportuno rafforzare le misure che gli Stati membri sono tenuti ad adottare nell'attuazione della direttiva e di ulteriori strumenti idonei alla riduzione dei rifiuti alimentari. In tale prospettiva, la modifica normativa introduce obiettivi di riduzione giuridicamente più stringenti, imponendo agli Stati membri di adottare le misure necessarie e adeguate per conseguire, entro il 31 dicembre 2030, una riduzione del 10% dei rifiuti alimentari generati nei settori della trasformazione e della fabbricazione rispetto alla media annuale del periodo 2021-2023, nonché una riduzione del 30% dei rifiuti alimentari pro capite complessivamente prodotti nel commercio al dettaglio e nelle altre forme di distribuzione degli alimenti, nei servizi di ristorazione e nei nuclei domestici, rispetto alla medesima base di riferimento. L'intervento normativo, oltre a rafforzare il quadro degli obblighi già previsti, conferma come l'attenzione al tema dei rifiuti alimentari sia divenuta progressivamente più rilevante e, al contempo, sempre più necessaria nel contesto delle politiche europee in materia di sostenibilità ed economia circolare.

5. - Agroalimentare ed economia circolare: le categorie giuridiche di riferimento nell'ordinamento vigente. Volgendo lo sguardo al comparto agroalimentare, inteso in termini più ampi rispetto a quello dei (sol) consumi, la ricerca ne ha confermato l'intrinseca vocazione alla circolarità derivante dalla natura organica delle materie prime e dalla conseguente biodegradabilità dei sottoprodotto generati; inoltre, com'è emerso da altri approfondimenti condotti nell'ambito della stessa ricerca, detto comparto si caratterizza per l'affermazione di modelli innovativi di prodotto e di processo alimentati dall'avanzamento tecnologico, dalla necessità di ridurre i costi diretti e indiretti di produzione e di contrastare le esternalità negative determinate da emergenze ambientali ed eventi climatici estremi⁴⁷. La trasformazione industriale

⁴⁵ In tal senso sembrava essersi mosso il legislatore italiano con la l. 11 dicembre 2016, n. 232, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, che ai Commi 59-64 aveva introdotto incentivi (non fiscali) per l'acquisto di beni mobili strumentali per favorire la distribuzione gratuita di prodotti alimentari e non alimentari a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi.

⁴⁶ Direttiva (UE) 2025/1892 del Parlamento europeo e del Consiglio del 10 settembre 2025.

⁴⁷ Con riferimento alla disciplina dei mercati agroalimentari, si veda A. JANNARELLI, *Il mercato agroalimentare europeo*, in *Diritto agroalimentare*, 2020, 2, 309 e ss. L'Autore introduce il c.d. «eccezionalismo agricolo», precisando che «con questa formula, come si è già evidenziato in precedenza, si è inteso riassumere la specifica singolare attenzione che l'esperienza giuridica di tutti i paesi ad economia di mercato riserva al settore agricolo. Esso si manifesta, più precisamente, nell'adozione di discipline, al tempo stesso regolative e promozionali, che individuano un trattamento singolare per il settore primario dell'agricoltura, in particolare a tutela dei farmers che si distanzia da quello dettato per gli altri settori economici». Con riferimento ai contenuti di tale fenomeno: «essi abbracciano una pluralità di misure normative che vanno dal formale rico-

genera anche ingenti quantitativi di sottoprodotti e scarti, la cui valorizzazione impone un inquadramento del fenomeno in termini giuridici, che fornisca una classificazione dei concetti che lo compongono e un quadro strategico e sistematico per disciplinare la transizione verso modelli evoluti e più etici di imprenditoria, cogliendone le peculiarità⁴⁸. L'adesione a modelli produttivi e di consumo sostenibili richiede, infatti, un apparato normativo adeguato a tale prospettiva, che sappia cogliere i tratti evolutivi del fenomeno fornendo certezza giuridica agli operatori economici e incentivi adeguati all'investimento in tecnologie innovative, in una prospettiva ben più trasversale rispetto a quella osservata in relazione alla Legge Gadda ed all'egida del bilanciamento con altri interessi diffusi che spesso sfuggono alle valutazioni del singolo imprenditore e che rivelano l'opportunità di privilegiare l'introduzione di criteri oggettivi di valutazione dell'effettiva circolarità del comparto e degli impatti di ogni processo produttivo, anche allo scopo di individuare la cornice da cui deve muovere lo sforzo del legislatore di regolamentare, in chiave agevolativa e incentivante, la transizione verso schemi ecocompatibili⁴⁹. La dimensione promozionale della legislazione fiscale⁵⁰ e le innovazioni tecnologiche e di processo concorrono all'affermazione di modelli virtuosi di produzione, consumo e gestione del territorio, nel rispetto delle previsioni del *Green Deal* europeo e dei relativi piani d'azione, che individuano nella valorizzazione dei sottoprodotti agroalimentari uno dei pilastri fondamentali dell'economia circolare, rispetto alla quale la circolarità produttiva rappresenta un'opportunità di innovazione industriale e competitività economica e non soltanto un corollario della sostenibilità ambientale⁵¹. Il comparto agroalimentare, nella sua odierna fisionomia, si compone dell'adozione di prassi innovative e concorre alla realizzazione di obiettivi ambientali, in particolare attraverso il riciclo degli scarti e l'agricoltura biologica come strategia produttiva sostenibile e nuovo modello di consumo. Con riferimento al tema degli scarti e alla loro classificazione, la direttiva 2008/98/CE stabilisce una gerarchia di rifiuti con priorità a prevenzione, riutilizzo, riciclo, recupero energetico e introduce, per il settore agroalimentare, l'obbligo di raccolta differenziata dei rifiuti organici. L'articolo 5 della direttiva 2008/98/CE si sofferma sulla nozione di sottoprodotto. Una sostanza o oggetto derivante da un processo di produzione il cui scopo primario non è la produzione di tale articolo può non essere considerato rifiuto, bensì sottoprodotto purché sia certo che la sostanza o l'oggetto sarà ulteriormente utilizzata/o; la sostanza o l'oggetto possa essere utilizzata/o direttamente senza alcun ulteriore trattamento diverso dalla normale pratica industriale; la sostanza o l'oggetto sia prodotta/o come parte integrante di un processo di produzione e l'ulteriore utilizzo è legale, ossia la sostanza o l'oggetto soddisfi,

noscimento di uno statuto differenziato per le strutture produttive agricole rispetto a quelle operanti negli altri settori, produttivi ad un trattamento singolare sul piano della normativa antitrust: il tutto in considerazione fondamentalmente dei caratteri strutturali dei mercati agricoli e della fisiologica debolezza dei singoli farmers nel sistema delle relazioni di mercato proprio delle società industriali moderne».

⁴⁸ A. JANNARELLI, *Profili giuridici del sistema agroalimentare e agroindustriale, Soggetti e concorrenza*, Bari, 2018,13 ss.; F. ZECCHIN, *La tutela del produttore agroalimentare fra tentativi di riequilibrio del potere contrattuale e misure di sostegno*, in *Europa e Diritto Privato*, 2017, 4, 1407 e ss.

⁴⁹ In argomento, M.A. ICOLARI, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile?*, in *Ambiente-diritto.it*, 2020,1, 225-236; C. LOLLI, *Il contributo della leva fiscale nella dialettica fra agricoltura e climate change: riflessioni a margine dei recenti sviluppi in materia di «soilless culture»*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2024, 2, 305 e ss.; G. SELICATO, *Profilo teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. Dir. trib. Int.*, 2004, 3-4, 399 e ss.; A.F. URICCHIO - G. SELICATO - M. AULENTÀ (a cura di), *op. cit.*, 2015.

⁵⁰ R. ALFANO, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilancio di interessi*, in *Diritto Pubblico Europeo-Rassegna online*, 2024, 1, 234-255; L. STRIANESE, *La fiscalità circolare quale strumento di salvaguardia dell'ambiente e di rafforzamento della resilienza dei sistemi tributari*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2021, 3, 81-123; A.F. URICCHIO, *La costruzione della società ecologica: il «green new deal» e la fiscalità circolare*, in *Dir. Agroalim.*, 2021,1, 149 e ss.

⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *La tutela ambientale: profili tributari*, cit., 754 e ss.; S. DORIGO - P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013, 71 e ss.

per l'utilizzo specifico, tutti i requisiti pertinenti riguardanti i prodotti e la protezione della salute e dell'ambiente e non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o la salute umana. Il quadro regolatorio di riferimento per una compiuta transizione green è rappresentato dalla Strategia *Farm to Fork*, che stabilisce obiettivi quantitativi per la riduzione degli sprechi e la promozione di sistemi alimentari sostenibili. Il documento⁵², primo vero tentativo di politica agroalimentare integrata, in cui alimentazione, ambiente, salute e agricoltura sono considerate materie strettamente connesse, con approccio assolutamente innovativo, stabilisce che i sistemi alimentari devono urgentemente diventare sostenibili e operare entro i limiti ecologici del pianeta poiché la sostenibilità è l'obiettivo chiave da raggiungere. Il legislatore nazionale ha recepito definizioni e contenuti della normativa europea nel decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, i cui articoli 183, 184 *bis* e seguenti rappresentano il referente normativo e interpretativo dei concetti di rifiuto, *end of waste* e sottoprodotto alimentare⁵³. Il Testo unico sull'ambiente ha come finalità principale la promozione dei livelli di qualità della vita umana, da realizzare attraverso la salvaguardia ed il miglioramento delle condizioni ambientali e l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali; in tale prospettiva e per i profili che interessano la ricerca assume particolare rilevanza il testo dell'articolo 3 *quater*, che introduce il principio dello sviluppo sostenibile. Il principio delinea una tutela anticipata dell'ambiente, per cui tutti gli interventi che possono arrecare pregiudizio allo stesso non devono essere realizzati, anche qualora il non risulti in modo certo la sussistenza di un nesso causale tra evento e conseguenze dannose. Gli Stati e gli operatori economici devono dunque astenersi, in via precauzionale, dal compiere azioni potenzialmente rischiose⁵⁴. Il decreto del Ministero dell'Ambiente 24 giugno 2016, n. 264, rubricato «Regolamento recante criteri indicativi per agevolare la dimostrazione della sussistenza dei requisiti per la

⁵² La strategia *Farm to Fork* (Dal produttore al consumatore) è parte del *Green Deal* Europeo, il piano di azione dell'Unione Europea che ha come obiettivo quello di trasformare l'Europa 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 risorse. Pensare a un sistema alimentare giusto, sano, rispettoso dell'ambiente costituisce, pertanto, una delle otto politiche che la Commissione europea intende attuare per realizzare l'obiettivo. In tal senso, l'insieme delle iniziative politiche proposte dalla Commissione Europea per il raggiungimento della neutralità climatica entro il 2030 indirizza ad obiettivi ambientali anche la finanza pubblica degli Stati membri, vincolandoli a introdurre disposizioni fiscali per correggere le esternalità e contribuire alla protezione delle risorse naturali.

⁵³ L'*end of waste*, o cessazione della qualifica di rifiuto, definisce il processo attraverso cui un materiale smette di essere qualificato rifiuto dopo essere stato sottoposto a un'operazione di recupero e ottiene lo *status* di prodotto. La definizione è introdotta dalla Direttiva quadro sui rifiuti (2008/98/CE), che all'articolo 6 afferma che un materiale non è più considerato rifiuto dopo essere stato recuperato, come nel caso del riciclo, e quando soddisfa specifici requisiti definiti in base alle seguenti condizioni: se la sostanza o l'oggetto è utilizzato per scopi specifici; se esiste un mercato o una domanda per tale sostanza o oggetto; se la sostanza o l'oggetto soddisfa le prescrizioni tecniche e normative per lo specifico utilizzo; se l'uso della sostanza o dell'oggetto non avrà, complessivamente, impatti negativi sull'ambiente o la salute umana.

⁵⁴ Il principio è stato oggetto di numerose pronunce della giurisprudenza europea e della giustizia amministrativa, tra cui rilevano la sentenza della CGUE, 28 marzo 2019, causa 487, secondo cui: «il principio di precauzione deve essere interpretato nel senso che, qualora nella valutazione dei rischi quanto più possibile completa tenuto conto delle circostanze specifiche del caso di specie, il detentore di un rifiuto che può essere classificato sia con codici corrispondenti a rifiuti pericolosi, sia con codici corrispondenti a rifiuti non pericolosi, si trovi nell'impossibilità di determinare la presenza di sostanze pericolose o di valutare le caratteristiche del pericolo che detto rifiuto presenza, deve essere qualificato come rifiuto pericoloso». Cons. Stato, Sez. V, con la sentenza 27 dicembre 2013, n. 6250, ha definito il principio di precauzione un «criterio di gestione del rischio in condizioni di incertezza scientifica», distinguendolo dal concetto di prevenzione, anche esso corollario della materia ambientale, che, invece riguarda la gestione dei «rischi scientificamente accertati e dimostrabili, ovvero in presenza di rischi noti, misurabili e controllabili». Cfr. Cons. Stato, sentenza 27 dicembre 2013, n. 6250, in cui si afferma che: «l'applicazione del principio di precauzione richiede una valutazione quanto più possibile completa dei rischi, che tenga conto dei dati scientifici più recenti, e che faccia emergere il pericolo di un pregiudizio significativo per l'ambiente e per la salute dell'uomo. A fronte di una valutazione rigorosa del rischio si potranno adottare le misure strettamente necessarie per evitare un siffatto pregiudizio. Non è, dunque, accettabile un approccio meramente ipotetico del rischio, che induca a limitare o vietare determinate attività sulla base di semplici supposizioni. Le misure precauzionali presuppongono che la valutazione dei rischi di cui dispongono le Autorità rilevi indizi specifici i quali, senza escludere l'evidenza scientifica, permettano ragionevolmente di

qualifica dei residui di produzione come sottoprodotti e non come rifiuti», elenca le condizioni per la cessazione della qualifica di rifiuto dei materiali organici destinati alla produzione di fertilizzanti. Per il settore agroalimentare, tali disposizioni consentono la valorizzazione di sottoprodotti organici attraverso processi di compostaggio e digestione anaerobica. La predeterminazione di criteri secondo cui un rifiuto cessa di essere tale per acquisire lo status di prodotto costituisce il presupposto necessario a consentire la trasformazione di materiali inizialmente qualificati come rifiuti in risorse utilizzabili per nuovi cicli produttivi. Debbono naturalmente sussistere condizioni specifiche quali l'utilizzo per scopi determinati, un mercato di riferimento, l'assenza di impatti negativi secondari sull'ambiente e sulla salute umana. In altri termini, il diritto, la tecnologia e il mercato, in un'azione tendenzialmente sinergica, iniziano a delineare un approccio globale alla catena alimentare basato, sul versante dell'impresa agricola, su un approvvigionamento di scarti/prodotti (disponibili in quantità sufficiente e a prezzi accessibili) rispettoso dei canoni di sicurezza, volto a dimezzare l'uso di pesticidi e fertilizzanti e le vendite di antimicrobici, ad aumentare la superficie di terreni destinati all'agricoltura biologica, ad incentivare un consumo alimentare e l'adozione di regimi alimentari sani, ridurre le perdite e gli sprechi, contrastare le frodi lungo le varie fasi della catena alimentare, migliorare il benessere degli animali e, non da ultimo, promuovere l'etichettatura di sostenibilità dei prodotti⁵⁵. Il legislatore fiscale, con la 'Legge del Buon Samaritano' e la 'Legge Gadda' (sulle quali si veda oltre) disciplina il contrasto agli sprechi alimentari, mentre individua nell'agricoltura biologica un esempio di sistema produttivo sostenibile, destinatario di finanziamenti. Ed è proprio dal contenuto della Legge del Buon Samaritano – che incentiva donazioni di cibo pronto e non consumato, agevolando le organizzazioni impegnate nella distribuzione dei pasti agli indigenti – che si evince la centralità della leva fiscale nell'attuazione dei principi di sostenibilità. La Legge Gadda è poi intervenuta a colmare il vuoto definitorio di tale disciplina in ordine ai concetti di eccedenze e sprechi alimentari, qualificando come eccedenze alimentari tutti i prodotti che, pur mantenendo i requisiti di igiene e sicurezza del prodotto sono invenduti o non somministrati o vengono ritirati dalla vendita perché non conformi ai requisiti aziendali o prossimi alla data di scadenza o vengono sostituiti da nuovi prodotti in commercio o sono stati danneggiati da eventi meteorologici, oppure non sono idonei alla commercializzazione per alterazioni dell'imballaggio. Viene definito anche lo spreco alimentare, ovvero l'insieme dei prodotti alimentari scartati dalla catena agroalimentare per ragioni commerciali o estetiche, oppure per prossimità della data di scadenza, ma ancora commestibili e potenzialmente destinabili al consumo umano o animale che, in assenza di un possibile uso alternativo, sono destinati ad essere smaltiti. La crescente attenzione per l'agricoltura biologica e per processi produttivi sostenibili in agricoltura e nell'industria agroalimentare si esprime nel regolamento (UE) 2018/848 che definisce criteri per la produzione biologica sostenibile, inclusi indicatori sul riutilizzo di sottoprodotti organici e sulla riduzione dell'impatto ambientale e nella direttiva (UE) 2019/904, c.d. direttiva SUP, relativa alla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente, che ha introdotto vincoli stringenti per gli imballaggi alimentari, incentivando lo sviluppo di alternative biodegradabili e compostabili derivanti da sottoprodotti agricoli. Tale normativa si inserisce in un più ampio contesto che include i regolamenti n. 1907/2006 e n. 1272/2008, i quali disciplinano registrazione, valutazione e autorizzazione delle sostanze chimiche, incidendo significativamente sui processi di valorizzazione degli scarti agroalimentari. Tra le principali iniziative sancite nell'ambito della Strategia dal Produttore al Consumatore il piano d'azione per l'agricoltura biologica definisce una serie di azioni volte a potenziare l'agricoltura biologica nell'Unione europea. La produzione biologica è un sistema di gestione dell'azienda agricola e di produzione alimentare fondato sull'interazione tra le

escludere, sulla base dei dati disponibili, che l'attuazione di tali misure è necessaria per evitare pregiudizi all'ambiente o alla salute. Si rifiuta un approccio puramente ipotetico del rischio, fondate su semplici presupposizioni, non ancora accertate scientificamente».

⁵⁵ Tale assetto coincide con il contenuto della riforma della Politica agricola comune, che mira alla modernizzazione dell'agricoltura proprio attraverso l'adozione di tecniche agricole più sostenibili, salvaguardando le risorse naturali e attenuando il fenomeno dei cambiamenti climatici.

migliori prassi in materia di ambiente ed azione per il clima, un alto livello di biodiversità, la salvaguardia delle risorse naturali e l'applicazione di criteri rigorosi sul benessere degli animali e norme rigorose di produzione confacenti alle preferenze di un numero crescente di consumatori per prodotti ottenuti con sostanze e procedimenti naturali che contribuiscono alla tutela dell'ambiente, al benessere degli animali e allo sviluppo rurale. Sul versante interno, il decreto del Ministero delle Politiche agricole, ambientali e forestali, del 14 ottobre 2022, disciplina le modalità attuative di interventi volti a favorire le forme di produzione agricola a ridotto impatto ambientale e la promozione di filiere e distretti di agricoltura biologica, finanziati con le disponibilità del Fondo per l'agricoltura biologica. Nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato, gli interventi riguardano le categorie di aiuti compatibili con il mercato interno, alcune categorie di aiuti dei settori agricolo e forestale e nelle zone rurali, e in particolare: aiuti per il trasferimento di conoscenze e per azioni di informazione, destinati ad azioni di formazione professionale e acquisizione di competenze; aiuti per i servizi di consulenza diretti ad aiutare le aziende agricole, filiere e distretti di agricoltura biologica a usufruire di servizi per migliorare le prestazioni economiche e ambientali nonché la sostenibilità e la resilienza climatiche dell'azienda o dell'investimento; aiuti alle azioni promozionali di prodotti agricoli, volti all'organizzazione e alla partecipazione a concorsi, fiere ed esposizioni; pubblicazioni destinate a sensibilizzare un ampio pubblico sul tema dei prodotti agricoli biologici, delle filiere biologiche e dei distretti biologici/biodistretti⁵⁶. Quanto previsto promuove lo sviluppo di reti tra i soggetti delle filiere agricole biologiche per agevolare l'adesione del comparto agroalimentare a processi ecosostenibili di riconversione alla produzione con metodo biologico, diffondere un approccio collaborativo e integrato fra gli operatori della filiera che costituirebbe anche un maggior valore aggiunto alla tecnica produttiva e, guardando al mercato, generare effetti positivi sulla produzione agricola di prossimità e sull'economia dei singoli territori, vendendo e promuovendo prodotti agroalimentari biologici⁵⁷. Un ulteriore schema produttivo innovato e ambientalmente compatibile è costituito dall'agricoltura rigenerativa, idonea a migliorare la produzione alimentare sostenibile contribuendo agli obiettivi in materia di clima e biodiversità, caratterizzata da fasi di coltivazione e raccolta progettate per generare alimenti salutari, ottimizzando l'uso delle risorse e preservando e rigenerando l'ambiente circostante. L'innovazione occupa dunque un ruolo decisivo nella transizione del settore alimentare verso l'economia circolare, consentendo l'adozione di modelli di business e strategie avanzati che vengono successivamente assorbiti dal quadro legislativo⁵⁸; taluni processi, però, si verificano a prescindere dalla disciplina giuridica, come accade per l'avanzamento tecnologico che contribuisce alla circolarità del comparto, ad esempio elaborando big data attraverso l'intelligenza artificiale per diffondere l'agricoltura di precisione, tecnica produttiva basata sull'integrazione di diverse tecnologie digitali per ottimizzare i processi decisionali lungo tutte le fasi della produzione, aumentando la produttività e riducendo gli sprechi, attraverso il recupero e la ridistribuzione di alimenti invenduti o prossimi alla scadenza.-

6. - Le peculiarità del comparto agricolo, tra dimensione evoluta dell'impresa agricola ed obsolescenza delle scelte impositive. Il collegamento tra agricoltura ed economia circolare impone di sostenere le im-

⁵⁶ A. GERMANÒ, *Imprese esercenti attività agricole connesse e aiuti di stato*, in *Diritto agroalimentare*, 2022, 3, 659-667.

⁵⁷ Sui rapporti tra filiera agroalimentare, mercato e innovazione tecnologica in prospettiva ambientale si vedano: E. BATTELLI, *Innovazione tecnologica e gestione della filiera agroalimentare*, in *Diritto agroalimentare*, 2024, 3, 455-475; I. CANFORA, *Rapporti tra imprese e ripartizione del valore nella filiera agroalimentare*, in *Riv. Dir. Alimentare*, 2022, 2, 5-17; L. LEONE, *Big data e intelligenza artificiale nell'agricoltura europea 4.0: una lettura etico-giuridica*, in *Diritto agroalimentare*, 2024, 3, 505-550; N. LUCIFERO, *La sostenibilità nel sistema della filiera agroalimentare: questioni giuridiche e problemi interpretativi legati alla sua conformazione di paradigmi dello sviluppo sostenibile*, in S. MASINI - V. RUBINO (a cura di), *La sostenibilità in agricoltura e la riforma della PAC*, Bari, 2021, 109 e ss.

⁵⁸ F. ALBISSINI, *Digitalizzazione nell'agroalimentare e Pratiche Commerciali Sleali: il perdurante disinteresse del legislatore*, in *Riv. Dir. Ambientale*, 2024, 2, 1 e ss.

prese che aderiscono a modelli virtuosi, mediante l'affermazione di strumenti giuridici efficaci che riducono gli sprechi, tutelino e valorizzino il territorio, senza trascurare la qualità della produzione alimentare e le scelte di consumo sane. La multifunzionalità dell'impresa agricola odierna sintetizza la connessione reciproca tra sostenibilità, sicurezza alimentare ed equilibrio territoriale non solo per ragioni collegate al sistema normativo ma, soprattutto, per motivi di competitività e per una naturale inclinazione alla valorizzazione del rapporto con il proprio contesto territoriale⁵⁹. L'agricoltura è costretta ad affrontare il cambiamento climatico ed un sistema commerciale in continua trasformazione, con aspettative di qualità e salubrità dei consumatori sempre più definite. Già per queste ragioni, a prescindere dalla dimensione promozionale del diritto, l'azienda agricola si fa portavoce degli obiettivi che la sfida della sostenibilità impone, non disgiunti dalla razionalizzazione dei processi produttivi e dagli standard più evoluti di certificazione delle proprie produzioni che sostengono in modo esplicito la riduzione degli sprechi, il riuso degli scarti e una gestione sempre più consapevole delle risorse. Ma anche il diritto, ovviamente, sostiene questo virtuoso processo favorendo la professionalizzazione delle aziende agricole, promuovendo l'integrazione di filiera e contrastandone, quantomeno a livello domestico ed europeo, la frammentazione (si pensi all'istituto italiano del contratto di rete o al favor europeo per le Organizzazioni di produttori agricoli). Nel diritto tributario la funzione di stimolo ed indirizzo del legislatore si avverte chiaramente. Con la riforma degli schemi impositivi dell'impresa agricola e del concetto di reddito agrario⁶⁰, per esempio, il legislatore fiscale ha colto il ruolo dell'agricoltura in chiave ambientale, anche sotto il profilo del contrasto al cambiamento climatico, qualificando come attività produttive di reddito agrario tecniche di coltivazione incentrate su un uso sostenibile delle risorse⁶¹. Il decreto legislativo 13 dicembre 2024, n.192, con la modifica dell'art. 32 Tuir, ha incluso tra le attività agricole quelle che sfruttano moderni sistemi di coltivazione, tra cui le *vertical farm* e le colture idroponiche, adeguando la disciplina fiscale al contesto evolutivo e innovativo dell'agricoltura odierna e riconoscendo a livello legislativo la multifunzionalità agricola e il contributo del settore alla tutela ambientale e alla sostenibilità⁶². La riforma ha altresì ampliato il perimetro del reddito agrario, introducendo criteri di qualificazione nuovi che non coincidono più esclusivamente

⁵⁹ Sul concetto di multifunzionalità in agricoltura, G. BUIA, *Agricoltura multifunzionale e produzione integrata: profili giuridici-multifunctional agriculture and integrated production: legal aspects*, in *Riv. Quadr. Dir. amb.*, 2019, 1, 42-67; G.A. PRIMERANO, *Il carattere multifunzionale dell'agricoltura tra attività economica e tutela dell'ambiente* in *Dir. amm.*, 2019, 4, 837-860; ID, *Ambiente e diritto agroalimentare. Organizzazione, regolazione e controlli*, in *Dir. amm.*, 2019, 3, 617.

⁶⁰ Sul concetto di reddito agrario, P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agricoltura*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, 313; N. D'AMATI (a cura di), *L'impresa agraria: tra fisco, problemi ambientali e programmazione territoriale*, Bari, 2006; ID, voce *Catasto (diritto tributario)*, in *Enc. Giur.*, Treccani, 1988, 5; C. FONTANA, *La fiscalità delle imprese agricole*, Torino, 2017, 104; F. PICCIAREDDA, voce *Redditi fondiari [dir. trib.]*, in *Diritto online*, 2016, disponibile su www.treccani.it; ID., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 3 e ss.; S. MULEO, *L'imposizione diretta delle società agricole tra Catasto e «forfait»*, in *Corriere Tributario*, 2008, 1, 38; ID., *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005, 122 e ss.

⁶¹ F. SPINELLO, *Prospettive di riforma green oriented della disciplina fiscale dell'impresa agricola*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 27 dicembre 2024.

⁶² L'art. 5 della legge delega al Governo per la riforma fiscale reca i principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche; si legge che: «l'articolo 32 del TUIR reca la specifica disciplina del reddito agrario (...). Il reddito agrario è determinato, in base all'articolo 34 del TUIR, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo. Nell'ambito di tale regime si prevede, al numero 1), l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, riordinando il regime di imposizione su base catastale delle attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile». Si qualificano attività agricole, dunque produttive di reddito agrario, anche i sistemi di coltivazione più evoluti, che consentono di ridurre il consumo di acqua, rendere più salubri i prodotti vegetali, sottrarre determinate produzioni di carattere vegetale agli effetti distruttivi dei cambiamenti climatici. L'articolo 5 della delega, al numero 2) riconosce la possibilità di ricondurre alla nozione di attività agricola le attività derivanti da coltivazione e allevamento dalle quali si ottengono beni, anche immateriali, che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, entro limiti predeterminati, con eventuale assoggettamento a imposizione semplificata del relativo reddito. In tal modo, i redditi derivanti da tali attività, compresi quelli, debitamente certificati, derivanti dalla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di Co2, sono assoggettati a imposizione semplificata.

con il tradizionale criterio del fondo; dall'articolo 32 Tuir è stato appositamente eliminato l'inciso ‘nei limiti della potenzialità del terreno’, lasciando che il reddito possa adesso più pienamente espandersi alla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione, impiegati nell'esercizio delle attività agricole e di cui all'articolo 2135 del codice civile. L'eliminazione del riferimento al terreno come limite alla qualificazione del reddito agrario consente di definire reddito agrario anche quello ottenuto dallo svolgimento di attività che prescindono da un collegamento diretto con la terra poiché basate su moduli altamente innovativi che possono svolgersi in luoghi quali serre e fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale, diversi da quelli tipici⁶³. Il legislatore ha inteso assecondare, in questo modo, il progresso del settore agricolo, richiamando aspetti in cui si coniugano competitività e sostenibilità. L'estensione del regime di favore a forme di agricoltura tecnologica e a filiere innovative evidenzia l'intenzione del legislatore fiscale di sostenere non solo la tradizione agricola, ma anche quelle pratiche che, sfruttando ricerca e innovazione, guardano al futuro e contribuiscono alla riduzione dell'impronta climatica del comparto; l'obiettivo è promuovere attività agricole innovative e sostenibili, riconoscendone il valore ambientale ed economico con vantaggi fiscali concreti⁶⁴. La riforma, pur confermando il ruolo strategico dell'agricoltura, sembrerebbe aver prestato insufficiente attenzione a talune rilevanti criticità del settore, tra cui i limiti all'apprezzamento dei costi che gli operatori devono sopportare per l'incidenza di fenomeni climatici estremi che impattano negativamente sui prezzi delle materie prime e degli investimenti per attrarre anche giovani generazioni nel comparto. In altre parole, le numerose novità introdotte restituiscono una prospettiva parziale dello scenario agricolo attuale, nel solco di una diffusa tendenza del legislatore tributario a disciplinare il settore prevalentemente in una dimensione agevolativa e promozionale, caratterizzata dal susseguirsi di misure fiscali di vantaggio, che nei loro aspetti strutturali, per ciò che attiene al meccanismo di accesso al beneficio, rivelano l'assenza di una valutazione *ex ante* delle reali esigenze del comparto e di un approccio sistematico. Inoltre, assicurare il sostegno ad un settore che costituisce elemento identitario dell'economia nazionale, senza tuttavia considerare ogni implicazione del continuo contesto emergenziale in cui le sue imprese operano, rischia di scoraggiare, per le ragioni che saranno a breve esposte, i nuovi investimenti in agricoltura. Proprio la stretta connessione tra agroalimentare e ambiente determina uno scenario spesso economicamente sfavorevole e incerto poiché la produzione e la redditività delle imprese risulta fortemente condizionata da fattori ambientali e climatici, fortemente impattanti sulla produzione e sull'offerta dei prodotti disponibili sul mercato⁶⁵. L'opzione risalente per una tassazione su basi medio ordinarie e dunque su coefficienti stabiliti a livello ministeriale si manifesta fortemente inadeguata rispetto alla diversificazione delle attività agricole; le perdite sempre più frequenti dei raccolti rivelano, poi, la necessità di generare nuove entrate, quindi di utilizzare modelli più dinamici e moderni di apprezzamento dei risultati dell'attività dell'impresa agricola in termini reddituali. Nell'operazione di traduzione dei valori ambientali, le norme in materia di fiscalità agricola hanno sempre inteso promuovere il settore e intercettare il nuovo ordine

⁶³ M. INTERDONATO, *Le colture fuori suolo nel reddito agrario, tra l'indispensabile presenza del fondo e la difficile trasposizione delle conoscenze tecniche di tali colture su quelle tradizionali ai fini della valutazione dei limiti dell'agrarietà*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2022, 1, 286 e ss.

⁶⁴ Tra gli approfondimenti più recenti in materia di fiscalità dell'agricoltura si vedano V. FICARI, *Fiscalità e sostenibilità ambientale nella transizione ecologica delle attività economiche*, Torino, 2025, 124 e ss.; M. GRANDINETTI, *La tassazione dei redditi fondiari: una possibile revisione alla luce del trend nazionale ed europeo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2023, 6, 2283 e ss.; M. INTERDONATO, *La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole “evolute”: la fine della concezione “terrenocentrica”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, 1, 571 e ss.; C. LOLLO, *Il contributo della leva fiscale nella dialettica tra agricoltura e climate change: riflessione a margine dei recenti sviluppi in materia di “soiless culture”*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2024, 2, 305 e ss.; S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Profili tributari di un'impresa agricola sostenibile. La deforfetizzazione del reddito agrario*, Torino, 2024, 121 e ss.

⁶⁵ G. SELICATO, *La fiscalità dell'agricoltura in Italia: proposte, de iure condendo, per un concorso dei sistemi rurali al perseguimento degli obiettivi di neutralità climatica*, in A.F. URICCHIO - G. SELICATO (a cura di), *Green Deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, Bari, 2022, 369 e ss.

di interessi e funzioni che l'agricoltura rappresenta. Ciononostante, pur trattandosi di un settore cui il legislatore ha guardato sempre con grande attenzione, introducendo continue misure soprattutto con finalità promozionale, il quadro giuridico vigente e gli effetti che ne derivano finiscono per ostacolare la stabilità degli schemi di riferimento, così rallentando una transizione green capace di coinvolgere la maggior parte degli operatori della filiera. Il rapido susseguirsi di interventi modificativi consegnano un assetto normativo talvolta di difficile lettura e che non sempre appare idoneo a intercettare il livello di avanzamento tecnologico raggiunto dalle singole imprese. In altri temini, il regime fiscale riformato riconosce solo in parte il ruolo decisivo che l'impresa agricola gioca nella tutela ambientale ma non riesce a favorire gli investimenti che la transizione in corso impone. La scelta di salvaguardare una tassazione improntata al metodo catastale, su tutto, costituisce il limite delle ambizioni legislative. Tale sistema, infatti, si manifesta inidoneo al perseguimento di tale obiettivo, considerata l'impossibilità di isolare le componenti reddituali derivanti dalle attività attraverso cui si esprime la transizione *green* dell'impresa. Diversamente, l'opzione per un metodo analitico di determinazione del risultato d'esercizio avrebbe consentito una puntuale deduzione (o differente valorizzazione ai fini fiscali) dei costi sostenuti dall'imprenditore agricolo che, investendo, decida di aderire ai paradigmi dello sviluppo sostenibile⁶⁶. Occorre dunque riformare ulteriormente la materia, introducendo criteri che siano l'espressione di un passo concreto verso una fiscalità più coerente con le trasformazioni in atto. Un nuovo modello di determinazione del reddito agrario, a latere dell'intervenuto aggiornamento della sua definizione giuridica, consentirebbe di sostenere in modo più efficace l'innovazione, favorendo le imprese tecnologicamente più avanzate. Parallelamente, è necessario che anche il sistema finanziario orienti maggiori risorse al settore agricolo, pilastro strategico dell'economia italiana, recuperando anche il valore del dialogo tra istituzioni, imprese, professionisti in una prospettiva in cui strategia e sviluppo concorrono alla realizzazione di un sistema più virtuoso ed armonico, dove fiscalità, innovazione e competitività riescano finalmente ad integrarsi in modo pieno.

7. - Analisi e ripensamento delle tax expenditures agroalimentari tra transizione ecologica e solidarietà intergenerazionale. Osservando il fenomeno in una diversa angolazione, la ricerca si è altresì preoccupata di verificare la coerenza dell'attuale sistema impositivo con precipuo riferimento alla linearità dello sviluppo dei suoi istituti agevolativi. È stato osservato, in via preliminare, che la valutazione e la qualificazione delle spese fiscali nell'ambito agroalimentare si fondano sui parametri elaborati dalla Commissione tecnica istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e incaricata di redigere annualmente un rapporto ricognitivo sulle cosiddette *tax expenditures*. In questa prospettiva, dalla presente disamina sono state escluse le agevolazioni fiscali di carattere orizzontale, vale a dire quegli interventi che, pur producendo effetti indiretti anche sul comparto agroalimentare, risultano concepiti dal legislatore con finalità di ordine generale, siano esse sociali, economiche, ambientali o territoriali⁶⁷. In chiave diacronica, invece, appare evidente come dal 2016, anno del primo rapporto sulle spese fiscali, al 2024, il settore agroalimen-

⁶⁶ Una corretta analisi deve considerare la complessità del fenomeno, in cui il terreno diventa solo uno dei fattori produttivi e, in ogni caso, tutti i fattori impiegati concorrono al raggiungimento di un risultato economico che non si esaurisce nella vendita o nel consumo ma si compone di aspetti che comprendono l'adesione a finalità ambientali, anche mediante tecniche di coltivazione sofisticate e che possono finanche prescindere dal terreno.

⁶⁷ Un esempio è il Credito d'imposta ZES Unica per investimenti nei settori agricolo, pesca e acquacoltura (art. 16 bis, d.l. n. 124/2023, introd. d.l. n. 63/2024). Per completezza argomentativa, è opportuno rilevare che nel Rapporto sulle spese fiscali non sono considerate alcune agevolazioni che, secondo il MASE (Collegato ambientale, 2024, si v. *amplus*, par. 6), costituiscono comunque un beneficio fiscale in favore degli operatori del settore agroalimentare; può richiamarsi, a titolo di esempio, l'aliquota IVA ridotta al 10% per i prodotti fitosanitari e quella del 4% applicata ai fertilizzanti, misure, peraltro, particolarmente dannose per l'ambiente. D'altra parte, la direttiva (UE) 2022/542 impone agli Stati membri di eliminare tali agevolazioni per pesticidi e fertilizzanti chimici entro il gennaio 2032.

tare abbia conosciuto un'evoluzione di segno ambivalente dal momento che da un lato, il numero complessivo delle disposizioni agevolative è progressivamente aumentato⁶⁸; dall'altro, si è registrato un incremento significativo del costo finanziario delle misure, passando da un miliardo e cinquecento milioni a due miliardi e trecentodieci milioni. Si tratta di un valore considerevole, soprattutto se confrontato con altre aree di spesa fiscale, risultando pari a circa il doppio delle misure a favore della ricerca e dell'innovazione (circa un miliardo), e quasi triplo rispetto agli interventi dedicati alla transizione energetica verso fonti rinnovabili. In una prospettiva evolutiva, l'analisi comparata tra i Rapporti 2023 e 2024 rivela un parziale mutamento di tendenza nella struttura delle misure agevolative: dopo una fase di progressivo ampliamento del perimetro delle misure agevolative, si osserva una lieve contrazione del numero complessivo delle voci di spesa – da 31 nel 2023 a 29 nel 2024 – a seguito dell'abrogazione di due misure in materia di IVA⁶⁹. Con riferimento alle prospettive di impatto finanziario per gli esercizi 2025 e 2026, i dati mostrano che oltre ventisette delle ventinove voci di spesa presentano un valore inferiore a 140 milioni di euro, di cui quindici al di sotto dei 10 milioni. Tale distribuzione conferma l'orientamento del legislatore a mantenere, nel settore agroalimentare, un approccio di micro-incentivazione fiscale, in funzione più compensativa che strutturalmente allocativa. Sul piano quantitativo, come già anticipato, la spesa fiscale complessiva riconducibile al comparto agroalimentare risulta pari a circa 2,31 miliardi di euro; tale importo è composto in larga parte da due misure di particolare incidenza, rispettivamente in materia di imposta sul valore aggiunto e di accise. La prima misura riguarda il regime speciale IVA per i produttori agricoli, disciplinato dall'articolo 34, comma 1, del d.p.r. n. 633 del 1972. Tale agevolazione si fonda su un meccanismo forfetario di detrazione, il cui onere stimato per l'erario è di circa 508 milioni di euro annui, configurandosi come uno dei principali strumenti di sostegno fiscale al comparto agroalimentare. La seconda misura, ben più rilevante in termini finanziari, concerne l'agevolazione in materia di accise sui prodotti energetici impiegati nell'ambito delle attività agricole e assimilate (orticoltura, allevamento, silvicolture, apicoltura, piscicoltura e florovivaismo); in tali fattispecie, il prelievo erariale è parametrato su aliquote fortemente ridotte, corrispondenti al 22% di quella ordinaria per il gasolio e al 49% di quella ordinaria per la benzina; a ciò si aggiunge l'esenzione dall'accisa prevista per gli oli vegetali puri, ossia non modificati chimicamente, quando impiegati come carburanti o combustibili nelle medesime attività. L'onere corrispondente a tale sistema agevolativo, derivante dall'applicazione delle aliquote ridotte e della connessa esenzione, è stimato in circa 1,106 miliardi di euro annui; da un punto di vista finanziario, soltanto un'altra agevolazione in materia di accise presenta un costo superiore, pari a 1,143 miliardi di euro annui, relativa alla riduzione dell'accisa sul gasolio per l'autotrasporto di merci e passeggeri⁷⁰. Si tratta di un valore che rappresenta la componente più consistente della spesa fiscale riferibile al comparto agroalimentare, incidendo in misura preponderante sull'ammontare complessivo delle agevolazioni concesse. L'analisi del regime agevolativo destinato al settore agroalimentare evidenzia la necessità di una valutazione sistematica e integrata, orientata a promuovere un ripensamento complessivo dell'architettura delle *tax expenditures* nel settore di riferimento. Tale riflessione deve essere condotta alla luce dei principi costituzionali di sostenibilità ambientale, solidarietà fiscale e giustizia intergenerazionale, delineati dagli articoli 2, 3, 9, 41 e 44 della Costituzione. La metafora delle *tax expenditures* come «*termiti del bilancio*

⁶⁸ Il Rapporto sulle spese fiscali del 2016 censiva 444 misure, di cui 22 riferite al settore agroalimentare, mentre nel Rapporto 2024 le agevolazioni risultano in totale 575, con 29 benefici tributari riconducibili al settore primario.

⁶⁹ Aliquota IVA ridotta del 5% per i tartufi freschi o refrigerati e del 10% per quelli congelati, essiccati o conservati (art. 1, comma 698, legge n. 145/2018), con un impatto stimato in poco più di 4 milioni di euro annui; e la riduzione al 10% dell'IVA per le cessioni di pellet di legno (art. 1, comma 73, legge n. 197/2022, prorogata dalla legge n. 213/2023), il cui onere per il bilancio statale superava i 130 milioni di euro annui.

⁷⁰ Agevolazione introdotta dal d.lgs. n. 26/2007 e modificata dal d.l. n. 193/2016 e dalla legge n. 160/2019, che ha escluso dal beneficio i veicoli Euro 3 (dal 1° ottobre 2020) ed Euro 4 (dal 1° gennaio 2021).

pubblico»⁷¹, ovvero entità silenziose e pervasive che, nel tempo, compromettono la coerenza e l'efficienza del sistema tributario, pur conservando una forte valenza evocativa, richiede oggi una riflessione critica più approfondita, soprattutto con riguardo al settore primario, che si configura come un crocevia strategico tra dimensione imprenditoriale, ambientale e sociale. In tale contesto, sarebbe riduttivo qualificare la spesa fiscale come mera perdita di gettito; al contrario, essa può configurarsi come strumento di riequilibrio tra interessi costituzionalmente protetti e rilevanti: un meccanismo ridistributivo volto a conciliare la dimensione dell'efficienza produttiva dell'impresa agricola con le esigenze di tutela ambientale e coesione territoriale e sociale. In tale prospettiva, la leva fiscale diviene espressione operativa della solidarietà intergenerazionale, assumendo il ruolo di strumento di raccordo tra esigenze produttive immediate, contingenti e vincoli di giustizia ambientale proiettati nel lungo periodo. In questo quadro, la riduzione delle accise sui carburanti agricoli rappresenta un caso paradigmatico della tensione tra sostenibilità economica dell'impresa e sostenibilità ecologica. Occorre, pertanto, domandarsi se tali agevolazioni, originariamente introdotte in un contesto storico dominato dalla priorità di garantire la competitività del settore agricolo e la continuità produttiva, siano oggi ancora coerenti con il mutato quadro normativo sovranazionale, in particolare dall'Unione europea, in materia di transizione energetica e neutralità climatica [art. 191 TFUE; regolamento (UE) 2021/1119, c.d. *European Climate Law*]. Alcuni recenti studi, in proposito, hanno posto in luce un elemento strutturale di criticità, evidenziando come il crescente ricorso a sussidi (diretti e indiretti) ai combustibili fossili (*Fossil Fuel Subsidies - FFS*)⁷², tenda a consolidare la dipendenza energetica da fonti non rinnovabili, ostacolando l'adozione di soluzioni alternative a minore impatto climatico e generando distorsioni nell'allocazione degli investimenti produttivi⁷³. Alla luce di tali evidenze empiriche, risulta imprescindibile interrogarsi sulla possibilità di riorientare il sistema delle agevolazioni fiscali in agricoltura secondo un principio di neutralità ecologica, subordinando il beneficio fiscale all'esistenza di un effettivo valore ambientale aggiuntivo. In questa direzione, parte della letteratura economico-ambientale ha auspicato un progressivo *phase-out* dei sussidi (diretti e indiretti) ai combustibili fossili da parte dell'Unione europea, con il conseguente reimpegno delle risorse liberate – sia in termini di minore spesa fiscale, sia in termini di maggiori entrate da tassazione ambientale – in strumenti di supporto alla transizione ecologica. La trasposizione di tale impostazione nel contesto nazionale imporrebbe, pertanto, una riforma delle agevolazioni fiscali in chiave trasformativa, finalizzata a superare la logica compensativa in favore di una fiscalità orientata alla riconversione sostenibile dei processi produttivi: non si tratta, in altri termini, di eliminare il sostegno pubblico all'agricoltura, ma di ripensarne le modalità, subordinando il beneficio fiscale alla sussistenza di un valore ambientale aggiuntivo verificabile e misurabile. L'esperienza comparata offre spunti significativi per la costruzione di un sistema di valutazione idoneo a misurare l'efficienza ambientale della spesa fiscale. Il caso francese rappresenta, in tal senso, un modello di riferimento consolidato: il *Budget Vert* («bilancio verde»), introdotto dal 2020, consente di integrare la valutazione ambientale nel ciclo della programmazione finanziaria, classificando ogni misura di spesa pubblica secondo l'impatto prodotto su sei specifici ambiti ecologici ritenuti prioritari quali clima, biodiversità, acqua, risorse naturali, rifiuti ed economia circolare, inquinamento; tale strumento consente non solo di

⁷¹ Nel Rapporto sulle Spese fiscali 2024, a 14, si legge che: «*le tax expenditures sono vere e proprie termiti che possono lentamente logorare la struttura dei sistemi tributari. Se non si interviene con misure adeguate, le termiti indeboliscono il funzionamento di qualsiasi sistema tributario, lasciando come opzione ai vari governi solo quella di aggiungere ai regimi promossi dal governo precedente, altri regimi di favore.*

⁷² Secondo il Fondo Monetario Internazionale, nel 2023 i sussidi italiani ai combustibili fossili superano del 165% i livelli del 2016, un incremento tra i più alti del G7 (Francia +40%, Germania +50%, Giappone +37%), cfr. V. SIMON BLACK *et al.*, *IMF Fossil Fuel Subsidies Data: 2023 Update*, 2023. L'aumento, legato ai rincari post-pandemia e alle tensioni geopolitiche, mira a contenere la povertà energetica ma altera la coerenza della fiscalità ambientale e delle politiche di decarbonizzazione europee.

⁷³ Cfr. P. CHAVDA, D. MEHTA, *Assessing the impact of fossil fuel subsidies and environmental tax on renewable energy consumption of OECD countries: A panel quantile approach*, in *Next Energy*, 2025, 8, 4-8: sulla base dei dati IMF, gli Autori evidenziano come i sussidi ai combustibili fossili - esplicativi e impliciti - ostacolino la transizione verso fonti pulite, raccomandando una loro graduale eliminazione con misure di tutela per i nuclei a basso reddito.

rendere trasparente la coerenza ambientale delle scelte di bilancio, ma anche di orientare le decisioni allocative verso obiettivi di sostenibilità verificabili *ex post*. In questa prospettiva diviene necessario immaginare un progressivo riequilibrio della spesa fiscale attualmente destinata ai carburanti agricoli, con una riallocazione delle risorse verso strumenti incentivanti orientati all'innovazione tecnologica a basse emissioni, all'efficienza energetica delle imprese e alla modernizzazione sostenibile delle filiere produttive. Tale processo dovrebbe, tuttavia, rispettare efficacemente il principio di ragionevolezza, secondo cui la transizione ecologica non può gravare unicamente sulle imprese, ma deve configurarsi come un percorso condiviso, supportato da un sistema fiscale intelligente, proporzionato e strutturalmente orientato al bilanciamento tra libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e tutela dell'ambiente (art. 9 Cost.). Si tratta, in definitiva, di intendere la fiscalità ambientale non già come un mero strumento compensativo dei fallimenti del mercato o delle esternalità ambientali, bensì di riconoscerla quale espressione strutturale del patto costituzionale che lega la persona, l'impresa e la natura all'interno della nuova Costituzione della Terra.

8. - I sussidi fiscali dannosi. L'azione di riequilibrio della spesa fiscale deve tener conto anche delle irrazionalità che si manifestano per effetto della stratificazione, nel tempo, di istituti agevolativi ispirati da finalità differenti e che conducono, in non pochi casi, a situazioni paradossali. Nel linguaggio filosofico e scientifico, il paradosso indica una dimostrazione che, pur fondata su presupposti coerenti, conduce a conclusioni contraddittorie, la cui risoluzione segna un momento di avanzamento della conoscenza attraverso la revisione critica delle premesse originarie. Un analogo schema concettuale può essere applicato all'analisi di strumenti agevolativi che, anziché orientare il comportamento economico verso obiettivi di sostenibilità, finiscono per incentivare pratiche produttive e di consumo ad elevato impatto ambientale, tra cui spiccano i sussidi ambientalmente dannosi⁷⁴ (d'ora in avanti, SAD⁷⁵). Seppur concepite per finalità di politica economico-sociale – come il sostegno alla competitività internazionale, la tutela di comparti strategici quali trasporti e agricoltura, o la garanzia di prezzi accessibili ai consumatori – tali misure si pongono in evidente tensione con il principio comunitario del chi inquina paga, determinando un trasferimento dei costi ambientali dall'impresa inquinante alla collettività e mantenendo artificialmente competitivi settori economici che, in un sistema di corretta internalizzazione delle esternalità negative, risulterebbero strutturalmente meno sostenibili. Sotto il profilo sistematico, invece, l'esistenza di tali sussidi impone una riflessione più ampia sulla coerenza complessiva del sistema agevolativo nazionale⁷⁶, considerato anche che tali strumenti rappresentano un *vulnus* al principio di equità intergenerazionale e compromettono la credibilità degli impegni climatici assunti a livello internazionale. Per una ricognizione

⁷⁴ Più specificatamente: le esenzioni, le riduzioni di aliquota, le detrazioni e i regimi speciali che abbassano il costo relativo dell'utilizzo di combustibili fossili, di processi produttivi inquinanti o di settori ad alta intensità energetica.

⁷⁵ Categoría da leggere in combinato disposto anche con i sussidi ambientalmente favorevoli (SAF) ed incerti (SAI) oltre che con i sussidi alle fonti fossili (FFS).

⁷⁶ In una lettura «al rovescio», nella sentenza C-833/21 del 23 giugno 2023, la CGUE osserva che: «l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale» qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente». Passando ora ai presupposti che legittimano l'introduzione di un'agevolazione, appare evidente come le finalità di tale misura dovrebbero avere, oggi più che mai, non solo un effetto positivo sull'ambiente, ma anche una valenza pedagogico-comportamentale nei confronti del contribuente. Per una ricostruzione sistematica del tema e della sua copertura costituzionale, si rimanda a C. FONTANA, Esenzione, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino 2012, 85; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992, 134 e ss.; S. LA ROSA, voce *Esenzione* in *Enc. del diritto*, vol. XV, 1996, 567 e ss.; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie* in N.D.I., I, Torino, 1980, 153 e ss.

nazionale delle attuali forme di agevolazioni fiscalmente dannose per l'ambiente, occorre rifarsi al Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli⁷⁷, predisposto annualmente dal Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica ai sensi dell'art. 68 della l. 28 dicembre 2015, n. 221. Tale strumento, oltre a classificare e quantificare le misure in essere, distingue tra sussidi diretti – consistenti in trasferimenti esplicativi di risorse da parte dello Stato o di altri enti pubblici – e sussidi indiretti, riconducibili a misure di agevolazione fiscale quali esenzioni, riduzioni di aliquota, regimi speciali o differimenti d'imposta. Nelle sue intenzioni, il Catalogo riveste una valenza programmatica ancora *in fieri*⁷⁸. Infatti, oltre che ad esigenze di trasparenza e di rendicontazione delle politiche pubbliche, la sua predisposizione periodica dovrebbe rispondere anche alla progressiva eliminazione degli stessi SAD entro il 2025, in accordo con gli obiettivi della Strategia Nazionale per lo Sviluppo Sostenibile, con i principi di *Do Not Significant Harm*, del *Green Deal europeo*, della strategia *Fit for 55*, nonché in linea con il Piano Nazionale della Transizione Ecologica⁷⁹. A ben vedere, sotto il profilo economico, i SAD determinano un duplice effetto regressivo in quanto, da un lato, comportano un'allocazione inefficiente delle risorse pubbliche⁸⁰ e dall'altro, perpetuano asimmetrie competitive a vantaggio di settori produttivi che non internalizzano i costi ambientali delle proprie esternalità negative, alterando le dinamiche di mercato, ritardando il processo di decarbonizzazione e indebolendo l'efficacia delle politiche climatiche. Ancora, sotto il profilo ambientale, la legittimazione dei SAD e di altre attività ad elevato impatto ecologico contribuisce all'aumento delle emissioni climalteranti, al consumo non sostenibile delle risorse naturali e, più in generale, all'erosione del capitale naturale. Tali misure compromettono la capacità nazionale di rispettare gli impegni assunti in materia di sostenibilità generando una contraddizione strutturale tra la retorica della transizione ecologica e la persistente sovvenzione pubblica a pratiche inquinanti. Le ripercussioni sociali non sono meno rilevanti. Infatti, la distribuzione dei benefici derivanti dai sussidi ambientalmente dannosi appare profondamente iniqua, poiché tende a favorire imprese energivore e categorie ad alto consumo di risorse, mentre i costi ambientali e sanitari ricadono sull'intera collettività, penalizzando in particolar modo le fasce più vulnerabili della popolazione, dotate di meno strumenti economici e/o tecnologici per adattarsi ad un contesto di crisi climatica crescente. Inoltre, in una prospettiva temporale più ampia, il mantenimento di tali sussidi solleva altresì questioni di equità intergenerazionale, trasferendo sulle generazioni future gli oneri connessi al degrado ambientale e all'aumento dei costi di mitigazione e adattamento. Passando all'esame del dibattito sulla rimozione degli incentivi dannosi, particolarmente vivace a livello nazionale e sovranazionale, emergono limiti e ritardi significativi nel processo di 'correzione' della legislazione interna. Il tema della progressiva eliminazione dei SAD, infatti, è da tempo al centro del

⁷⁷ Per una più rapida consultazione: <https://www.mase.gov.it/portale/catalogo-dei-sussidi-ambientalmente-dannosi-e-dei-sussidi-ambientalmente-favorevoli>.

⁷⁸ Ad oggi, sono state pubblicate e trasmesse, secondo le disposizioni vigenti, dal Ministro ai Presidenti delle Camere e ai componenti del Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica, sette edizioni del Catalogo, con una serie di dati monitorati che va dal 2015 al 2024. Pur ammettendo la potenziale efficacia insita in tale modello di rendicontazione, molti sono i limiti ravvisabili dalla lettura delle singole schede predisposte per ciascun SAD: a partire dalle annualità effettivamente analizzate (al 2024 i dati risultavano fermi al 2022), fino alle scarse e spesso contraddittorie «motivazioni» presentate quale presupposto legittimante di ciascuna agevolazione.

⁷⁹ Nel corso dell'ultimo anno, i dati e le valutazioni contenuti nel Catalogo sono stati presi a riferimento anche nell'ambito: della revisione delle accise dei combustibili fossili in base alla legge delega sulla riforma fiscale; della riforma dei SAD prevista dalla Missione 7 Riforma 2 del PNRR e della definizione delle sovvenzioni energetiche inefficienti contenute nel Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima (PNIEC) 2023.

⁸⁰ Secondo le valutazioni contenute nei più recenti rapporti ministeriali, a livello nazionale, le agevolazioni ambientalmente dannose connesse all'uso dei combustibili fossili sono stimate in un intervallo compreso tra 19 e i 20 miliardi di euro annui: un onere netto per la finanza pubblica che, se opportunamente ristrutturato, potrebbe costituire una rilevante fonte di copertura per politiche pubbliche sostenibili. Su scala sovranazionale, invece, le stime dell'Unione europea indicano un ammontare complessivo di sussidi ai combustibili fossili variabile tra 57 e 123 miliardi di euro all'anno, a seconda dei criteri di rilevazione e dell'anno di riferimento.

dibattito internazionale, dove si è sottolineata l'intrinseca incompatibilità con i principi di efficienza allocativa⁸¹ e con gli obiettivi climatici. Nel 2009, il G20 ha assunto l'impegno politico di procedere all'eliminazione graduale dei sussidi «inefficienti» ai combustibili fossili sebbene con risultati applicativi disomogenei e privi di una tempistica vincolante. Analogamente, l'OCSE ha promosso attività di monitoraggio e rendicontazione, con l'obiettivo di garantire trasparenza e comparabilità dei dati sui sussidi nei diversi ordinamenti, mentre l'OECD ha individuato nella razionalizzazione e nella progressiva rimozione dei SAD, presupposti imprescindibili per il raggiungimento degli obiettivi di neutralità climatica al 2050⁸². A livello nazionale, invece, con il decreto ministeriale 24 giugno 2022, n. 259 è stata approvata la Strategia nazionale per l'Economia Circolare: un documento programmatico, al cui interno sono individuati gli obiettivi di un progetto di riforma della fiscalità ambientale, a fronte del quale il Catalogo rappresenta un primo strumento di analisi dei SAD e dei SAF, che si coniugano come favorevoli o dannosi anche per l'economia circolare⁸³. Inoltre, la Legge di Bilancio 2025 è intervenuta su due sussidi dannosi per il clima e l'ambiente tramite la rideterminazione delle misure di agevolazione dei veicoli elettrici aziendali, mirando a rafforzare il processo di decarbonizzazione della mobilità, e la disincentivazione dell'attività di smaltimento dei rifiuti in discarica senza recupero energetico, agendo sulla revisione dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre, nell'ambito della delega al Governo per la riforma fiscale nazionale, è stata portata a termine la revisione dell'incentivazione energetica tramite l'approvazione del d.lgs. 28 marzo 2025, n. 43 riguardante la revisione delle disposizioni in materia di accise. Pertanto, ai fini del superamento del differente trattamento fiscale di benzina e gasolio, nell'arco di cinque anni (decorrenti dal 2025) è stato disposto l'avvicinamento delle aliquote di accisa tra i due carburanti. Da ultimo, in attuazione della delega conferita dall'articolo 3, comma 2, lettera *b*, della legge n. 160/2023, il Governo ha adottato il d.lgs. n. 184/2025, recante il Codice degli incentivi, volto a ricondurre a unità la disciplina delle misure di sostegno pubblico lungo l'intero ciclo di vita dell'incentivo, dalla fase programmatica e progettuale sino all'attuazione, alla pubblicità e alla valutazione degli esiti. All'interno di tale rinnovato quadro ordinamentale, la questione dei sussidi ambientalmente dannosi assume una rilevanza ulteriormente accentuata. L'impostazione sistematica del Codice presuppone, infatti, che ogni misura agevolativa sia inserita in un circuito informativo unitario e sottoposta a criteri omogenei di tracciabilità, monitoraggio e valutazione. In questa prospettiva, la permanenza dei SAD evidenzia una tensione strutturale con il nuovo modello di *governance* degli incentivi, fondato sulla misurabilità degli impatti e sulla coerenza tra finalità dichiarate ed effetti prodotti. Il potenziamento degli strumenti digitali già approntati dal MIMIT – in particolare della

⁸¹ A livello nazionale, un primo intervento di riforma sulle accise dei prodotti energetici a scopo ambientale si è registrato nel 2021, con l'abrogazione del Punto 11 e la modifica dell'articolo 21 del d.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504 (Testo Unico Accise) ad opera dell'art. 1 comma 631 della l. 27 dicembre 2019, n. 160. La modifica ha previsto che, nella produzione diretta o indiretta di energia elettrica, gli impianti obbligati alla denuncia prevista dalle disposizioni che disciplinano l'accisa sull'energia elettrica, siano sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale, con l'applicazione delle aliquote stabilite per tale impiego nell'allegato I. In caso di autoproduzione di energia elettrica, inoltre, le aliquote sono applicate, in relazione al combustibile impiegato, nella misura del 30%.

⁸² https://www.mase.gov.it/portale/documents/d/guest/oecd-ecdgreform-italy_project.

⁸³ Tra i target relativi al tema della Revisione del sistema di tassazione ambientale dei rifiuti al fine di rendere più conveniente il riciclaggio rispetto al conferimento in discarica e all'incenerimento sul territorio nazionale, spicca la proposta di schema normativo per Legge di Bilancio volta a riformare i seguenti SAD: IVA agevolata al 10% relativamente alle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e speciali, ivi inclusi lo smaltimento in discarica, l'incenerimento, nonché alle prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione (IVA.17) - obiettivo al T4 2026; tributo ridotto al 20% della tariffa ordinaria per i rifiuti smaltiti in impianti di incenerimento senza recupero di energia, per gli scarti ed i sovvalli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, nonché per i fanghi anche palabili (AL.SI.04) - obiettivo al T4 2026; individuazione dei sussidi dannosi all'ambiente che ostacolano l'implementazione della SEC (T2 2023) e interventi normativi per la loro eliminazione (T4 2026). Inoltre, a marzo 2025 è stato pubblicato l'aggiornamento del Cronoprogramma e, per le proposte rivolte alla soppressione dei SAD, si evidenzia che è stato raggiunto il primo obiettivo relativo al sussidio IVA.17 con l'art. 1 comma 49 della l. n. 207/2024. Resta, ad oggi, ancora da raggiungere il target sul sussidio AL.SI.04 previsto dal Cronoprogramma entro il quarto trimestre del 2026.

piattaforma Incentivi.gov.it e del Registro nazionale degli aiuti di Stato, destinati a costituire il nucleo del nuovo Sistema incentivi Italia – contribuisce a rendere tale tensione sistematicamente visibile, ponendo in risalto l’asimmetria tra incentivi orientati alla razionalizzazione della spesa pubblica e al perseguimento degli obiettivi della transizione ecologica e, per contro, misure che continuano a produrre esternalità ambientali negative pur beneficiando di forme di sostegno pubblico. Ne consegue che il Codice degli incentivi opera come parametro ordinante implicito, rispetto al quale tali misure appaiono difficilmente riconducibili a un sistema di incentivazione improntato a criteri di razionalità, trasparenza e coerenza delle politiche pubbliche. L’introduzione del bando-tipo e l’istituzione del Tavolo permanente degli incentivi quale sede di coordinamento tra Stato e Regioni rafforzano, infine, l’esigenza di un progressivo allineamento delle politiche di sostegno ai vincoli ambientali e climatici, accentuando, sul piano sistematico, l’inadeguatezza delle misure riconducibili alla categoria dei SAD. Dallo scenario prospettato, pertanto, deriva un processo di riforma graduale che, pur riconosciuto come imprescindibile sotto il profilo ambientale ed economico, si caratterizza per una marcata lentezza attuativa, dovuta alla complessità degli interessi in gioco e alla difficoltà di tradurre gli impegni programmatici in misure operative vincolanti. Quello che emerge chiaramente dal nuovo catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi è come la riforma dei SAD non abbia i contorni di un’azione definita, quanto piuttosto quelli di un percorso a lungo termine.

In questa direzione, l’integrazione di nuovi indicatori⁸⁴ quali possano essere quelli ESG (*Environmental, Social and Governance*) e di forme di *reporting* fiscale sostenibile – tanto a livello macro, nella programmazione economico-finanziaria dello Stato, quanto a livello micro, nella rendicontazione delle imprese – costituisce un presupposto essenziale per assicurare la tracciabilità degli impatti e la responsabilizzazione dei soggetti pubblici e privati. Infatti, l’evoluzione verso una *governance* fiscale sostenibile richiede un approccio integrato e intersetoriale, capace di connettere la politica fiscale, ambientale e industriale entro una cornice di coerenza orizzontale, implicando il coordinamento del quadro istituzionale e normativo. Così come la resistenza al progresso tecnico denunciata da Ezio Vanoni rifletteva un ritardo nello sviluppo materiale e civile, allo stesso modo la persistenza di un sistema tributario fondato su incentivi ambientalmente dannosi si traduce in un ritardo per la modernizzazione culturale del fisco. L’eliminazione di tali distorsioni e la riconfigurazione della fiscalità in chiave pedagogica, oltre che sostenibile, non rappresentano, pertanto, un mero esercizio tecnico, ma un passaggio di civiltà. Come il celebre giurista auspicava un adeguamento alle tecnologie moderne per non restare ai margini del mondo industriale, così oggi è richiesto un salto di paradigma affinché il diritto tributario divenga motore della transizione ecologica. Solo in tale prospettiva la fiscalità può recuperare la sua funzione di architettura istituzionale, capace di armonizzare e tradurre sul piano normativo la tensione etica e costituzionale verso un progresso sostenibile.

9. - Profili di complessità ed instabilità del sistema promozionale nazionale della transizione ecologica delle imprese. Ulteriori profili di criticità dell’attuale sistema agevolativo attengono alla sua struttura e, in particolare, agli eterogenei procedimenti di accesso alle misure di favore che appaiono particolarmente frastagliate, variando da istituto ad istituto al punto da rendere opportuna l’adozione di un ‘Codice degli incentivi’ (d.lgs. n. 184/2025) i cui impatti non sono per adesso chiaramente percettibili. Le complessità si colgono già da un succinto esame dell’articolato sistema di misure fiscali agevolative finalizzate a promuovere l’innovazione tecnologica, la ricerca industriale e la transizione sostenibile dei processi produttivi che il legislatore italiano ha implementato in pochi anni. L’intero percorso evolutivo che dai programmi di Industria 4.0 conduce all’attuale Transizione 5.0 evidenzia la tendenza a impiegare la leva fiscale quale strumento funzionale al riposizionamento competitivo delle imprese, incluse quelle operanti nel settore

⁸⁴ Si richiama la proposta elaborata nell’ambito del progetto *OnFoods* sulla possibile introduzione di specifici «indicatori di circolarità» quali strumenti di misurazione e valutazione dei processi economici sostenibili.

agroalimentare⁸⁵. La presente sintesi degli approfondimenti condotti nell'ambito di *OnFoods* si concentra su tre istituti centrali, ovvero, il nuovo *Patent Box*, il c.d. *bonus ricerca e sviluppo* e il credito d'imposta per beni strumentali, analizzati non tanto nella loro dimensione economica, quanto sotto il profilo, oggi cruciale, dei meccanismi procedurali di accesso. A fronte della pluralità di misure agevolative oggi vigenti, infatti, emerge con sempre maggiore evidenza l'esigenza di un inquadramento sistematico capace di individuare il filo conduttore che ha orientato il legislatore nelle successive fasi di aggiornamento e revisione degli strumenti incentivanti. Un primo elemento unificante si rinvie nel processo, tutt'altro che lineare, di semplificazione normativa. Tale tendenza si manifesta, da un lato, nella profonda riconfigurazione del *Patent Box*, oggi strutturato come maggiorazione del 110% dei costi sostenuti in attività di ricerca e sviluppo relative a specifici beni immateriali; dall'altro, nella centralità assunta dal credito d'imposta quale forma privilegiata di agevolazione in materia di ricerca, sviluppo e innovazione⁸⁶. Si tratta di un istituto fortemente valorizzato dal legislatore per la sua efficacia operativa e l'immediatezza applicativa, che tuttavia continua a sollevare riserve per le non trascurabili criticità che ne accompagnano l'attuazione. Parallelamente a questa trasformazione tecnica, si assiste all'emersione di un rinnovato modello di amministrazione dei tributi, fondato su un'impostazione collaborativa del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, anche nella fase preliminare di accesso ai benefici. Tale orientamento riflette la chiara volontà del legislatore di superare un'impostazione meramente punitiva del potere impositivo, a favore di un modello ispirato ai principi di collaborazione e buona fede sanciti dall'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente. In questo quadro, la trasparenza assume una funzione strutturante del mutamento di paradigma: essa diviene il presupposto per un rapporto diretto, preventivo e cooperativo con l'Amministrazione finanziaria, orientato a favorire l'adempimento spontaneo e a ridurre la conflittualità⁸⁷. Questo mutamento si riflette anche sulla funzione della sanzione tributaria nel moderno diritto tributario, sempre più spesso qualificato in dottrina come «collaborativo»⁸⁸. La sanzione tende ad abbandonare la

⁸⁵ Sul punto si veda A.F. URICCHIO, *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0*, in *Rass. Trib.*, 2017, 4, 1041 e ss.; P. BORIA, *La nozione di ricerca quale elemento fondamentale per le agevolazioni fiscali all'innovazione delle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2017, 17, 1357; ID., *La fiscalità stabilità dal progetto Industria 4.0 come strumento giuridico per lo sviluppo economico*, in B. QUATTROCIOCCHI - P. BORIA (a cura di), *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Roma, 2020, 18; G. SELICATO, *La rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso ai fini delle agevolazioni fiscali per l'ammmodernamento tecnologico delle imprese*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2021, 1, 406 e ss.; L.V. CARAMIA, *La fiscalità dell'innovazione nell'era intangibile: tentativi di semplificazione del patent box italiano*, *ivi*, 2022, 3, 501 e ss.

⁸⁶ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Profili attuali in tema di crediti di imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2022, 2, 201 e ss. Più in generale, sulla nozione di credito di imposta si rinvia a M.C. FREGNI, *Crediti e rimborsi d'imposta*, in *Diz. dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, 1669 e ss.; M. TURCHI, *Credito d'imposta*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1989, 203 e ss.; M. INGROSSO, *Credito d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988, 1 e ss.; ID., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.

⁸⁷ Cfr. G. MARINO (a cura di), *Corporate tax governance. il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2022, *passim*; G. MARINO, *La nuova cooperativa compliance: profili generali*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. I, *Diritto internazionale e cooperative compliance*, Pisa, 2024, 185 e ss.; ID., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell'afflittività e la pratica della premialità*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2024, 2, 1171 ss.

⁸⁸ In argomento, si rinvia, senza pretese di esaustività a: L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; M. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, 3, 679 ss.; L. DEL FEDERICO, *Sanzioni proprie ed improprie*, in A. GIOVANNINI - A. DI MARTINO - E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, tomo II, 1325 e ss.; F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 6, 471 e ss.; G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 3, 749 e ss.; S.M. RONCO, *La funzione della sanzione amministrativa tributaria nel quadro delle dinamiche della tax compliance*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, 2, 331 e ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo tra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 355 e ss.; G. MARINO, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, 6, 1964 e ss.

sua tradizionale dimensione afflittiva e retributiva, per assumere la veste di strumento modulato, volto ad attenuare la risposta punitiva all'illecito e a favorire condotte trasparenti. Il quadro normativo recente si è infatti arricchito di istituti che rafforzano questa logica cooperativa: dalla *penalty protection* nel riformato *Patent Box*, al coinvolgimento del Ministero delle Imprese e del Made in Italy nelle attività di controllo del credito d'imposta ricerca e sviluppo, fino alla procedura di certificazione ex art. 23, comma 2, d.l. n. 73/2022, destinata a prevenire controversie sulla qualificazione tecnica delle attività agevolate. In questo scenario, segnato da una molteplicità di strumenti, da una continua rimodulazione normativa e da un processo evolutivo non sempre coerente, assume particolare rilevanza la questione dell'oggettività dei criteri di valutazione dell'investimento agevolabile. È proprio in questa direzione che si collocano le attività progettuali da cui prende le mosse il presente contributo, orientate all'elaborazione di indicatori di circolarità produttiva. Tali indicatori, concepiti per misurare il grado di innovazione sostenibile dei processi agroalimentari, costituiscono un tentativo di ridurre l'area di discrezionalità amministrativa nella selezione e nel controllo degli investimenti agevolabili, contribuendo così a rafforzare la prevedibilità del quadro applicativo. L'osservazione d'insieme delle misure vigenti consente, in definitiva, di cogliere non soltanto l'evoluzione tecnica degli incentivi, ma soprattutto il mutamento culturale che sta progressivamente ridisegnando il rapporto tra impresa e Amministrazione finanziaria. Resta tuttavia da interrogarsi sulla capacità di tale modello di assicurare adeguati livelli di certezza del diritto e uniformità interpretativa: temi centrali, che emergono con particolare intensità proprio nel confronto con i meccanismi procedurali di accesso e che saranno approfonditi nei paragrafi che seguono. La disciplina del *Patent Box*, introdotta originariamente per incentivare la localizzazione in Italia dei beni immateriali e sostenere la capacità innovativa immateriale delle imprese, ha subito un profondo ripensamento ad opera del d.l. n. 146/2021 e della legge n. 234/2021 proprio quando l'istituto iniziava a produrre i primi risultati tangibili⁸⁹. Il legislatore ha abbandonato la logica del previgente regime *back-end*, fondato sulla detassazione parziale del reddito generato dallo sfruttamento economico degli assets intangibili, sostituendola con un meccanismo *front-end* di maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in diretta connessione con determinati beni immateriali tutelati. Il mutamento strutturale mostra un intento dichiarato di semplificazione: non è più richiesto il complesso esercizio di individuazione del reddito agevolabile né l'articolata ricostruzione del *nexus ratio* tipica del precedente impianto⁹⁰. Il beneficio viene ora ancorato alla

⁸⁹ Come già evidenziato in *La fiscalità dell'innovazione nell'era intangibile: tentativi di semplificazione del patent box italiano*, cit., 514, «l'avvenuto incremento dell'11,5% delle domande di brevetto, documentato dall'Ufficio italiano brevetti e marchi tra il 2018 e il 2020, e l'incremento del 2,9% nel 2020 delle domande di brevetto italiane depositate presso l'Ufficio europeo dei brevetti (EPO), inducono a ritenere che, nel suo periodo di applicazione, il Patent Box sia stato apprezzato dal sistema imprenditoriale. Inoltre, l'analisi annuale condotta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sulle dichiarazioni IRES ed IRAP presentate nel corso degli anni 2019 e 2020 evidenzia l'appeal dell'istituto, atteso che, nel 2018, ben 1.764 società hanno utilizzato l'agevolazione, per un ammontare di reddito detassato e plusvalenze esenti pari a 4,7 miliardi di euro (1,7 volte il valore del 2017). L'incremento maggiore è stato riscontrato nei comparti del 'manifatturiero' (1,6 volte il valore del 2017 passando da 2,1 a 3,5 miliardi di euro) e dei 'servizi di informazione e comunicazione' (da 133 a 246 milioni di euro)».

⁹⁰ La tipologia di utilizzo del bene condizionava le modalità di calcolo del reddito agevolabile; in caso di utilizzo indiretto occorreva prendere in considerazione il valore dei canoni derivanti dalla licenza d'uso (le c.d. *royalties*), al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi. In caso di concessione d'uso a terzi dell'*intangible*, il reddito agevolabile risultava, quindi, facilmente circoscrivibile e identificabile. I diritti di proprietà intellettuale possono altresì essere trasferiti in via definitiva e irrevocabile mediante un apposito atto di cessione. In siffatta ipotesi il reddito agevolabile ai fini del *Patent Box* era individuabile nell'eventuale plusvalenza derivante dall'operazione di cessione dell'*intangible* che non concorreva alla formazione del reddito complessivo, a condizione che il 90% del corrispettivo di vendita fosse reinvestito in attività di ricerca e sviluppo di altri beni immateriali agevolabili entro la chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione. Diversamente, la plusvalenza era recuperata a tassazione per mezzo di un'apposita rettifica in aumento del risultato imponibile. Nell'ipotesi, invece, di sfruttamento diretto dei diritti derivanti dalla privativa, occorreva individuare per ciascun bene immateriale oggetto di protezione «il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita». Il reddito agevolabile, in questo caso, non risultava da una specifica

spesa, con l'obiettivo, quanto meno formale, di garantire certezza applicativa e tempi di fruizione più rapidi. Tuttavia, questa semplificazione non è priva di conseguenze sistemiche. La scelta di premiare il *quantum* investito, indipendentemente dal risultato innovativo conseguito, produce un evidente effetto selettivo a favore delle imprese di maggiori dimensioni, dotate di disponibilità finanziarie superiori e di strutture amministrative idonee a sostenere processi documentali più complessi. Le PMI, particolarmente rilevanti nel settore agroalimentare, rischiano, in tal modo, di essere marginalizzate, nonostante spesso esprimano un'intensità innovativa non trascurabile, seppure, talvolta, non formalizzata in brevetti o beni giuridicamente tutelati (attraverso, ad esempio, segreti industriali). L'agevolazione, in definitiva, pur muovendosi in una direzione di semplificazione apparente, continua a generare evidenti asimmetrie applicative, che chiamano in causa il tema dell'equità orizzontale e della neutralità delle misure di sostegno all'innovazione⁹¹. Parallelamente alla riforma del *Patent Box*, il credito d'imposta ha assunto un ruolo sempre più centrale all'interno delle politiche fiscali nazionali. La sua diffusione risponde alla necessità di creare strumenti agevolativi immediatamente fruibili, attraverso il meccanismo della compensazione in F24, e potenzialmente più neutrali rispetto agli incentivi basati sulla determinazione del reddito. Nonostante questa vocazione semplificatrice, la misura continua a mostrarc ci un quadro operativo caratterizzato da forte instabilità: negli ultimi anni sono mutate più volte le aliquote, le tipologie di attività ammissibili, gli adempimenti documentali e, più in generale, le condizioni di accesso. Tale variabilità, unita alle note vicende recuperatorie⁹², ha determinato una situazione di diffusa incertezza che ha minato la fiducia dei contribuenti, incidendo negativamente sulla programmazione degli investimenti.

È proprio in reazione a tali criticità che il legislatore ha introdotto – con l'art. 23, comma 2, del d.l. n. 73/2022 – la procedura di certificazione tecnica degli investimenti, attribuendo a un soggetto terzo qualificato il compito di attestare la riconducibilità delle attività svolte alle categorie ammissibili (ricerca e

contrattazione effettuata tra parti giuridicamente distinte, ma costituiva il frutto di un processo di astratta estrapolazione dei ricavi (o delle perdite) potenzialmente realizzabili in caso di utilizzo del bene tra soggetti terzi e indipendenti. Era la stessa relazione illustrativa al decreto attuativo a suggerire una *fictio iuris* in base alla quale, per l'individuazione del reddito figurativo era necessario assumere «l'esistenza di un ramo d'azienda autonoma deputato alla concessione in utilizzo del bene immateriale» allo stesso contribuente, isolando le componenti positive (royalties implicite) e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento dell'*intangible*. Veniva in tal modo perseguito l'intento di attribuire ai soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali «do stesso beneficio che otterrebbero laddove licenziassero gli stessi beni ad altri soggetti». Come chiarito dal comma 3 dell'art. 12 del decreto attuativo, il contributo economico era determinato sulla base degli «standards internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento», all'interno delle quali, il VI capitolo (modificato nel 2015 dalle Azioni 8-10 del progetto BEPS), era interamente dedicato alle transazioni aventi ad oggetto l'uso e gli scambi di beni immateriali. La selezione del metodo di calcolo più appropriato doveva basarsi su un'analisi funzionale in grado di individuare le modalità attraverso cui l'impresa svolgeva la sua attività, i rischi assunti, i beni immateriali utilizzati e il relativo apporto nella creazione di valore aggiunto.

⁹¹ Secondo i dati ISTAT, la media nazionale della spesa in R&S da parte delle PMI italiane si attesta soltanto intorno all'1% dei ricavi. Cfr. L.V. CARAMIA, *PMI innovative e sostenibilità ambientale: l'attuale assetto della disciplina fiscale italiana*, in A.F. URICCHIO - G. SELICATO, *Green Deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, op. cit., 475.

⁹² La letteratura sul tema è molto vasta. Basti ricordare, in questa sede, M. BASILAVECCHIA, *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3, 212 e ss.; G. INGRAO, *L'irrogazione delle sanzioni per irregolare e indebita compensazione dei crediti nell'evoluzione normativa*, in *G.T. Riv. Giur. Trib.*, 2011, 5, 420 e ss.; P. COPPOLA, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la 'zona grigia' da dipanare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2021, 1525 ss.; L. LETIZIA, *Crediti di imposta "inesistenti" o "non spettanti": la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2021, 2, 839 e ss.; A. ALBANO, *La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedurali*, *ibidem*, 2022, 1, 245 e ss.; R. IAIA, *Il patologico utilizzo in compensazione di crediti di imposta nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2023, 1352 e ss.; A. GUIDARA, *Spunti critici su nuovi atti di recupero dei crediti: tra norme riformate, in procinto di essere riformate e da riformare*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2024, 1, 232 e ss.; A. GIOVANARDI, *Le nuove definizioni di crediti "inesistenti" e "non spettanti": riconoscimento (degli orientamenti giurisprudenziali emersi in vigore della previgente disciplina) o innovazione?*, in *Giustizia Insieme*, 2025, 2, 271 e ss.

sviluppo, innovazione tecnologica, design). Tale certificazione, vincolante per l'Amministrazione finanziaria salvo casi di difformità rispetto all'attività effettivamente realizzata, rappresenta un meccanismo procedimentale coerente con il paradigma collaborativo richiamato nell'introduzione. L'istituto mira, infatti, a ridurre il contenzioso e, soprattutto, a costruire un percorso partecipato e trasparente che rafforzi il principio di affidamento nei rapporti tra contribuente e fisco. Ciò detto, resta aperto il tema del reale impatto deflattivo della procedura, che, allo stato, non sembra completamente scongiurare il rischio di valutazioni tecniche divergenti. Ulteriore tassello del sistema agevolativo è costituito dal credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, introdotto con la legge n. 160/2019, (art. 1, commi 184 e ss.) che ha sostituito il precedente meccanismo del super e iper-ammortamento, istituiti rispettivamente con legge n. 208/2015 (art. 1, commi 91-94) e legge n. 232/2016 (art. 1, commi 9-11). Anche in questo caso, il legislatore ha privilegiato lo strumento del credito d'imposta, ritenuto maggiormente idoneo a produrre effetti economici immediati e ad adattarsi ai cicli produttivi delle imprese⁹³. L'accesso al beneficio richiede l'invio di una comunicazione preventiva e consuntiva tramite la piattaforma del Gestore dei Servizi Energetici (GSE), ora competente alla raccolta dei dati relativi al programma «Transizione 4.0». Si tratta, a tutti gli effetti, di una procedura amministrativa formalizzata, che costituisce condizione essenziale per la fruizione dell'agevolazione. Non può tuttavia essere trascurato il dato – evidenziato dalla recente bozza di Legge di Bilancio, art. 94⁹⁴ – relativo al possibile ritorno alla logica delle maggiorazioni delle quote di ammortamento, con la conseguente messa in discussione dell'attuale struttura del credito. Tale oscillazione normativa conferma la persistente instabilità del quadro agevolativo, impedendo alle imprese di costruire strategie d'investimento fondate su previsioni attendibili.

10. - Profili procedurali delle agevolazioni fiscali: pluralità di meccanismi di accesso. L'analisi delle misure fin qui considerate permette di cogliere un ulteriore tratto caratteristico del sistema: la presenza di molteplici percorsi procedurali di accesso, ciascuno con proprie regole, tempistiche e presidi documentali. In particolare, secondo l'attuale configurazione normativa del *Patent Box*, la fruizione dell'agevolazione è subordinata alla predisposizione, da parte del contribuente, di idonea documentazione «*contenente tutte le informazioni necessarie alla corretta determinazione e calcolo della maggiorazione del 110%, al fine di godere di un'esimente sanzionatoria in caso di rettifiche da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito*». Tale procedura consente di usufruire della *penalty protection* a fronte di un'adeguata *compliance documentale*. Anche in tale ipotesi, come già rilevato nel meccanismo di auto-determinazione del vecchio *Patent Box*, la mancata esibizione di tale documentazione in sede istruttoria determinerà l'irrogazione delle sanzioni ordinariamente previste per dichiarazione infedele. Inoltre, in linea di continuità con quanto previsto dal precedente regime *Patent Box* e dal regime OD, viene confermata l'ammissibilità di un approccio semplificato, nella predisposizione del corredo informativo, per le

⁹³ Su tali temi, cfr. G. SELICATO, *Il Fisco per le bonifiche ambientali: possibili meccanismi d'attrazione degli investimenti privati nei siti d'interesse nazionale*, in A.F. URICCHIO - G. SELICATO (a cura di), *Circular economy and environmental taxation. Atti della Summer School, 9 - 15 settembre 2019, op. cit.*, 129 e ss., in particolare, 141, ove si legge «occorre quindi volgere l'attenzione ad altri strumenti e soffermarsi sui crediti d'imposta cui il legislatore ha fatto ripetuto riferimento nelle più recenti declinazioni della dimensione promozionale del Fisco. Ed anzi, proprio negli sviluppi più recenti della materia, l'istituto del credito d'imposta pare destinato a prevalere sugli altri meccanismi di agevolazione per una - quantomeno apparente - maggiore facilità di impiego e per un suo crescente apprezzamento da parte delle imprese».

⁹⁴ La norma, rubricata «Maggiorazione dell'ammortamento per gli investimenti in beni strumentali» prevede, al primo comma, che «ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, il relativo costo di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, è maggiorato nelle misure di cui ai commi 4 e 5 in relazione agli investimenti di cui al comma 3 effettuati dal 1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026, o al 30 giugno 2027, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2026 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione».

micro, piccole e medie imprese (PMI). L'ulteriore strumento di collaborazione cui il contribuente può ricorrere è l'istituto dell'interpello ordinario ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. *a*), legge n. 212/2000 qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza riguardanti l'interpretazione e/o l'applicazione della normativa sostanziale. Come è stato chiarito dall'Agenzia con le circolari n. 9/ 2016 e n. 31/2020, nel caso in cui la risposta all'istanza di interpello presupponga l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione o anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente⁹⁵. Anche nella materia del credito di imposta ricerca e sviluppo si conferma la medesima impostazione collaborativa, fondata sulla possibilità di attivare un dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria. Il riferimento è all'art. 23, comma 2, d.l. n. 73/2022, che introduce la nuova procedura di certificazione volta a «*favorire la fruizione dei crediti di imposta in condizioni di incertezza operativa ed evitare controversie sulla qualificazione delle spese effettuate dall'impresa*». Il contribuente ha dunque la possibilità di richiedere una certificazione che attestì la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* estetica ammissibili al beneficio. La certificazione può essere chiesta anche dopo l'avvenuta effettuazione degli investimenti, purché eventuali violazioni relative all'utilizzo dei crediti di imposta non abbiano già formato oggetto di un processo verbale di constatazione: in tali casi, quindi, viene richiesto al contribuente di collaborare comunicando all'Amministrazione finanziaria la certificazione al fine di ridurre i controlli a posteriori aventi ad oggetto contestazioni unicamente incentrate sul profilo della qualificazione tecnica dell'investimento, rafforzando, altresì, il reciproco affidamento. Da ultimo, occorre ribadire gli effetti vincolanti della predetta certificazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, salvo il caso in cui la stessa venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Gli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio emessi in violazione di quanto previsto dall'art. 23, comma 4, d.l. n. 73/2022, dunque difformi da quanto attestato nelle certificazioni tecniche, sono da considerarsi nulli. Interpretando la norma citata secondo gli attuali parametri legislativi in tema di invalidità degli atti tributari di cui all'art. 7 *ter*, legge n. 212/2000, trattasi di un vizio molto grave. La nuova disposizione stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli *a) se viziati per difetto assoluto di attribuzione; b) se adottati in violazione o elusione di giudicato; c) se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni «entrate in vigore successivamente al presente decreto»* (2024). Non essendo questa la sede per un'analisi esaustiva del nuovo regime della invalidità degli atti impositivi, occorre tuttavia soffermarsi su tale ultimo inciso. Più nel dettaglio, la terza ipotesi di nullità avente ad oggetto atti espressamente qualificati nulli da specifiche disposizioni legislative tributarie è stata sostanzialmente neutralizzata, perché le pregresse qualificazioni legislative di nullità vanno intese alla stregua di annullabilità. Solo per le qualificazioni legislative di nullità introdotte dal 2024 si verificheranno le conseguenze previste dall'art. 7 *ter*. Sicché, l'ipotesi di nullità disciplinata dall'art. 23, comma 4, d.l. n. 73/2022 si atteggia in concreto come un'annullabilità che dovrà essere fatta valere dal contribuente, in relazione agli atti dell'Amministrazione finanziaria qualificati espressamente come impugnabili dall'art. 19 della legge sul processo tributario, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado. Su questo specifico punto, la decisione presa dal legislatore delegato suscita non poche riserve. Diversamente, ben avrebbe potuto, ad esempio, introdurre una norma transitoria per evitare di vanificare gli obiettivi della riforma, soprattutto considerando i valori lesi da tali atti, essenziali nella logica dello Statuto: l'affidamento e la piena informazione, quale premessa alla collaborazione partecipativa. A differenza di quanto accade con l'annullabilità, infatti, la nullità può essere fatta valere d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del giudizio, attribuendo il diritto alla ripetizione di quanto versato, anche se sono decorsi i termini di decadenza dell'azione di rimborso, fatta salva la prescrizione del credito. Per completezza, si ricorda che la

⁹⁵ Cfr. punto 8 della circolare n. 5/E dell'Agenzia delle entrate del 24 febbraio 2023, avente ad oggetto «*Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146*».

Legge di Bilancio 2020 ha previsto, nei casi in cui siano necessarie valutazioni di natura tecnica, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di svolgere l'attività di controllo con il supporto del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, acquisendo da quest'ultimo un parere tecnico preliminare sulla fattispecie concreta⁹⁶. Si tratta, dunque, di un mosaico eterogeneo di strumenti, che riflette la coesistenza di modelli amministrativi differenti: da un lato, la logica dell'autoresponsabilità rafforzata; dall'altro, l'intervento dell'Amministrazione finanziaria o di soggetti terzi; dall'altro ancora, la presenza di procedure integralmente digitalizzate e centralizzate. Emerge, dunque, un sistema agevolativo connotato da notevole complessità e da una costante instabilità, che si manifesta tanto sul piano sostanziale quanto sul piano procedimentale. La frequente alternanza tra regimi differenti, la continua revisione dei meccanismi attuativi e la moltiplicazione dei presidi documentali generano una condizione di incertezza che rischia di disincentivare gli investimenti, soprattutto in settori – come quello agroalimentare – in cui l'innovazione richiede tempi medio-lunghi. In tale contesto, l'esperienza maturata nell'ambito del progetto *OnFoods* offre uno spunto di particolare interesse: l'elaborazione di indicatori di circolarità produttiva idonei a ridurre la discrezionalità amministrativa nella qualificazione degli investimenti agevolabili. L'adozione di parametri oggettivi, misurabili e uniformi potrebbe costituire la chiave di volta per superare l'attuale frammentazione e favorire una gestione più trasparente ed efficiente delle misure di sostegno all'innovazione. La prospettiva futura non consiste dunque nell'accumulare nuovi incentivi, bensì nel costruire un sistema coerente, stabile e prevedibile, nel quale i meccanismi di accesso non rappresentino un ostacolo, ma un elemento di certezza giuridica e di effettiva promozione della competitività delle imprese.

11. - La spinta gentile verso la transizione ecologica: dagli ESG agli 'indicatori di circolarità' per una sistematizzazione e stabilizzazione degli incentivi fiscali secondo i paradigmi dell'economia circolare. Gli eterogenei meccanismi di accesso alle agevolazioni scandagliati nel corso della ricerca presentano elementi di interesse e profili di criticità che non possono essere disgiunti da una più matura riflessione sulla transizione delle imprese da sistemi di controllo esterno a sistemi di auto analisi e valutazione. L'autoregolazione delle imprese, in sinergia con le autorità di controllo, ma in una fase anticipata rispetto all'emersione di patologie nell'attuazione del programma imprenditoriale o nella fruizione di incentivi finanziari e fiscali, costituisce infatti un trend sufficientemente assestato nell'esperienza unionale ed in alcuni importanti ordinamenti extra-UE, che induce a considerare l'importanza di traslare l'azione di monitoraggio ed il giudizio di meritevolezza dell'impresa in una fase anticipata rispetto all'accesso al beneficio. Si tratta di un'impostazione coerente a quello che ha ispirato lo sviluppo e rapida affermazione della rendicontazione di sostenibilità, ulteriore strumento di 'moral suasion' delle imprese verso una concreta transizione ecologica. Del resto, nel graduale processo di transizione del sistema economico verso modelli di sviluppo più sostenibili, un ruolo di non poco conto è già ricoperto dalla rendicontazione di sostenibilità, genericamente definita come quel processo mediante cui le imprese comunicano l'impatto delle loro attività in ambito ambientale, sociale e di governance (ESG - *Environmental, Social, Governance*)⁹⁷. L'Unione europea ha recentemente implementato il quadro normativo in materia mediante la Direttiva 2022/2464/UE, nota come *Corporate Sustainability Reporting Directive* (c.d. «CSRD»), in vigore dal gennaio 2023, che intende promuovere la trasparenza e la divulgazione di informazioni da parte delle

⁹⁶ Sulla necessità del parere preventivo del Ministero dello Sviluppo Economico nei casi di particolare complessità tecnica delle questioni affrontate, si richiama da ultimo la sentenza della Corte giust. trib. primo grado di Milano 17 luglio 2025, n. 3180.

⁹⁷ Sui profili giuridici della rendicontazione di sostenibilità v., tra gli altri, F. FIMMANÒ, *Art. 41 della Costituzione e valori ESG: esiste davvero una responsabilità sociale dell'impresa?*, in *Giur. comm.*, 2023, 5, 777 e ss.; O. CAGNASSO, *Sostenibilità socio ambientale e sostenibilità finanziaria nella prospettiva delle P.M.I.*, in *Giur. it.*, 2024, 5, 1229 e ss.; P. MONTALENTI, *Impresa, sostenibilità e fattori ESG: profili generali*, *ivi*, 2024, 5, 1190 e ss.; G. RACUGNO, *Informazione non finanziaria e rendicontazione societaria di sostenibilità*, in *Giur. comm.*, 2025, 1, 19 e ss.

imprese riguardo agli impatti ambientali, sociali e legati alla governance (ESG) delle loro attività, attraverso un rafforzamento degli obblighi di *reporting* da parte delle stesse⁹⁸. Essa rappresenta l'ultima tappa di un percorso normativo-evolutivo inerente alla comunicazione non finanziaria che ha spinto gli Stati membri dell'Unione europea a valorizzare le crescenti esigenze informative della collettività e degli stakeholders, sì da sollecitare la trasparenza e la divulgazione di informazioni che riguardano gli impatti ambientali e sociali, legati alla governance (ESG) delle attività imprenditoriali, attraverso un rafforzamento degli obblighi di reporting, da effettuare con l'utilizzo di criteri uniformi a livello europeo. Nella stessa ottica si pone poi la *Corporate Sustainability Due Diligence Directive*, Direttiva (UE) 2024/1760⁹⁹, che ha ad oggetto la creazione di un sistema di indagine preventiva da parte delle società destinatarie della normativa (imprese grandi o ad alto-rischio di impatto socio-ambientale), per monitorare, prevenire e mitigare gli impatti negativi sull'ambiente, sulle condizioni di lavoro e su diritti e libertà individuali sia della propria attività d'impresa sia della *value chain*, a monte e a valle. Il 10 settembre 2024 è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il d.lgs. 125/2024, che recepisce la direttiva (UE) 2022/2464 sulla rendicontazione di sostenibilità delle imprese, introducendo nuovi obblighi di verifica e pubblicazione per garantire la qualità e l'affidabilità delle informazioni rendicontate¹⁰⁰. Ci si riferisce alla sottoposizione a revisione da parte di un soggetto incaricato («*revisore della rendicontazione di sostenibilità*»), il quale deve attestare la conformità ai requisiti normativi, nonché al fatto che la rendicontazione di sostenibilità divenga parte integrante della relazione sulla gestione del bilancio, tanto da dover essere pubblicata sul sito web aziendale. L'applicazione delle nuove disposizioni avverrà in modo graduale: le grandi imprese sono già soggette ai nuovi obblighi mentre, a partire dal 1° gennaio 2026, essi riguarderanno anche alcune PMI. La rendicontazione di sostenibilità deve inoltre contenere «una descrizione [...] dei principali impatti negativi, effettivi o potenziali, legati alle attività dell'impresa e alla sua catena del valore, compresi i suoi prodotti e servizi, i suoi rapporti commerciali e la sua catena di fornitura, delle azioni intraprese per identificare e monitorare tali impatti, e degli altri impatti negativi che l'impresa è tenuta a identificare in virtù di altri obblighi dell'Unione che impongono alle imprese di attuare una procedura di dovuta diligenza». Il contenuto, pertanto, comprende non soltanto informazioni relative all'impresa stessa o al suo gruppo, ma anche quelle relative alla sua catena di valore, che rappresenta una delle maggiori novità apportate dalla novella legislativa. In base al principio della doppia materialità informativa, le imprese dovranno fornire informazioni di sostenibilità sia in merito all'impatto delle proprie attività sulle

⁹⁸ Cfr. M. CAPELLI - R. PENNAZIO, *Dalla "Corporate sustainability reporting directive" alla "Corporate Responsibility Due Diligence": comunicazione di sostenibilità e impatto ambientale*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 7, 1161 e ss.; M.L. PASSADOR, M. STELLA RICHTER JR, *"Due Diligence" sulla Sostenibilità Aziendale: "Supernatural Superserious"*, in *Osservatorio del diritto civile e commerciale*, 2024, 1, 235 e ss.; C. GULOTTA, *L'evoluzione in atto nell'Unione europea in tema di diligenza dovuta e responsabilità sociale delle imprese*, in *Riv. Giur. Ambiente*, 2024, 1, 135 e ss.

⁹⁹ In argomento si vedano M. GIOVANNONE, *The European directive on 'corporate sustainability due diligence': the potential for social dialogue, workers' information and participation rights*, in *Italian Labour Law e-Journal*, 2024, 1, 227 e ss.; S. BORELLI - F.M. MUCCIARELLI, *La direttiva sulla rendicontazione di sostenibilità: fra trasparenza e partecipazione*, in *Riv. giur. Lav. e prev. sociale*, 2024, 3, 492 e ss.; F. TRIMARCHI BANFI, *La sostenibilità dello sviluppo economico nel diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. Amm.*, 2024, 3, 631 e ss.; S. REGGIANI, *Rendicontazione di sostenibilità per grandi imprese non EIP dal 2025: deroghe e semplificazioni*, in *Amm. e Finanza*, 2025, 1, 7 e ss.

¹⁰⁰ M. MAUGERI, *L'informazione societaria «sostenibile»*, in *Dialoghi di diritto dell'economia*, 29 luglio 2025 osserva come «la scelta di assoggettare inderogabilmente la trasparenza climatica alle regole caratteristiche dell'informazione contabile assolve allo scopo di promuovere l'omogeneità della comunicazione sostenibile al mercato dei diversi emittenti e di agevolare la comparabilità dei dati, contrastando sia fenomeni di «selezione avversa» (indotti dall'eventualità che imprese concorrenti si propongano al mercato come sostenibili pur non rispettando i parametri del Regolamento europeo n. 2020/852 in materia di tassonomia: c.d. "greenwashing") sia fenomeni di «azzardo morale» (indotti dall'eventualità che le imprese possano destinare la raccolta derivante dalla emissione di prodotti finanziari "verdi" a impieghi che poco o nulla hanno a che vedere con la realizzazione di obiettivi ecosostenibili)».

persone e sull'ambiente (approccio *inside-out*), sia riguardo al modo in cui i fattori di sostenibilità incidono su di esse e sui loro risultati (approccio *outside-in*). In particolare, le informazioni da inserire nella rendicontazione devono riguardare le strategie aziendali connesse alle questioni di sostenibilità ed alla loro compatibilità con la transizione verso un'economia sostenibile e la limitazione del riscaldamento globale, e il ruolo degli organi di amministrazione, gestione e controllo con specifico riferimento alle questioni di sostenibilità ed alla loro composizione, gli obiettivi e le politiche imprenditoriali sulla sostenibilità, oltre che le procedure di *due diligence* sempre in relazione a tali specifiche problematiche. In tale prospettiva, la rendicontazione di sostenibilità ben potrebbe assumere un ruolo di rilievo per le imprese del settore agri-food – tradizionalmente caratterizzato da un rilevante impatto ambientale, dovuto soprattutto all'utilizzo del suolo e delle risorse idriche¹⁰¹ – giacché i documenti di bilancio relativi alla presentazione dell'andamento economico-finanziario d'impresa non risultano sufficientemente esplicativi degli effetti e degli impatti delle azioni aziendali sull'ecosistema. Uno dei temi più delicati ed importanti per le imprese agroalimentari è rappresentato dalla valorizzazione degli scarti mediante la trasformazione dei rifiuti di produzione (scarti agricoli, residui di trasformazione, sottoprodotti, ecc.), in nuove risorse prodotti (energia, fertilizzanti, biomateriali); basti pensare agli scarti delle bucce di agrumi, utilizzabili per produrre oli essenziali e ingredienti per cosmetica, oppure agli scarti vinicoli e ortofrutticoli, impiegabili per la produzione di energia da biomassa e biogas¹⁰². Una recente ricerca dell'Osservatorio *Food Sustainability* della *School of Management* del Politecnico di Milano ha calcolato che, in Italia, otto aziende alimentari su dieci utilizzano già almeno una pratica di economia circolare, tra riuso (per fini sociali e non) e valorizzazione di residui e scarti non più edibili. Tali pratiche sostenibili, oltre a ridurre gli impatti ambientale e i costi di smaltimento, possono determinare così nuove fonti di reddito per le stesse imprese, costituendo un'opportunità di innovazione e vantaggio competitivo.

Sicché appare evidente come, nel solco delle direttive UE poc'anzi citate, le imprese del settore *agri-food* dovranno integrare la valorizzazione degli scarti direttamente nella rendicontazione di sostenibilità, ad esempio misurando quantità di scarti recuperati e destinati a nuovi usi, calcolando emissioni evitate grazie al riutilizzo (es. CO₂ non emessa), raccontando progetti di economia circolare nel bilancio di sostenibilità, mostrando gli impatti positivi su comunità locali, biodiversità e occupazione¹⁰³. Più dettagliatamente, gli step per la rendicontazione in detto settore sono costituiti:

- 1) Mappatura dei processi, delle fonti emissive e delle attività di riutilizzo: si analizzano le attività aziendali (coltivazioni, allevamenti, trasformazioni, logistica) per identificare le principali fonti di impatto/riutilizzo.
- 2) Raccolta dati e indicatori ESG: attraverso questionari, software o piattaforme, si raccolgono informazioni sui consumi, sull'uso del suolo e delle sostanze chimiche, sulla gestione dei rifiuti, sul benessere degli animali, dei lavoratori, nonché sugli scarti recuperati
- 3) Redazione del bilancio di sostenibilità: si redige un documento coerente con gli standard internazionali o europei, che espliciti le performance attuali e gli impegni futuri.

Sebbene allo stato gli obblighi in tema di *Corporate Sustainability Reporting* riguardino solo le imprese di dimensioni medio-grandi, le imprese dell'agri-food dovranno essere sollecitate ad inserire la gestione

¹⁰¹ Si soffermano su tali profili K. SOKAL - M. KACHEL, *Impact of Agriculture on Greenhouse Gas Emissions--A Review*, in *Energies*, 2025, 2272.

¹⁰² Cfr. D. GOTTAIDI - L. SIROLI - L. VANNINI - F. PATRIGNANI - R. LANCIOTTI, *Recovery and valorization of agri-food wastes and by-products using the non-conventional yeast Yarrowia lipolytica*, in *Trends in Food Science e Technology*, 2021, 74 e ss.; J. PAINI - V. BENEDETTI - S. AIL - M.J. CASTALDI - M. BARATIERI - F. PATUZZI, *Valorization of Wastes from the Food Production Industry: A Review Towards an Integrated Agri-Food Processing Biorefinery*, in *Waste and biomass valorization*, 2021, 31 e ss.; L. VIGOROSO - E. CAVALLO - N. PAMPURO, *Recycling of Agro-Food and Urban Wastes According to the Circular Economy and Sustainable Paradigms*, in *Agronomy*, 2024.

¹⁰³ Cfr. C. SARTORIS, *Doveri di informazione delle imprese sostenibili e consumo responsabile nel settore agroalimentare*, in *Persona e Mercato*, 2024, 2, 591 e ss.

degli scarti agroalimentari nella rendicontazione di sostenibilità per rispondere alle richieste di mercato, per ottenere vantaggi competitivi (ad es. accesso a finanziamenti green) nonché per migliorare la reputazione aziendale nell'ottica di attrarre investitori, partner e consumatori.

12. - Gli ‘indicatori di circolarità produttiva’ per una sistematizzazione e stabilizzazione degli incentivi fiscali secondo i paradigmi dell’economia circolare. Appare coerente a tale approccio, dunque in linea con i più recenti sviluppi della legislazione in materia di sostenibilità, l’implementazione, quantomeno in via sperimentale, di un set di indicatori di circolarità produttiva volto ad attribuire un *ranking* di virtuosità delle imprese (nel nostro caso applicato in via sperimentale a quelle del comparto agroalimentare) in relazione al loro consumo di beni scarsi e alla loro capacità di assicurare il riutilizzo interno di sottoprodotti e scarti.

L’attribuzione del punteggio promana da un’anticipata ed oggettiva auto-valutazione di parametri pre-determinati a livello normativo (ragionevolmente in un decreto interministeriale del Mef, Ambiente e industria) che andrebbero asseverati da parte di un revisore della rendicontazione di sostenibilità (figura ormai tipizzata a livello legislativo in funzione degli ESG).

La scelta di ricorrere ad esperti esterni, del resto, si colloca nel solco delle previsioni del nuovo ‘Codice degli incentivi’ italiano, secondo cui: «*per la valutazione o l’analisi di aspetti specialistici nelle diverse fasi del ciclo di vita dell’incentivo, l’amministrazione responsabile può avvalersi, altresì, di esperti prescelti da appositi elenchi aperti a tutti gli interessati, ovvero di università o enti pubblici o privati di ricerca, con oneri a carico delle risorse di cui al comma 2. In caso di ricorso ai predetti elenchi, gli esperti sono selezionati sulla base di procedure che garantiscono la trasparenza e la rotazione degli incarichi, nonché la verifica della insussistenza di cause di incompatibilità e del possesso dei necessari requisiti di professionalità, competenza e imparzialità*OnFoods si pongono ad argine di una eccessiva discrezionalità amministrativa – e conseguente incertezza e imprevedibilità – nella selezione degli investimenti ammissibili. L’adozione di parametri oggettivi e uniformi mira infatti a superare l’attuale frammentazione e favorire una gestione più trasparente ed efficiente delle misure di supporto all’innovazione. Le attenzioni del legislatore, quindi, non dovrebbero indirizzarsi esclusivamente verso la sperimentazione di nuovi incentivi, bensì e piuttosto, verso la costruzione di un sistema coerente, stabile e prevedibile in cui i meccanismi di accesso non rappresentino un ostacolo ma un elemento di certezza del sistema di promozione della competitività aziendale.

Con l’individuazione di taluni profili critici dei processi produttivi delle aziende ad opera di altri gruppi di lavoro *OnFoods*, i ricercatori coinvolti in questa ricerca hanno quindi inteso reagire all’odierno difetto di efficacia del sistema incentivante, avvalendosi di nozioni ed esperienze attinte da altri comparti scientifici per selezionare un set di possibili ‘indicatori di circolarità’ che viene di seguito succintamente esposto:

a) INDICATORI TECNICI PRINCIPALI

- *Tasso di valorizzazione degli scarti*: percentuale di sottoprodotti agroalimentari avviati a recupero rispetto al totale prodotto;
- *Efficienza di conversione*: rapporto tra energia/materiali recuperati e quantità di scarti trattati nei processi di valorizzazione;
- *Efficienza di conversione dei residui*: rapporto tra valore economico dei prodotti derivati dagli scarti e costo di gestione degli stessi;
- *Tasso di utilizzo interno dei sottoprodotti*: percentuale di scarti riutilizzati direttamente nel processo produttivo (es. bucce di pomodoro per produzione di licopene);
- *Coefficiente di simbiosi industriale*: numero di aziende partner che utilizzano i sottoprodotti dell’impresa come materia prima. Un’impresa virtuosa ha almeno 3-5 partnership attive.

b) INDICATORI DI EFFICIENZA DELLE RISORSE

- *Water Use Efficiency* (WUE): litri di acqua consumata per kg di prodotto finito (esempio: sistemi di recupero e trattamento delle acque reflue);
- *Energy Performance Indicators* (EnPI): indicatori di efficienza energetica per i processi produttivi, basati sulla misurazione del consumo energetico per unità di produzione;
- *Impronta di carbonio*: obiettivo di riduzione e compensazione delle emissioni residue (basato sui parametri utilizzati per il CBAM nell'analisi merceologica);
- *Tasso di riciclaggio imballaggi*: percentuale di packaging riciclabile/compostabile utilizzato;
- *Indice di consumo del suolo*: consumo del suolo per effetto di installazioni di ogni tipo e dell'estensione degli impianti; misurazione degli impatti positivi dell'eventuale reimpegno di opifici preesistenti, aree dismesse, etc.

c) INDICATORI DI INNOVAZIONE SOSTENIBILE

- *Investimenti in R&D verde*: percentuale di fatturato destinata a ricerca per processi sostenibili e valorizzazione scarti;
- *Numero di brevetti sostenibili*: brevetti depositati per tecnologie di recupero, processi a basso impatto ambientale;
- *Certificazioni di prodotto*: presenza di certificazioni (biologico, carbon neutral, zero waste) attestanti la sostenibilità dell'intera filiera.

d) INDICATORI DI FATTIBILITÀ TECNICA

- *Indice di Conversione dei Sottoprodotti*: rapporto tra quantità di sottoprodotti valorizzabili e volume totale di scarti prodotti:
 - Scarti organici umidi: quantità recuperabile per compostaggio/biogas;
 - Bucce e pellicole per estratti bioattivi;
 - Semi e noccioli per oli/farine proteiche;
 - Liquidi di processo per recupero risorsa idrica.

e) INDICATORI DI TRASPARENZA E GOVERNANCE

- *Tracciabilità della filiera*: capacità di tracciare l'origine e il destino di materie prime e scarti lungo tutta la supply chain. Sistema digitale di blockchain o equivalente;
- *Reporting ESG*: pubblicazione annuale di report di sostenibilità con dati quantitativi verificati da terze parti e obiettivi temporali definiti;
- *Stakeholder engagement*: numero di iniziative che prevedono coinvolgimento attivo di comunità locali, fornitori, clienti in progetti di sostenibilità.

f) INDICATORI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

- *Cooperative compliance* volontaria o obbligatoria (grandi imprese o TCF);
- *Assenza di carichi pendenti* o loro limitata incidenza sul fatturato (modello art. 94 Codice dei contratti pubblici);
- *Assenza di contestazioni specifiche* su indebita fruizione di crediti d'imposta inesistenti (non anche non spettanti);
- *Assenza di precedenti per reati fiscali*.

Nella prospettiva preferita dal gruppo di ricerca, l'insieme di tali indicatori dovrebbe condurre all'attribuzione di un *ranking* rilevante ai fini dell'accesso alle agevolazioni che, in fase di prima approssimazione, è stato modulato come segue:

Indicatori Tecnici Principali – Punti 20

- Tasso di valorizzazione degli scarti 20%
- Efficienza di conversione 20%
- Efficienza di conversione dei residui 20%
- Tasso di utilizzo interno dei sottoprodoti 20%
- Coefficiente di simbiosi industriale 20%

Indicatori di Efficienza delle Risorse – Punti 20

- Water Use Efficiency (WUE) – 20%
- EnPI (Energy Performance Indicators) – 20%
- Impronta di carbonio obiettivo di riduzione e compensazione delle emissioni residue – 20%
- Tasso di riciclaggio imballaggi – 20%
- Indice di consumo del suolo – 20%

Indicatori di Innovazione Sostenibile – Punti 15

- Investimenti in R&D verde superiori al 15% di quelli effettuati nell'esercizio precedente – 40%
- Numero di brevetti sostenibili – 30%
- Certificazioni di prodotto – 30%

Indicatori di Fattibilità Tecnica – Punti 15

- Indice di Conversione dei Sottoprodoti:
 - Tra il 76 e il 100% - 100%
 - Tra il 51 e il 75% - 50%
 - Tra il 25 e il 50% - 30%
 - Tra lo 0 e il 25% - 10%

Indicatori di Trasparenza e Governance – Punti 15

- Tracciabilità della filiera 40%
- Reporting ESG 30%
- Stakeholder engagement 30%

Indicatori di Affidabilità fiscale – Punti 15

- Cooperative compliance 25%;
- Assenza di carichi pendenti 25%
- Assenza di contestazioni specifiche 25%
- Assenza di precedenti per reati fiscali 25%

Andrebbe infine rimessa al legislatore ogni decisione sugli effetti e sulle implicazioni del *ranking*, potendo al riguardo contrapporsi due distinte funzioni alternative, ovvero:

a) subordinare l'accesso ad ogni agevolazione al superamento di un determinato punteggio stabilito ed aggiornato in funzione della media degli indicatori registrata a livello nazionale (soluzione preferita dai ricercatori di *OnFoods*);

b) ragguagliare l'intensità di fruizione dell'agevolazione, in termini di percentuale rispetto alla misura massima dell'incentivo fiscale o del sussidio finanziario, al punteggio conseguito.

Da ultimo, l'impresa dovrebbe raccogliere e custodire la documentazione probatoria delle assunzioni alla base del *ranking*, rendendole disponibili in caso di verifica da parte delle Autorità fiscali che potrebbero così riparametrare il credito fiscale (o il sussidio finanziario) in termini di non spettanza [o di non spettanza della sola eccedenza, nell'ipotesi b) di cui sopra]. Sono state altresì formulate alcune ipotesi di impiego dell'Intelligenza artificiale per la selezione di situazioni di anomalia o potenziale inattendibilità del

ranking. Si confida, in questo modo, di restituire stabilità, certezza e prevedibilità alle imprese che intendano accedere a regimi premiali connotati da una maggiore capacità di incidere sulle scelte di investimento.