

## POLITICHE TRIBUTARIE E TUTELA DELL'AMBIENTE. NOVELLA COSTITUZIONALE, SOSTENIBILITÀ E BILANCIAMENTO DI INTERESSI\*

di Roberta Alfano\*\*

**Sommario.** 1. Introduzione. – 2. Le fondamenta della tassazione ambientale. Principi europei (cenni). – 2.1. Giustificazione costituzionale della tassazione ambientale ante riforma. Resilienza del principio di capacità contributiva e possibili applicazioni in sede decentrata. – 3. Segue: legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali ambientali. – 4. La novella costituzionale e le rinnovate prospettive per la fiscalità ambientale. – 5. Qualche riflessione conclusiva.

234

**1. Introduzione.** La difficoltà di definizione della dimensione giuridica dell'ambiente – la cui necessità di tutela è oggi, con l'avvento dell'«era dell'ebollizione globale»<sup>1</sup> oggettivamente improcrastinabile – è certamente il *fil rouge* proprio di ogni analisi, in ogni branca del diritto<sup>2</sup>. Se è, infatti, incontrovertibile che soltanto in un'incisiva tutela dell'ambiente – in tutte le sue declinazioni ed in particolare nella lotta al cambiamento climatico<sup>3</sup> – siano racchiuse le speranze per il futuro dell'umanità, non da meno complessa ne risulta la definizione giuridica; tale complessità, recentemente ribadita anche dalla Consulta<sup>4</sup>, appare intrinseca nella sua stessa nozione, che è multireferenziale, in ragione del «riferimento a tutte le realtà della nostra convivenza e a tutti i livelli di governo che la rappresentano e gestiscono» e trasversale rispetto a «quasi tutti gli altri settori degli interessi giuridicamente rilevanti»<sup>5</sup>. L'interprete del diritto si è trovato sistematicamente a dover constatare la difficoltà nell'utilizzazione delle lenti tradizionali proprie di ciascun settore<sup>6</sup> per l'analisi e l'applicazione

\* *Sottoposto a referaggio.*

\*\* Professore ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Napoli Federico II.

<sup>1</sup> Secondo la recentissima ed allarmante definizione del Segretario Generale dell'ONU A. Guterres, New York, 28 luglio 2023.

<sup>2</sup> S. Grassi, *La cultura dell'ambiente nell'evoluzione costituzionale*, in *Rivista AIC*, 3, 2023: «Tuttora, ogni volta che si deve affrontare la questione ambientale [...], si deve prendere atto delle numerose incertezze che si possono avere nel definire l'ambiente come oggetto di una specifica disciplina giuridica ovvero riconoscere (sulla scorta della giurisprudenza costituzionale, ed ora della revisione costituzionale del 2022) che si tratti di un valore e di un fine trasversale a tutti i diversi settori del diritto».

<sup>3</sup> IPCC, *Intergovernmental Panel on Climate Change, Sixth Assessment Report FACT SHEET*, 1° aprile 2023.

<sup>4</sup> Corte Cost., sentenza n. 11/2023: giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 16, c. 1, ultimo periodo, della legge della Regione Emilia-Romagna 23 dicembre 2011, n. 23 (*Norme di organizzazione territoriale delle funzioni relative ai servizi pubblici locali dell'ambiente*). La Corte rileva che «La logica della ripartizione dei benefici risponde, del resto, alla consapevolezza della complessità della tutela dell'ambiente, che peraltro oggi trova una specifica valorizzazione, «anche nell'interesse delle future generazioni», nel novellato art. 9, terzo comma, Cost».

<sup>5</sup> Ancora S. Grassi, *La cultura dell'ambiente nell'evoluzione costituzionale*, cit.; analogamente, F. Pastore, *Costituzione ed Ambiente*, in M.A. Icolari (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica*, Torino, 2021, 19: «Il concetto di ambiente, se portato alla sua massima estensione, finisce per assumere contorni così ampi e indefiniti da rischiare la dissoluzione o l'irrilevanza giuridica. In ogni caso, anche se inteso in senso più restrittivo, l'ambiente, quando viene considerato come materia, si interseca con una serie notevole di altre materie e si sovrappone, totalmente o parzialmente, a numerose altre».

<sup>6</sup> P. Colasante, *La ricerca di una nozione giuridica di ambiente e la complessa individuazione del legislatore competente*, in *Federalismi.it*, 20, 2020, 123; F. Spantigati, *Valutazione giuridica dell'ambiente*, Padova, 2002; G. Rossi, *Diritto dell'ambiente*, Torino, 2021, 18.

delle politiche ambientali ed il diritto tributario non ha fatto eccezione.

La legge costituzionale n. 1 dell'11 febbraio 2022 di modifica degli artt. 9 e 41 Cost. – prima concreta revisione di un lungo cammino di riforma<sup>7</sup> di uno dei principi fondamentali e primo intervento sul Titolo III della Costituzione – nel revisionare il dettato normativo ha previsto, almeno dal punto di vista formale<sup>8</sup>, diverse disposizioni dedicate alla tutela ambientale. In particolare, la recente novella costituzionale con la modifica dell'art. 9 ha definito i contorni della tutela ambientale come valore costituzionale, principio fondamentale a carattere oggettivo da preservare attraverso una pluralità di politiche pubbliche. La novella costituzionale ha, di fatto, definito i contorni del complesso e lungo cammino interpretativo che aveva già in precedenza consentito di tutelare l'ambiente oltre che attraverso una lettura evolutiva del diritto alla salute – sancito dall'art. 32 Cost.<sup>9</sup> – prioritariamente attraverso l'art. 9 in tema di tutela del paesaggio<sup>10</sup>.

Tradizionalmente si è assistito ad una costante tensione tra la tutela del paesaggio e altri valori costituzionali, potenzialmente confliggenti o complementari<sup>11</sup>. La tutela del paesaggio – nata all'inizio del secolo XX nei diversi ordinamenti occidentali e continentali europei, con il fine di soddisfare la sempre più diffusa esigenza di salvaguardia dei valori storici e identitari rappresentati dalla forma dei territori<sup>12</sup> – è stata sottoposta ad una costante evoluzione, dal punto di vista dottrinale<sup>13</sup> e giurisprudenziale<sup>14</sup>. La concezione dinamica di paesaggio è stata

<sup>7</sup> A. Gusmai, *La tutela costituzionale dell'ambiente tra valori (metapositivi), interessi (mercificatori) e (assenza di) principi fondamentali*, in *Dir. Publ. Eur. Rass. online*, 1, 2015, 20; D. Amirante, *L'ambiente preso sul serio. Il percorso accidentato del costituzionalismo ambientale*, in *DPCE*, 2019, 18 ss.

<sup>8</sup> Fra i commenti «a prima lettura», *ex multis*, R. Montaldo, *La tutela costituzionale dell'ambiente nella modifica degli artt. 9 e 41 Cost.: una riforma opportuna e necessaria?*, in *Federalismi.it*, 13, 2022, 187.

<sup>9</sup> *Ex multis*, il riferimento parte dal celeberrimo saggio di M.S. Giannini, *Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1973, 15 ss.; M. Cecchetti, *Principi costituzionali per la tutela dell'ambiente*, Milano, 2000, 49; M. Cafagno, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente come sistema complesso, adattativo, comune*, Torino, 2007; B. Caravita, L. Cassetti, A. Morrone (a cura di), *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2016, 29 ss.; S. Pajno, V. Pucci, *Il diritto fondamentale alla salute nei procedimenti di valutazione ambientale*, in *Federalismi.it*, 7, 2020, 131.

<sup>10</sup> Il dibattito che ha portato alla riforma era stato caratterizzato da due diverse formulazioni in sede di iniziativa parlamentare; da una parte una proposta volta a definire la tutela dell'ambiente come diritto fondamentale della persona e della collettività; dall'altra una qualificazione in termini oggettivi, ossia come valore costituzionale affidato alle politiche pubbliche, in modo speculare con gli altri interessi pubblici contemplati nell'art. 9.

<sup>11</sup> N. Pignatelli, *L'autorizzazione paesaggistica: il procedimento amministrativo come sede di attuazione dei valori costituzionali*, in *Federalismi.it*, 21, 2023, 158: evidente è la «difficoltà strutturale della sede procedimentale paesaggistica a rimanere impermeabile alle pressioni e all'innesto di altri valori costituzionali; la resistenza al bilanciamento, congegnata a monte dal legislatore, sembra cedere innanzi al concreto esercizio del potere insistente su una certa porzione di territorio, essa stessa palco di interazioni tra dimensioni connesse (paesaggio, ambiente, governo del territorio, tutela della salute)».

<sup>12</sup> G. Severini, *Culturalità del paesaggio e paesaggi culturali*, in *Federalismi.it*, 16, 2020, 310. Il valore culturale (culturalità) del paesaggio è il carattere essenziale che la distingue dalla variabile «gestione del territorio e ne costituisce la ragione di forza ed effettività. Il valore culturale ha talmente plasmato il luogo da legittimare, in talune fattispecie, il regime di tutela dei beni culturali, insieme o in luogo di quello sulla tutela del paesaggio. La tutela paesaggistica e quella culturale sono distinte e autonome. Possono tuttavia sovrapporsi sul medesimo luogo perché non c'è *bis in idem*, cioè al fine di salvaguardare il dato *qualitativo* dell'intervento creativo umano che origina e configura il luogo stesso.

<sup>13</sup> Iniziando dalla celebre definizione e riflessione di A. Predieri, *Significato della norma costituzionale sulla tutela del paesaggio*, in *Studi per il ventesimo anniversario dell'assemblea costituente*, vol. II, Firenze, 1969, 381 ss.

<sup>14</sup> Cons. Stato, Sez. IV, n. 624/2022: «In tema di tutela del paesaggio, la nozione accolta dalla Convenzione europea del paesaggio, stipulata dagli Stati membri del Consiglio d'Europa a Firenze il 20 ottobre 2000 e ratificata dall'Italia con la l. n. 14/2006, introduce un concetto certamente ampio di paesaggio, non più riconducibile al solo ambiente naturale statico, ma concepibile quale frutto dell'interazione tra uomo e ambiente,

la risultante – domestica e sostanzialmente differente rispetto alla pluralità degli ordinamenti europei – dall’interazione tra uomo e ambiente, composta anche dagli effetti dell’antropizzazione<sup>15</sup>. Anche prima della riforma, la tutela del paesaggio era stata interpretata non quale mera entità statica e immutabile, bensì come bene comune rinnovabile, che si fa carico dell’incessante attività modellante della specie e di rinnovamento secondo le necessità storiche. L’analisi interpretativa aveva consentito una lettura del paesaggio sociale ed etica, un’interpretazione evolutiva, in grado di tener conto dell’insostenibilità della crisi climatica. Tale processo interpretativo è stato, dunque, sublimato nella novella costituzionale. L’art. 9 si sostanzia nelle rinnovate declinazioni della tutela dell’ambiente alla stregua della tutela del paesaggio e del patrimonio storico ed artistico della nazione; della tutela della biodiversità e degli ecosistemi; dell’esplicito riferimento alla sostenibilità delle future generazioni<sup>16</sup>; della tutela degli animali, attraverso il rinvio, ai fini attuativi, per legge ordinaria<sup>17</sup>. L’art. 41 trova nuova linfa – invero non unanimemente riconosciuta come necessaria<sup>18</sup> – nell’ampliamento dei limiti alla libertà dell’iniziativa economica privata, che non soltanto non può nuocere alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana, ma, a seguito della novella, neppure alla salute<sup>19</sup> e all’ambiente; a ciò deve aggiungersi, per l’attività economica pubblica e privata, il compito, riservato alla legge, di indirizzarla e coordinarla a fini ambientali. L’art. 41, dunque, evidenzia in modo esplicito l’inscindibilità del valore costituzionale della sostenibilità ambientale con la

---

valorizzando anche gli aspetti identitari e culturali, di modo che è pertanto la sintesi dell’azione di fattori naturali, umani e delle loro interrelazioni a contribuire a delineare la nozione, complessa e plurivoca, di «paesaggio».

<sup>15</sup> G. Cerrina Feroni, *Il paesaggio nel costituzionalismo contemporaneo. Profili comparati europei in Federalismi.it*, 8, 2019, 2 ss.: «Il modello italiano di paesaggio si impone nel quadro europeo come un sistema complessivamente riuscito e dalle coordinate culturali assai ben definite e nel quale il bene paesaggio è sia forma sensibile dell’ambiente, sia forma del Paese, purché dotato di uno speciale valore identitario».

<sup>16</sup> La intergenerazionalità dal punto di vista tributario e finanziario è stata oggetto di un’interessante riflessione ad opera di A. Giovannini, *I diritti delle nuove generazioni e la finanza pubblica: un patto intergenerazionale in Costituzione*, in *Riv. Dir. Trib., on line*, 17 gennaio 2023, 3, che ha proceduto altresì ad una ricognizione delle pronunce della Consulta che, similmente ad altre Corti europee, prima *inter pares* la *Bundesverfassungsgericht* della Repubblica federale tedesca, ha elevato l’equità intergenerazionale a principio immanente dell’ordinamento costituzionale, affinché il legislatore nella gestione dei fabbisogni finanziari adotti provvedimenti rispettosi delle legittime aspettative delle nuove generazioni. Suggestivamente, peraltro, in campo finanziario e tributario, rimasti totalmente inascoltati.

<sup>17</sup> F. Fracchia, *L’ambiente nell’art. 9 della Costituzione: un approccio in «negativo»*, in *Il diritto dell’economia*, 1, 2022, 15 ss., che, nell’analisi della nuova formulazione dell’art. 9, Cost. ed evidenziando su cosa non compare nella nuova disciplina, evidenzia come la riforma miri a dare risalto a un nuovo paradigma e modello di sviluppo sostenibile basato sulla responsabilità dei vari attori coinvolti: «procedendo per via negativa e per sottrazioni successive, mi pare che emerga con forza un paradigma giuridico intriso di responsabilità e di doverosità. Cambiando di poco l’inclinazione del nostro sguardo (e le nostre abitudini anche culturali), cioè, dall’anatra dell’antropocentrismo del diritto si passa al coniglio dell’antropocentrismo del dovere, che esprime il vincolo a prendersi cura dell’ambiente».

<sup>18</sup> L. Cassetti, *Salute e ambiente come limiti prioritari alla libertà di iniziativa economica?*, in *Federalismi.it*, 23 giugno 2021, paper, 1 ss.: consolidata l’interpretazione dei giudici costituzionali - sia antecedente che successiva alla riforma del Titolo V ( sono citate a titolo di esempi Corte cost., sent. n.407/2002 e Corte cost., sent. n. 270/2010) secondo cui l’art.41 Cost. anche nella sua formulazione originaria consentiva, nei fatti, una regolazione strumentale a garantire la tutela «anche» di interessi diversi rispetto a quelli correlati all’assetto concorrenziale del mercato garantito. Pertanto l’integrazione dei limiti dell’art. 41, c. 2 Cost. o intende creare una gerarchia che risulta smentita dalla giurisprudenza costituzionale precedente «ovvero si limita a fotografare l’esigenza contingente di etichettare in modo vistoso con il marchio «green un sistema costituzionale che in verità da diversi decenni riconosce nell’ambiente un «valore costituzionalmente protetto».

<sup>19</sup> In merito alla salute, alle correlazioni con l’art. 32, cfr. L. Cassetti, *Salute e ambiente come limiti «prioritari» alla libertà di iniziativa economica?*, in *Federalismi.it*, 23 giugno 2021, paper, 1 ss., che ricorda l’iter argomentativo della Consulta risalendo alla fondamentale Corte cost., n. 127/1990.

libertà di iniziativa economica rendendone obbligatorio il perseguimento, in quanto qualificante della stessa libertà di iniziativa<sup>20</sup>. Le conseguenze dell'iniziativa economica per portatori di interessi pubblici e privati ne impongono, dunque, una storicizzazione e contestualizzazione in chiave sostenibile sia nei riflessi interni che esterni alla produzione stessa e impongono che l'utilità sociale non arrechi danni all'ambiente<sup>21</sup>.

La riforma costituzionale, foriera di molteplici riflessioni e certamente ancora perfettibile nella necessità di concreta applicazione<sup>22</sup>, ha, dunque, definitivamente legittimato, l'accidentato e lungo cammino del diritto dell'ambiente di matrice dottrinarie e giurisprudenziale. La riforma risulta pienamente allineata alle scelte di politica ambientale europea, sublimata nel *New Green Deal* approvato nel dicembre 2019 e nelle molteplici declinazioni di *Next Generation Eu*, fra cui il pacchetto *Fit for 55%* del luglio 2021<sup>23</sup> – volte alla realizzazione di una transizione equa, competitiva e verde verso un'economia circolare e sostenibile dalle specifiche linee di riferimento e che deve trovare applicazione entro il 2030 e per gli anni a seguire.

Le politiche tributarie rivestono un ruolo nevralgico per il perseguimento di tale risultato, dopo anni di alterne vicende applicative e molteplici tentativi di riforma interna ecocompatibile, spesso anche anticipatori, almeno nelle intenzioni, rispetto al cammino europeo<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> Nel novellato secondo comma vengono infatti introdotti i nuovi limiti del danno alla salute e all'ambiente all'esercizio dell'iniziativa economica privata, accanto a quelli preesistenti relativi all'utilità sociale, alla sicurezza, alla libertà e alla dignità umana. Si aggiunge, altresì un'ulteriore finalità dell'attività di indirizzo e coordinamento dell'iniziativa economica, pubblica e privata, prevedendo che possa e debba essere orientata a fini non solo sociali, ma anche ambientali. D. Grifoni, *Il concetto di «utilità ambientale» nell'art. 41 Cost.*, in *Riv. Giur. AmbienteDiritto.it*, 3, 2022, 1 ss.

<sup>21</sup> V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una fiscalità ambientale, zone economiche speciali (ZES) e possibili zone economiche ambientali (ZEA)* in AA.VV., *L'impatto delle zone economiche speciali sugli ordinamenti giuridici e finanziari nazionali*, cit., 270: La modifica ha un particolare rilievo in quanto la tutela dell'ambiente non è più solo un limite come già desumibile dall'appartenenza della tutela ambientale ai valori di cui si sostanzia l'utilità sociale ma diventa, ora, finalità da perseguire ex lege in quanto il valore ambiente è parametro di orientamento della libertà di iniziativa stessa.

<sup>22</sup> S. Grassi, *La cultura dell'ambiente nell'evoluzione costituzionale*, cit: «la riforma deve essere accompagnata, con urgenza, dall'approfondimento e la discussione sulle modalità con le quali inserire la valutazione degli interessi ambientali nella programmazione di tutte le altre attività pubbliche e di tutti i programmi economici e sociali che vengono proposti e approvati nel circuito decisionale Parlamento / Governo. Occorre cioè porre mano a una legge di principi in materia ambientale che già era stata impostata – a suo tempo – dal Governo Ciampi (Ministro dell'Ambiente Spini) e che dovrebbe costituire la premessa logica e l'obiettivo strategico di quella che ancora oggi è una necessaria opera di razionalizzazione della legislazione ambientale. Nella stessa direzione occorrerà definire le modalità di elaborazione delle norme tecniche e delle procedure per l'emanazione dei regolamenti di attuazione delle norme di tutela ambientale. Occorre stabilire criteri sia sui tempi per l'elaborazione di tali norme sia per attivare forme di dibattito scientifico che le precedano e forme di partecipazione trasparente alla loro elaborazione, distinguendo chiaramente quello che è il momento dell'attività conoscitiva e tecnica sulle possibili normative da adottare e quelle che sono scelte di merito politico da individuare sulla base degli indirizzi elaborati, a livello di fonti legislative parlamentari».

<sup>23</sup> Il *Fit for 55%* si sostanzia in una nutrita serie di misure – otto proposte di modifica legislativa e cinque specifiche iniziative in tema di clima, energia, combustibili, trasporti, edilizia, uso del suolo e silvicoltura – poste in essere dalla Commissione Europea in data 14 luglio 2021 nell'ambito del Green Deal. R. Alfano, *Nuove prospettive delle fiscalità europea ed applicazioni interne*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2, 2022, 159.

<sup>24</sup> Si pensi – per fare un solo esempio – alla legge delega di riforma del sistema fiscale, la l.n. 23/2014, il cui art. 15 delegava il Governo ad introdurre misure fiscali finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili e a revisionare la disciplina in tema di accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo. Molte buone intenzioni rimaste però solo allo stato di teoriche manifestazioni d'intenti, probabilmente anche in ragione degli strascichi,

La costituzionalizzazione dell'ambiente presenta, dunque, una incisiva ricaduta *anche* tributaria sia dal punto di vista qualificatorio sia con riferimento ai comportamenti economici virtuosi o non virtuosi dal punto di vista ambientale e dei possibili investimenti *green oriented*. Le giustificazioni dell'utilizzo della leva fiscale per la tutela dell'ambiente affondano le proprie radici nell'ordinamento internazionale ed europeo e, solo successivamente e solo in via interpretativa, in sede interna. Necessaria è stata una resiliente ed estensiva interpretazione del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* e un'opera di bilanciamento di interessi tra diversi principi costituzionali incidenti, direttamente o indirettamente, sulla fiscalità ambientale; in tal senso – per riportare un solo, emblematico, esempio – si pensi al «caso ILVA», dai molteplici riflessi anche ambientali, finanziari e tributari<sup>25</sup> ed al difficile bilanciamento di interessi sotteso nelle due pronunce del Giudice delle Leggi, le note sentenze n. 85/2013 n. 58/2018<sup>26</sup>.

La fiscalità ambientale, nella sua accezione volutamente più ampia, trova, dunque, nella modifica costituzionale nuova linfa rispetto al suo cammino, parimenti non lieve, di legittimazione interna. Accanto al sistema di tributi ed agevolazioni ambientali giustificato in sede interpretativa la novella costituzionale consente di verificare e giustificare una concezione più vasta di prelievo ambientale, attraverso una rinnovata serie di strumenti tributari volti a valorizzare l'impatto ambientale delle attività e degli investimenti e a dare sostanza all'accidentato cammino verso la sostenibilità e circolarità dell'economia.

Il diritto tributario può e deve contribuire al rispetto dell'ambiente, relazionandosi alla libertà

---

allora particolarmente cogenti, della dura crisi finanziaria internazionale iniziata nel 2008 e della forte recessione e contrazione della spesa pubblica, che causò, ancora una volta, il soggiacere delle istanze ambientali, non considerate esigenza primaria.

<sup>25</sup> M. Massa, *Il diritto del disastro. Appunti sul caso ILVA*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2, 2013: limitandosi alle prospettive istituzionali e giuridiche, il caso ILVA è un coacervo di problemi complessi, gravi e ancora incandescenti, al punto che si fatica persino a scegliere da dove iniziarne la trattazione. Circa la dottrina tributaria, *ex multis*, A.F. Uricchio, *Il disastro ambientale di Taranto. Gli interventi finanziari e fiscali per fronteggiare il grave inquinamento*, in *Rass. Trib.*, 1, 2014, 44; Id., *Emergenze ambientali nell'area di Taranto: le risposte del mondo scientifico, gli interventi della legislazione d'urgenza, i possibili incentivi fiscali per le bonifiche*, in A.F. Uricchio (a cura di), *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo «Magna Grecia»* in *Annali del Dipartimento Jonico*, Bari, 2014; in particolare C. Sciancalepore, *L'utilizzo della fiscalità ambientale multilivello come strumento di sviluppo locale*, 111 ss.; 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), *Atti della Summer School in «Circular Economy and Environmental Taxation»*, Bari, 2020, 129-147. La vicenda ILVA ha certamente ispirato la recente istituzione della Zes interregionale ionica Puglia-Basilicata, dai variegati strumenti sottrattivi tributari e con molteplici declinazioni tributarie ambientali e di sostenibilità territoriale, su cui F. Amatucci, C. Fontana (a cura di), *L'impatto delle zone economiche speciali sugli ordinamenti giuridici e finanziari nazionali*, Napoli, 2022, in particolare A. F. Uricchio, G. Chironi, F. Scialpi, P. Diso, *Le zone economiche speciali nella cornice nazionale ed interregionale*, 27 ss., con riferimento in particolare al c.d. credito d'imposta per favorire lo sviluppo di nuove filiere produttive e il rafforzamento competitivo delle diverse specializzazioni presenti sui territori, a partire dai settori del *Made in Italy*.

<sup>26</sup> Entrambe le pronunce si riferiscono a giudizi promossi in via incidentale da giudici comuni, che si sono sostanziate in un cogente conflitto tra poteri dello Stato e che hanno imposto alla Consulta di stabilire la linea di demarcazione tra il potere politico-amministrativo e il potere giudiziario. V. Onida, *Un conflitto tra poteri sotto la veste di questione di costituzionalità: amministrazione e giurisdizione per la tutela dell'ambiente. Nota a Corte costituzionale, sentenza n. 85 del 2013*, in *Rivista AIC*, 3, 2013. D. Pamelin, *Il difficile bilanciamento tra diritto alla salute e libertà economiche*, in *Costituzionalismo.it*, 3, 2017; G.M. Flick, *Dolore versus dignità*, in *Rivista AIC*, 3, 2018, che, nell'analisi della giurisprudenza costituzionale parla di scelta *obbligata* tra dolore della persona e dignità nel lavoro. Più recentemente, M. Cecchetti, *La Corte costituzionale davanti alle questioni tecniche in materia di tutela dell'ambiente*, in *Federalismi.it*, 14, 2020, 46; R. Cabazzi, *Dalla «contrapposizione» alla «armonizzazione»? Ambiente ed iniziativa economica nella riforma (della assiologia) costituzionale*, in *Federalismi.it*, 7, 2022, 31.

di iniziativa economica e al diritto economico in genere non come limite ma come mezzo per realizzare concretamente la funzionalizzazione ambientale prescritta dal nuovo testo costituzionale. In particolare il riferimento al nuovo terzo comma dell'art. 9 secondo cui la Repubblica «Tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni» deve essere analizzato non soltanto in quanto mera promozione ma impegno di politica legislativa e di prassi a regolare strumenti e misure per la conservazione ambientale, sia statica che dinamica, nella prospettiva del mantenimento e accrescimento intergenerazionale.

La sostenibilità, dunque, può e deve trovare nutrimento «anche» attraverso la norma tributaria. Da una parte il comportamento economico non sostenibile dal punto di vista ambientale può e deve essere inciso con forme di prelievo. Dall'altra è possibile porre in essere un'attività di promozione di una politica di sostenibilità attraverso un modulato uso della leva tributaria e dei possibili strumenti agevolativi in ragione dell'impatto ambientale delle diverse attività economiche.

Tanto premesso, prima di analizzare come le modifiche costituzionali confermino e rinforzino la legittimità interna di una pluralità di prelievi ambientali e, più in generale, di una serie di iniziative tributarie finalizzate alla sostenibilità poste in essere dal legislatore e alle possibili applicazioni *de iure condendo* appare opportuno una rapida ricostruzione del percorso di legittimazione dell'utilizzo della leva fiscale in campo ambientale, in sede europea ed, in via interpretativa, costituzionale rispetto, in primo luogo, alla previsione di tributi ambientali e, dall'altro, di trattamenti agevolativi, in deroga al regime tributario ordinario. Appare infatti opportuno analizzare in estrema sintesi anche l'istituto delle agevolazioni ambientali, che trovano legittimità nella tutela di valori costituzionali diversi rispetto a quelli posti alla base dell'imposizione: tali istituti, sono da considerare costituzionalmente legittimi solo se la deroga ai principi di uguaglianza sostanziale e di capacità contributiva, con violazione del dovere di concorrere alla spesa pubblica, trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi equiordinati se non prevalenti, quale, appunto, quello ambientale.

**2. Le fondamenta della tassazione ambientale. Principi europei (cenni).** Le problematiche ambientali – entrate prepotentemente nell'agenda quotidiana con la crescita esponenziale delle economie dei Paesi industrializzati a partire dalla seconda metà del secolo scorso – hanno prontamente condizionato anche la politica fiscale, ai diversi livelli di governo<sup>27</sup>. Al fine di conseguire gli obiettivi ambientali, sempre più integrati nella legislazione sovranazionale, gli Stati membri hanno prontamente predisposto variegati meccanismi fiscali per indurre gli operatori ad assumere un comportamento più compatibile con le finalità di salvaguardia dell'ambiente<sup>28</sup>. Tradizionalmente, la politica economico-ambientale ha privilegiato, oltre agli strumenti di divieto, l'applicazione di un sistema *lato sensu* di incentivazione, basato su un'articolata e variegata combinazione di agevolazioni fiscali, posto che i tributi tradizionalmente suscitano resistenze presso l'opinione pubblica per il diffuso sentimento di diffidenza verso meccanismi di incremento del prelievo fiscale, particolarmente elevato in quasi tutti i principali Paesi dell'Europa occidentale. Per lungo tempo, la tassazione ambientale è stata genericamente identificata in sede europea

<sup>27</sup> R. Alfano, *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione Europea – principi ispiratori ed esperienze comparate*, Napoli, 2009, 188.

<sup>28</sup> B. Caravita, *Diritto dell'ambiente*, Bologna, 2005, 71; M. Toporek, *Diritto ambientale in un'Unione Europea allargata*, in *Riv. Giur. Amb.*, 3-4, 2006, 579; G. Cordini, P. Fois, S. Marchisio, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2008, cap. II.

con qualsiasi entrata pubblica dovuta dall'inquinatore per contribuire a prevenire, eliminare o ridurre l'inquinamento e volta ad orientare, nel contempo, il suo comportamento, a prescindere dalla qualificazione utilizzata dai sistemi tributari interni su tali entrate. L'Unione Europea, sulla falsariga del modello nordamericano consolidatosi a livello internazionale, aveva dato vita ad un'articolata politica di sviluppo della politica ambientale in generale<sup>29</sup> e fiscale, in particolare, inizialmente analizzata esclusivamente da un punto di vista economico-politico e, a partire dall'ultimo decennio del secolo scorso, attraverso un approccio giuridico-tributario. L'attenzione della allora Comunità Europea per la fiscalità ambientale è cresciuta significativamente verso la fine dello scorso millennio, anche in virtù di una serie di sollecitazioni provenienti dai singoli ordinamenti interni in particolare, da parte dei Paesi del nord Europa – in cui già in quegli anni frequentemente si riscontravano riforme generali della fiscalità in senso ambientale – che, proprio in tale periodo, completavano il loro processo di integrazione<sup>30</sup>. Negli anni sono stati sviluppati diversi Programmi europei per l'ambiente (attualmente vige l'Ottavo) , con lo scopo di assicurare un livello elevato di protezione ambientale, volti nel rispetto del principio di sussidiarietà e della diversità anche culturale delle varie regioni d'Europa – a migliorare l'applicazione della legislazione ambientale esistente, l'integrazione delle tematiche ecologiste con le altre politiche e la collaborazione col mercato, con le imprese ed i consumatori, al fine di predisporre strumenti per lo sviluppo sostenibile<sup>31</sup>.

I principi europei di riferimento sono enunciati dall'art. 191 – *ante* art. 174 del Trattato CE – del TFUE: precauzione, azione preventiva, correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e «chi inquina paga»<sup>32</sup>; quest'ultimo è stato ritenuto fonte di legittimazione di

<sup>29</sup> In tali anni, anche attraverso l'elaborazione giurisprudenziale si era affermato il concetto di sviluppo sostenibile, che, secondo il Rapporto Brundtland è inteso come «uno sviluppo che risponda alle necessità del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare le proprie esigenze», attraverso una congrua integrazione delle politiche economiche con le politiche ambientali e sociali. La Corte di Giustizia, attraverso la sua opera di integrazione negativa, con due sentenze del 18 marzo 1980, Causa C-91/79 e Causa C-92/79, entrambe *Commissione/Italia* ed entrambe in *Racc.*, 1980, 1099 e 1115, benché non direttamente investita del problema, rilevò che pur non essendovi un chiaro riferimento all'ambiente nei principi cardine, tale tutela poteva essere assicurata attraverso l'applicazione derivata di altri principi, quale, ad esempio, l'art. 100 relativo al ravvicinamento delle disposizioni legislative nazionali. A. Jazzetti, *Politiche comunitarie a tutela dell'ambiente* in *Riv. Giur. Amb.*, 1995, 33-49; F. Fonderico, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di ambiente* in S. Cassese (a cura di), *Diritto ambientale comunitario*, Milano, 1995, 123.

<sup>30</sup> Il problema ambientale è aumentato in maniera esponenziale proprio negli anni in cui la Comunità accresceva il proprio interesse verso tali problematiche: le Istituzioni comunitarie, consapevoli dell'insufficienza degli strumenti a disposizione, con il pragmatismo che le contraddistingue, hanno tratto la convinzione di dover consistentemente modificare l'approccio seguito in precedenza nei confronti del problema ambientale. D. Fernandez De Gatta Sanchez, *La politica ambiental comunitaria en el Tratado de la Unión Europea* en *Revista de estudios Europeo*, 6, 1993, 8; M. J. García-Inés, *La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España* in *R.V.E.H.*, 14, 2007, 140-160; L. Pineschi, *Tutela dell'Ambiente e assistenza allo sviluppo dalla Conferenza di Stoccolma (1972) alla Conferenza di Rio (1992)*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1993, 492; F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, 38.

<sup>31</sup> La necessità di stimolare l'impiego di strumenti di mercato, economici e fiscali per modificare i comportamenti dannosi per l'ambiente, da porsi in essere ai diversi livelli di governo nell'attuazione della politica ambientale è apparsa imprescindibile. Sin dal Sesto Programma (2002 – 2012, su cui F. Fonderico, *Sesto Programma di azione UE per l'ambiente e «strategie tematiche»*, in *Riv. Giur. Amb.*, 2007, 695 ss., è stato stabilito che gli obiettivi hanno carattere vincolante per i Paesi membri, i quali hanno a disposizione un'ampia rosa di strumenti.

<sup>32</sup> Il «chi inquina paga» ha assunto carattere di principio di efficienza economica, connaturato all'esigenza di una razionale gestione delle risorse ecologiche per le diseconomie ambientali esterne, che riversano su un terzo o sulla generalità dei consociati un costo in grado di inibire l'efficiente allocazione delle risorse e gli operatori economici ne devono sopportare in maniera effettiva i costi. F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*,

diversi strumenti di politica pubblica finanziaria e tributaria, fondamento di un diverso utilizzo degli strumenti di mercato, in grado di promuovere la previsione di modelli di consumo e di produzione sostenibili, al fine di internalizzare gli impatti ambientali positivi e negativi, aventi come obiettivo la tutela dell'ambiente, fra cui i tributi, passando da un sistema di tassazione *lato sensu* ambientale ad uno di tributi ambientali in senso stretto. Le Istituzioni europee hanno profondamente contribuito a tale evoluzione<sup>33</sup>. I tributi ambientali inizialmente assumevano tale qualificazione in ragione esclusivamente della finalità extrafiscale; progressivamente è stata evidenziata la necessità di un ecotributo in senso stretto, in grado di assumere quali elemento strutturale comportamenti dei contribuenti dai manifesti e diretti effetti negativi sull'ambiente.

Il tributo ambientale è stato, dunque, così qualificato in ragione dalla relazione diretta e causale fra ambiente ed uno degli elementi costitutivi del tributo, generalmente, ma non necessariamente il presupposto, che deve sostanzarsi in un'unità fisica potenzialmente in grado di produrre un danno sopportabile e necessariamente reversibile all'ambiente<sup>34</sup>. L'ambiente non rileva dunque soltanto in quanto (fondamentale) valore extrafiscale ma in quanto assurge a fatto indice di capacità contributiva, suscettibile di valutazione economica. La finalità ambientale permane, in quanto, aumentando il costo di un bene o di un'attività inquinante, i consumatori sono spinti a rivolgersi verso altri beni con minore impatto ambientale<sup>35</sup> ma l'elemento di collegamento si sostanzia in uno degli elementi costitutivi del tributo, dal carattere ecologico<sup>36</sup>.

---

Milano, 1996; F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1, 1999, 115; R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto tributario*, Padova, annuario, 2001, 123; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 5, 2003, 1614; P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio «chi inquina paga»* in *Rass. trib.*, 4, 2005, 1160; F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, 30.

<sup>33</sup> Alla metà degli anni novanta del secolo scorso le istituzioni europee avevano rimarcato la necessità di stabilire tributi ambientali, e aveva sollecitato la realizzazione di una politica sinergica tra gli Stati membri, con forme di prelievo europee basate su imposte speciali. La difficoltà di trovare una linea comune in materia aveva spinto anche a posizioni opposte circa la previsione di tributi a tutela dell'ambiente; di fronte alla mancanza dell'unanimità richiesta per le decisioni in campo tributario, il Consiglio e Commissione avevano raccomandato la realizzazione di imposte ambientali nell'ambito dei singoli ordinamenti, vista l'impossibilità di realizzare una decisione comune. Consiglio, Comunicazione del 27 aprile 1995 in COM (95), 155. In tale data venne formulato anche un parere del Comitato economico e sociale relativamente alla Comunicazione su *crescita economica ed ambiente* in Boll UE 1995, n. 4, rif. 1.3.67. Sulla rilevanza di tale Comunicazione come indicatore di una modifica chiara nella politica europea J. A. Rozas Valdes, *La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea* in *CIS - Noticias de la Unión Europea*, 122, 1995, 120; in particolare cfr. Commissione, Comunicazione *Imposte, tasse e tributi ambientali nel Mercato Unico* del 29 gennaio 1997 in COM (97) 9 def. e Boll. UE 1-2/1997.

<sup>34</sup> L'aver correlato la fattispecie impositiva ad ipotesi di danno ambientale reversibile evidenzia non soltanto la volontà di escludere dal sistema di tassazione le ipotesi di danno permanente all'ambiente, ma anche la necessità di sottolineare un rapporto di sostenibilità tra principi di tassazione e sviluppo economico. R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, 118.

<sup>35</sup> «La tutela ambientale è un effetto, sperato, derivante dall'introduzione di un prelievo, anche fiscale, che, determinando un aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, induca il consumatore a rivolgersi verso altri beni con minor impatto ambientale». F. Marchetti, *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?* in *La Finanza Locale*, 3, 2004, 34; Id, *Ambiente (dir. trib.)*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, I, 241; F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., 115; analogamente P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in *Rass. Trib.*, 4, 2005, 1162.

<sup>36</sup> C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003, I, 1616; L. Ferlazzo Natoli, A. Buccisano, *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, 3-4, 437; P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali* in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 3-4, 2004, 266.

### **2.1. Giustificazione costituzionale della tassazione ambientale ante riforma. Resilienza del principio di capacità contributiva e possibili applicazioni in sede decentrata.**

Il tributo ambientale *stricto sensu* deve necessariamente rispettare le regole che presiedono all'imposizione, prima fra tutte quelle relative al principio costituzionale di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost. Dal punto di vista interno, il modello di tributo ambientale previsto in sede europea e legittimato dall'art. 191 TFUE, è apparso difficilmente compatibile con il principio di capacità contributiva, quanto meno rispetto alle sue tradizionali interpretazioni, posta la difficoltà di individuare nel mero fatto di inquinare l'espressione di una capacità valutabile economicamente.

La dottrina italiana, agli inizi degli anni Novanta del secolo scorso, aveva elaborato il modello di tassazione ambientale nel rispetto dei modelli internazionali, dando particolare rilievo alla funzione del prelievo stesso<sup>37</sup>. Si era proceduto ad una qualificazione, sulla falsariga del modello internazionale ed europeo, di tributi ambientali con funzione disincentivante/incentivante, funzione di reperimento di risorse per il finanziamento di servizi ambientali o per opere di risanamento ambientale. Il problema della compatibilità dei tributi disincentivanti con il principio di capacità contributiva era stato analizzato, sin dalla metà degli anni Novanta, attraverso un'interpretazione combinata dell'art. 53 Cost. con l'art. 32 Cost. in tema di diritto alla salute, l'art. 9 Cost. a tutela del paesaggio e l'art. 41 Cost. in tema di attività economica. Gli ecotributi avevano assunto, sulla falsariga europea, un prevalente carattere di imposta di scopo<sup>38</sup>, con mera finalità ambientale e gettito destinato, in tutto o in parte, a finanziamenti, ripristinatori o risarcitori, ecocompatibili. A seguire è stato necessario verificare le modalità per ricomprendere il fattore ambientale fra gli elementi qualificatori del tributo. Il tema dei tributi ambientali è risultato emblematico rispetto al vivo dibattito inerente il principio di capacità contributiva, che, nei diversi sistemi, a partire dalla fine del secolo scorso, è stato sottoposto a molteplici sollecitazioni, anche e proprio in ragione degli stimoli provenienti dall'Unione europea. L'analisi della genesi del tributo ambientale è risultata, dunque, *anche* un'occasione per una riflessione in tema di capacità contributiva, nell'ambito di un più generale percorso evolutivo del sistema tributario interno, in cui rilevano la perdita di alcuni dei caratteri tradizionali dei tributi – in particolare in sede decentrata, in particolare all'indomani della riforma del Titolo V della Costituzione<sup>39</sup> – e un rinnovato rapporto tra fisco e contribuente. La capacità contributiva è stata intesa quale criterio di riparto equo e ragionevole, collegato ad una manifestazione diretta ovvero mediata di capacità contributiva: in tal modo è stato possibile identificare il presupposto nei fatti e nelle situazioni socialmente rilevanti, espressivi di potenzialità economica a cui collegare

<sup>37</sup>L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, che, già evidenziava come non vi sia pregiudizio alla libertà sancita dall'art.41 Cost. – con l'eccezione evidente del prelievo confiscatorio – nell'applicazione di tributi con finalità extra fiscali, quali quelli introdotti in ragione del «chi inquina paga» 303 ss. e in particolare 311.

<sup>38</sup>F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, cit., 90.; F. Marchetti, *La tassazione ambientale*, CERADI-OLEA-LUISS, Roma, 1995; F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale* in *Rass. Trib.*, 1, 1999, 1, 116. Il vantaggio dell'inquinatore si sostanzia nel dominio e nello sfruttamento che questi esercita sulla natura e costituisce pur sempre un indice indiretto di capacità contributiva che colpisce con immediatezza una particolare forza economica del soggetto passivo intrinsecamente valutabile e quantizzabile con supporti tecnologici di comune esperienza.

<sup>39</sup>R. Alfano, *La Reforma del Título V de la Constitución italiana: primeras reflexiones, con particular referencia a un posible modelo de fiscalidad regional de carácter (también) ambiental*, in *CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero*, 115, 2002, 386; Id, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 4, 2004, 18.

l'unità fisica – inquinamento, utilizzazione dei beni naturali scarsi – che incida sull'ambiente oggettivamente inteso, ovvero nel comportamento umano che procura un danno all'ambiente. Il legislatore, nel vagliare le diverse possibili modalità di contribuzione alle spese pubbliche, può sottoporre a prelievo entità non patrimoniali in grado di esprimere posizioni economicamente valutabili e può selezionare – in ragione della precipua situazione politica, sociale ed economica – *altri* indici, espressioni di situazioni in divenire dal valore non necessariamente patrimoniale. Tali indici – che devono sempre essere sottoposti al sindacato di coerenza normativa interna e di ragionevolezza e non devono in ogni caso mai contrastare con altri principi e diritti inviolabili costituzionalmente garantiti – sono espressione della fisiologica evoluzione economico-sociale che interessa il sistema fiscale e possono sostanziarsi anche in presupposti non tradizionali, come nel caso di molti tributi ambientali<sup>40</sup>. La capacità contributiva può esprimersi *anche* in manifestazioni non tipizzate: possono individuarsi una gamma indeterminata di indici di capacità contributiva, che richiedono, per ciascuna ipotesi applicativa, un effettivo collegamento con fatti e situazioni valutabili pur sempre economicamente, in concreto espressive di mera potenzialità economica. In tali ipotesi, il collegamento tra presupposto, che esprime una potenzialità economica, e principio di capacità contributiva, non può risolversi esclusivamente in termini di principio e deve essere valutata in concreto, caso per caso. Un'attività antropica da cui derivino diseconomie esterne genera fisiologicamente in capo a chi le pone in essere una certa capacità contributiva, consistente proprio nell'acquisizione e nell'utilizzo di risorse naturali scarse e limitate; qualora il soggetto passivo sia un'impresa, la capacità contributiva si sostanzia nella capacità delle stesse risorse di incidere negativamente sul livello dei costi di produzione e positivamente sul livello dei ricavi dell'attività inquinante. La vitalità e la resilienza del principio di capacità contributiva avevano in quegli anni già dato più di una dimostrazione della loro forza in altre coeve vicende: emblematica la cd. «vicenda IRAP». La Corte costituzionale, nella sentenza n. 156/2001 aveva sancito che, ai fini IRAP, si deve ritenere tassabile una grandezza – valore aggiunto – ontologicamente diversa dal reddito, cronologicamente antecedente alla sua formazione; in tal modo è stata legittimata la possibile atipicità di alcuni fatti tassabili, purché idonei a palesare una qualche forza economica, ovvero, con le parole della Consulta vengono considerati legittimi «presupposti di imposta socialmente rilevanti, economicamente misurabili ed esprimenti una capacità differenziata in coerenza ai principi di razionalità e non contraddittorietà»<sup>41</sup>. La resilienza del principio di capacità contributiva aveva già legittimato

<sup>40</sup> R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., *passim*.

<sup>41</sup> La Corte ha sancito che l'indice di riferimento per l'IRAP è «diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta»: il prelievo risulta intrinsecamente correlato ai fattori lavoro, capitale, funzione organizzativa del gestore che sono patrimonialmente rilevanti e remunerati in termini di salari, di interessi e di profitti. L'imposta non è «desiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori». La Corte Costituzionale, chiamata a decidere della legittimità di alcuni profili distributivi del tributo – assimilazione delle attività di lavoro autonomo a quelle dell'impresa, indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi - ha evitato di pronunciarsi su tali aspetti di maggiore criticità ed ha concentrato la propria attenzione sulla legittimità teorica del presupposto. Sotto tale profilo l'esito non poteva che essere nel senso della legittimità, perché appare indiscutibile che il valore aggiunto, connesso ad un'attività di produzione o di scambio abbia caratteristiche e contenuti economici che esprimono capacità contributiva. F. Gallo, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 81. La sentenza 156/2001 – poi confermata anche dalla sentenza 21 giugno 2005 n. 21 – risulta ad ogni buon fine pienamente coerente con l'evoluzione interpretativa dell'articolo 53 Cost., precedentemente richiamata. Il principio non individua né nella lettera né nella sostanza manifestazioni tipizzate

la possibile atipicità di alcuni fatti tassabili, purché idonei a palesare una qualche forza economica. Ciò ha condotto a superare l'intrinseco collegamento esclusivamente a manifestazioni tipizzate di capacità contributiva e a consentire il riferimento ad una gamma indeterminata di possibili tributi, collegati a fatti e situazioni espressivi in senso più lato di potenzialità economica.

L'interpretazione dell'art. 53 Cost. come criterio di riparto delle spese pubbliche permette di giustificare costituzionalmente il tributo ambientale proprio, che può assumere qualsiasi forma tipica del prelievo tributario. Tale legittimazione non ha, peraltro, attenuato, la portata della funzione ambientale perseguita come finalità extrafiscale dal tributo, attraverso l'azione incentivante a modificare condotte lesive; anzi, potrebbe avere persino efficacia maggiore di quella direttamente attribuibile al tributo<sup>42</sup>, posto che, soprattutto in campo ambientale, non esiste il tributo in senso proprio «chimicamente puro»<sup>43</sup>. Occorre evidenziare che il modello di «ottimo tributo ambientale» ha peraltro immediatamente incontrato molteplici difficoltà dal punto di vista applicativo, in quanto prevalentemente identificato come risarcitorio o sanzionatorio, mal accettato e, ove possibile, eluso o comunque disatteso. È apparso, dunque, necessario verificare la piena compatibilità interna anche dei tributi con finalità ambientale, dalla prioritaria applicazione in sede decentrata, in merito ai mutati indici di capacità economica e perfettamente integrata nell'attuale contingenza storico – sociale che interessa il sistema tributario nel suo complesso.

---

di capacità contributiva; il riferimento al sistema tributario permette di legittimare una gamma indeterminata di possibili indici di capacità contributiva, pienamente compatibili con i valori costituzionali della ragionevolezza e della coerenza normativa interna. Ciò a condizione che vi sia un reale effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica. Il principio implica un limite intrinseco che, nel quadro di un raffronto sistematico con tutte le norme dell'ordinamento - a partire dall'art. 41 Cost. - comporta la necessità di un giudizio di razionalità sulla norma impositiva, in riferimento alla sua funzione di attuare una razionale ripartizione dei carichi fra i consociati. Tali indici sono certamente più aderenti, in taluni casi, al mutato contesto socioeconomico e possono assicurare una ripartizione dei carichi tributari equa, coerente, ragionevole, purché il legislatore faccia un uso contenuto della propria discrezionalità. Occorre in ogni caso poter costantemente confrontare le diverse situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti, per evidenziare le diversità in termini di attitudine a concorrere alle pubbliche spese, nel rispetto dell'effettivo collegamento con fatti e situazioni espressivi di potenzialità economica. E ciò legittimerebbe senza alcuna forzatura l'introduzione della produzione netta fra i vari parametri espressivi di capacità contributiva. M. Basilavecchia, *Sulla costituzionalità dell'IRAP un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 310-311, con riferimento specifico all'IRAP – ragionamento poi ripreso specularmente per i tributi ambientali in scritti successivi di cui *infra* – evidenzia che le «diseconomie esterne possono essere fattori legittimanti l'imposizione: la capacità contributiva si sostanzia non tanto in servizi di cui il soggetto passivo gode quanto nella oggettiva causalità tra attività svolta da tale soggetto e costi arrecati alla collettività». Alla stessa conclusione sembra giungere, con riferimento all'IRAP, anche F. Batistoni Ferrara, *L'IRAP è un'imposta costituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2000, 95 ss., anche se non esplicitamente nell'alveo della tesi distributiva. Per quanto riguarda la dottrina non tributaristica si rinvia, per un'impostazione diretta a inglobare il principio di capacità contributiva in quello di uguaglianza, a L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 1997, 307 ss.

<sup>42</sup> Secondo A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 31-32, l'art. 53 Cost. «non risulta violato da quelle norme che estendono l'ambito di applicazione di taluni tributi, individuando gli indici di potenzialità economica in ragione di considerazioni ulteriori rispetto alla valutazione della mera capacità patrimoniale dei soggetti passivi e, in specie, in funzione della incentivazione o disincentivazione di determinati comportamenti dei consociati».

<sup>43</sup> Secondo la tradizionale definizione di E. Lejeune Valcárcel, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria in Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, 171. Anche R. Alfano, C. Billardi, R. Bourget, M. Bisogno, A. Tomo, *Medidas fiscales y medioambiente: principios Ue y su concreta aplicación en algunos Países Europeos en tema de imposición sobre las emisiones de Co2*, in A. Cubero Truyo, P. Masbernat (a cura di), *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo* (1ª edición) Cizur Menor, 2019, 359-418.

La crisi del modello autoritativo di prelievo, la ricerca di maggiori aperture consensualistiche e lo sviluppo di modelli di decentramento fiscale hanno portato a convergere verso la rivalutazione di rapporti tributari legati almeno in parte alla logica dello scambio, di prelievi basati quindi anche sui principi del beneficio e della controprestazione, che hanno evidenziato una responsabilizzazione individuale per la spesa pubblica specificamente causata<sup>44</sup>. Una molteplicità di ragioni ha dunque consigliato non solo di non trascurare i tributi ambientali diversi da quelli in senso stretto, ma al contrario di rivalutare tale tipologia di tributi, provvedendo, all'interno della categoria, ad operare ulteriori distinguo. La graduale evoluzione compiuta nell'arco dell'ultimo ventennio dal sistema tributario, caratterizzato dal lento abbandono di posizioni caratterizzate da un eccesso di centralismo, ha infatti contribuito ad un profondo rinnovamento anche del sistema dei tributi<sup>45</sup>, con un rapporto maggiormente paritario fra fisco e contribuente e una forte spinta alla defiscalizzazione<sup>46</sup>, accompagnate da promesse di decentramento ampiamente, nei fatti, disattese.

La molteplicità di tali prelievi, dalla natura spesso incerta<sup>47</sup> e in cui anche i criteri individuati dal giudice costituzionale non hanno ancora trovato univocità di applicazione<sup>48</sup>, ha espresso, dunque, con chiarezza la necessità di valorizzare il consenso del contribuente al prelievo stesso, in un'esigenza propria della nostra storia unitaria<sup>49</sup> in cui l'Amministrazione

<sup>44</sup> Ancora F. Gallo, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, cit., 20. L'analisi è stata certamente condizionata dal vivace dibattito in merito al rinnovato concetto di tributo; in difetto di una definizione normativa, la nozione di tributo è stata oggetto di molteplici interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali, che hanno portato ad un abbandono della tradizionale tripartizione – imposte, tasse, contributi – senza però che se ne sia affermata una meglio rispondente al mutato quadro legislativo e costituzionale.

<sup>45</sup> Tale evoluzione è sottolineata chiaramente in G. Marongiu, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001, in particolare 335 ss.

<sup>46</sup> L. Del Federico, *Tassa*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 5867.

<sup>47</sup> Il proliferare delle forme di prelievo tributario è pienamente coerente con l'interpretazione evolutiva del concetto di tributo, secondo cui «le definizioni di tributo possono essere più di una e ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare». Così, F. Tesoro, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2020, 6. Analogamente M. Ingrosso, *Tributo e sovranità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2009, 138. «Il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, ma vi sono più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato». In F. Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 4, 1059 ss., che continua ancora evidenziando che «sono quindi da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, essendo necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata».

<sup>48</sup> La Corte costituzionale ha, con una serie di pronunce, stabilito una serie di linee guida al fine di definire il tributo, con, per qualificarsi come tributarie, devono in primo luogo evidenziare la *doverosità* della prestazione; successivamente, posto che la doverosità è condizione necessaria ma non sufficiente, posta l'esistenza di altre prestazioni coattive anche al di fuori del tributo, è necessario evidenziare un collegamento della prestazione alla spesa pubblica, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. Non assume rilievo né il *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che lo disciplina, né l'eventualità che il prelievo sia realizzato con strumenti privatistici e che la richiesta del servizio dipenda dalla volontà del privato, né, infine, la natura privatistica dell'ente investito del servizio pubblico. *Ex multis*: Corte cost., sentenza n. 73/2005, ordinanza n. 123/2007, ordinanza n. 64/2008, sentenza n. 141/2009; in particolare, sulla natura tributaria della TIA, sentenza n. 238/2009; sulla natura non tributaria del canone di raccolta e depurazione delle acque reflue sentenza n. 335/2008; sentenza n. 39/2010.

<sup>49</sup> Non a caso nello statuto Albertino le imposte dovevano essere «consentite» dalla Camera dei deputati e sanzionate dal Re. G. Marongiu, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano (1861 – 1876)*, Padova, 1988. «Il problema centrale dell'azione impositiva non è più quello classico della fonte dell'obbligazione tributaria, e della natura dichiarativa o costitutiva degli atti impositivi, quanto piuttosto quello - da sempre latente - dell'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio. Equilibrio oggi più incerto che mai, se è vero che lo stesso diritto amministrativo sta vivendo una profonda trasformazione, che vede ritrarsi sempre più l'autoritatività sotto la spinta di concezioni consensualistiche, che tendono a valorizzare

finanziaria deve, in ogni caso, agire nel rispetto del principio di legalità ed orientare la propria azione secondo quanto previsto dall'art. 97 Cost., al fine di rendere piena attuazione all'art. 53 Cost. per il perseguimento dell'interesse fiscale<sup>50</sup>.

I tributi con finalità ambientale hanno dunque trovato, nel rispetto del principio di capacità contributiva, una giustificazione «anche» in termini di controprestazione e beneficio, che ha aperto la strada ad una diversa e più concreta diffusione, il cui la naturale collocazione dovrebbe realizzarsi all'interno di un modello di decentramento fiscale<sup>51</sup>. Le complesse vicende sul regionalismo e soprattutto le declinazioni e derive differenziate hanno insegnato «all'osservatore a non dare nulla per acquisito, e a non considerare alcuna previsione tanto plausibile da far scommettere con certezza sull'esito»<sup>52</sup> e hanno ancor più allontanato il tema di una possibile «regionalizzazione» o «localizzazione» della fiscalità – ambientale e non solo – perdendo l'occasione di delinearne opportune ed auspicabili linee evolutive<sup>53</sup>. In sede decentrata, infatti, avrebbe potuto e dovuto essere realizzato un concreto intervento «anche» in tema di fiscalità ambientale, che, come sottolineato già oltre un decennio fa da F. Gallo, potrebbe realizzarsi «a certe condizioni : [...] 1) innanzitutto, deve restar fermo il principio generale, ormai consolidato, che gli interventi (anche fiscali) che toccano la materia della tutela dell'ambiente, effettuati dalle Regioni nell'esercizio di proprie competenze legislative (come, appunto, quella tributaria residuale di cui all'art. 117, quarto comma, Cost.), per essere legittimi, devono pur sempre svolgersi nel rispetto dei livelli uniformi di tutela del valore ambientale fissati dallo Stato sull'intero territorio nazionale; 2) in secondo luogo, l'uso della leva tributaria regionale e locale dovrebbe comunque escludersi – in base ai principi di territorialità e continenza – quando è destinato a sostenere politiche ambientali relative a mali globali»<sup>54</sup>.

**3. Segue: legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali ambientali.** Le agevolazioni contengono, *in nuce*, molte delle questioni di maggior rilievo in campo tributario.

---

gli assetti paritetici nell'attività amministrativa». Così L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito su autorità e consenso*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1, 2009, 69; Id, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa* in *Rass. Trib.*, 6, 2011, 1393; in precedenza: ID, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in *Astrid on line*, 2007, in <http://www.astrid-online.it/>.

<sup>50</sup> P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 312 ss.; M. Versigioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 135 ss.

<sup>51</sup> R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., 82. Il dibattito consensualistico – nonostante i provvedimenti in materia e il seguito ancora altalenante nell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, che stenta ad abbandonare vecchi modelli burocratico-autoritativi – è ancora lontano dal soddisfare le aspettative dei contribuenti, che risultano fortemente incuriositi e meglio disposti verso tributi fondati sul principio dello scambio, ovvero prelievi basati sui principi del beneficio e della controprestazione: si tratta di forme impositive meglio rispondenti alla logica del consenso, che si prestano più di altre ad essere utilizzate per il finanziamento della spesa locale, rispetto ai tradizionali tributi redistributivi, nei quali il profilo coattivo può considerarsi ineludibile.

<sup>52</sup> Così S. Staiano, *Il regionalismo differenziato dalla terra al mito e ritorno* in *Corti Supreme e Salute*, aprile 2023 reperibile in <http://www.cortisupremesalute.it/article/il-regionalismo-differenziato-dalla-terra-al-mito-e-ritorno/>

<sup>53</sup> Per un'analisi sulla questione del regionalismo differenziato, della necessità di *reductio ad unum* rispetto alle norme costituzionali che definiscono il tipo di Stato e ordinano i rapporti centro-periferia *anche* quanto al sistema fiscale, si rinvia ai molteplici interventi di S. Staiano, di cui, fra i suoi più recenti; in particolare S. Staiano, *Anti-mitopoiesi. Breve guida pratica al regionalismo differenziato con alcune premesse*, in *Federalismi.it*, 2 novembre 2022, 182; Id., *Salvare il regionalismo dalla differenziazione dissolutiva*, in *federalismi.it*, 22 marzo 2023, IV ss.

<sup>54</sup> La citazione è di F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2, 2010, 303, in particolare par. 4.

Per tentare di contenere gli effetti indesiderati dei processi di mercato è possibile intervenire sulla spesa e sulle entrate pubbliche, attraverso finanziamenti o sovvenzioni equiparabili all'erogazione diretta di denaro per ragioni di interesse pubblico; parimenti è possibile utilizzare la leva fiscale per scopi di politica economica, attraverso agevolazioni tributarie con finalità extrafiscali, che, di fatto, pongano in essere un finanziamento indiretto dato dalla minore entrata tributaria<sup>55</sup>. Rinviando in merito alla ricostruzione propria degli istituti sottrattivi<sup>56</sup>, occorre meramente evidenziare che disposizioni di carattere derogatorio rispetto alla ordinaria disciplina dei singoli tributi o al sistema tributario generale attraverso la previsione di un trattamento tributario di favore rispetto a quello previsto trovano fondamento nella tutela di interessi e nel perseguimento di finalità ulteriori rispetto a quelle previste per lo specifico presupposto. Complesso è il procedimento interpretativo, che incide necessariamente sulle scelte dei membri della collettività, incentivandole o scoraggiandole, posto che nessun tributo è mai totalmente neutrale. Le agevolazioni tributarie, dettate da finalità di politica economica, sono legittimate da esigenze esterne al prelievo, in grado di realizzare vantaggi che, in alcune ipotesi, possono, a prima vista, apparire estranei al principio di capacità contributiva. Le norme di favore o sfavore si inseriscono, dunque, nell'ambito del trattamento fiscale complessivo di ciascun contribuente incidendovi significativamente, in ragione di precisi obiettivi di finanza pubblica o, come per le agevolazioni ambientali, di regolazione delle attività antropiche e di governo del territorio. Qualunque finalità si intenda perseguire non dovrebbe, in ogni caso, prevalere sui principi tributari garantiti dalla Costituzione. Le agevolazioni sono costituzionalmente legittime, nella misura in cui la deroga a tali principi trovi razionale e congrua giustificazione in altri principi costituzionali, equiordinati se non prevalenti; occorre verificare la ragionevolezza ed equità del trattamento derogatorio, alla luce del principio di uguaglianza. I trattamenti differenziati e di favore trovano spesso fondamento nella funzione di intervento dell'azione statale, tendente alla rimozione delle disuguaglianze di fatto, che può essere svolta attraverso la leva fiscale, posto che molteplici sono le indicazioni contenute nella Costituzione e rivolte al legislatore ordinario che giustificano un trattamento differenziato sotto il profilo fiscale. Tra questi da tempo è stata annoverata la sostenibilità ambientale, i cui costi possono, già in sede di attuazione del rapporto, giustificare una differente propensione alla contribuzione. I molteplici benefici di natura fiscale correlati più in generale all'ambiente e alla promozione dello sviluppo sostenibile hanno da tempo perduto il carattere di occasionale supporto delle politiche pubbliche ed assunto stabilità nel sistema, in linea con il carattere strutturale delle agevolazioni rispetto all'obbligazione tributaria. La contestuale vigenza di principi costituzionali di pari rango impone al legislatore di combinare e bilanciare una pluralità di

<sup>55</sup> G. Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 3-4, 2004, 411; R. Alfano, *A agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, 2, 2011, 328; A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015; A. Giovanardi, *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 3, 2021.

<sup>56</sup> Secondo la nota qualificazione di F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 35. Sul tema, *ceteris pluribus*, F. Moschetti, *A agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi -*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, 74; S. La Rosa, *Esclusioni tributarie* in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989; ID, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, *ivi*; F. Moschetti, *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 43; S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie* in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 401; M. Basilavecchia, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Encl. dir.*, V aggior., 2002 e in *Rass. trib.*, 2, 2002, 421.

valori costituzionali per la realizzazione del benessere pubblico. L'utilizzo delle agevolazioni per finalità ambientali permette di attivare comportamenti virtuosi da parte del singolo, persona fisica o giuridica, per il perseguimento di un'attività pubblica che, in tale settore, può assumere molteplici sfaccettature, agendo anche da volano per la diffusione di una diversa consapevolezza e coscienza ambientale<sup>57</sup>. La spinta ad internalizzare i costi ambientali, contenuta nel principio «chi inquina paga», sembrerebbe comportare una contrazione dei possibili strumenti agevolativi, posto lo spettro sempre presente dei SAD, sussidi ambientalmente dannosi<sup>58</sup>, che, nel rispetto del principio di ragionevolezza, debbono applicarsi esclusivamente alle ipotesi in cui la conseguente riduzione del prelievo possa trovare giustificazione ex artt. 3 e 53 Cost. Gli effetti dell'agevolazione devono concretizzarsi in un sostegno per la realizzazione di interessi pubblici suscettibili di un autonomo apprezzamento sociale, di cui sia chiara la sostenibilità ambientale, in quanto, in caso contrario, incombe concretamente il rischio di violazione del principio di capacità contributiva e dei principi fiscali europei. L'applicazione di agevolazioni ambientali deve considerarsi legittima in tutti i casi in cui il singolo o l'impresa pongano in essere scelte aziendali che potenzino la cd. competitività non di prezzo<sup>59</sup>: le scelte effettuate prescindono dai limiti di costi previsti dall'attuale normativa e migliorano la reputazione ambientale del singolo o dell'impresa. Tali operatori privilegiano mercati caratterizzati da consumatori che attribuiscono valore alle esigenze sociali ed ambientali e sono disposti a sopportare l'onere del maggior prezzo del bene, per ottenere beni e servizi *environmentally correct*<sup>60</sup>. In tali fattispecie appare legittima la previsione di strumenti agevolativi, posto che le scelte aziendali hanno superato gli standards normativi ambientali minimi; nelle altre ipotesi occorre procedere ad un accertamento, già in sede legislativa, della natura e dell'obbligatorietà dell'investimento correlato alle agevolazioni<sup>61</sup>, per poterne verificare il rispetto dei parametri interni e europei. È ormai definitivamente acclarato che la sostenibilità deve essere considerata, dal mondo dell'impresa, non un mero costo ma un'opportunità: le imprese possono ottenere vantaggi da un comportamento virtuoso dal punto di vista ambientale maggiori dei costi che tali comportamenti presuppongono. Lo sviluppo di un tale modello ha comportato nel tempo – tenendo conto di un lasso temporale necessariamente lungo,

<sup>57</sup> P. Stein, *Sostenibilità ambientale. Dalla retorica alla realtà: alcune iniziative per un'energia pulita* in *Riv. giur. amb.*, 6, 2002, 847; L. Caimi, *Coscienza ambientale ed educazione alla legalità*, Milano, 2006.

<sup>58</sup> Ex Art. 68, l.n. 221/2015, n. 221 (*Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di Green Economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali*) annualmente è redatto un Catalogo dei Sussidi Ambientalmente Dannosi e dei Sussidi Ambientalmente Favorevoli. La pubblicazione dei dati 2022 in [https://www.mase.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo\\_sostenibile/Catalogo\\_sussidi\\_ambientali\\_2022.pdf](https://www.mase.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo_sostenibile/Catalogo_sussidi_ambientali_2022.pdf) nel giugno 2023. Si veda AA.VV., *Ossigeno Per La Crescita La decarbonizzazione al centro della strategia economica Post-COVID Proposte di riforme e azioni per un'economia resiliente*, Roma, 2020, integralmente pubblicato in [https://www.astrid-online.it/static/upload/ref-/ref\\_e\\_ossigeno-per-la-crescita-.pdf](https://www.astrid-online.it/static/upload/ref-/ref_e_ossigeno-per-la-crescita-.pdf).

<sup>59</sup> E. Gerelli, *Reputazione ambientale e competitività non di prezzo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 4, 2002, 707; alla nota 7 si cita uno studio dell'International Finance Corporation, *Developing Value, The Business Case for Sustainability in Emerging Markets*, 2002, basato su 240 casi in 60 Paesi, che evidenzia come marchio e reputazione non di prezzo siano significativi nei Paesi sviluppati, mentre nei Paesi in via di sviluppo la prioritaria finalità sia il risparmio di costo. In tal senso cita ad esempio il *Made in Italy* che compete con successo sul mercato internazionale per la qualità, nonostante i costi più elevati sostenuti per la produzione.

<sup>60</sup> A. Sen, *La ricchezza della ragione: denaro, valori, identità*, Bologna, 2002: gli studi del premio Nobel 1998 è stata quasi interamente dedicata all'individuazione di modelli economici in grado di conciliare istanze di tipo etico con esigenze di profitto

<sup>61</sup> G. Selicato, *Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale*, cit., 412, estende tali considerazioni anche alle agevolazioni finanziarie, parimenti soggette sia al principio interno di uguaglianza, sia a quello europeo del «chi inquina paga».

durante il quale numerose ed imprevedibili variabili (si pensi solo alla pandemia o all'emergenza bellica) si sono verificate – l'ampliamento di formule impositive a tutela dell'ambiente di carattere agevolativo, con conseguente progressiva erosione del livello di gettito tributario, direttamente proporzionale alla diffusione di tali pratiche. Le agevolazioni ecocompatibili stanno infatti svolgendo un importante ruolo ai fini dello sviluppo imprenditoriale, con particolare riferimento alle PMI<sup>62</sup>. L'attivazione di un sistema di agevolazioni è in grado di influenzare le scelte ed i comportamenti degli operatori; la previsione di adeguati interventi correttivi ha spinto e deve spingere progressivamente ed inesorabilmente verso pratiche di minor impatto ambientale, penalizzando e disincentivando rapporto non virtuosi. La realizzazione di un sistema di agevolazioni *lato sensu* considerate in favore della sostenibilità è dunque attualmente elemento primario nella valutazione anche delle politiche di impresa e nelle strategie imprenditoriali.

**4. La novella costituzionale e le rinnovate prospettive per la fiscalità ambientale.** La novella costituzionale – in linea con le misure poste in essere in sede europea nell'ambito del New Green Deal, in particolare con le recenti misure del *Fit for 55%* – con la esplicita collocazione riservata alla tutela dell'ambiente tra i diritti-doveri costituzionalmente garantiti, al di là delle molteplici polemiche sottese, ha certamente il merito di aver iniziato un processo di transizione culturale<sup>63</sup> fornendo una rilevanza all'ambiente *anche* sul piano politico<sup>64</sup> per cui il bilanciamento di interessi e valori costituzionali, pane quotidiano della Consulta, per usare la celeberrima definizione di G. Zagrebelsky, deve necessariamente essere veicolato attraverso la lente normativa della sostenibilità. La novella di principi deve guidare le scelte del legislatore ordinario, che ha il potere/dovere di porre in essere ogni provvedimento atto ad indirizzare l'attività economica – pubblica e privata – in chiave sostenibile in termini di modalità di produzione e di risultati prodotti nonché di controllo della sostenibilità stessa. Rafforzata risulta la trasversalità dell'ambiente e delle sue tutele a cui i diversi settori giuridici sono tenuti a fornire lo specifico contributo attraverso l'adozione dei peculiari strumenti propri di ognuno finalizzati alla tutela dell'ambiente e alla sostenibilità ambientale dell'iniziativa economica.

A tale modifica sostanziale deve essere conformato anche l'operato del legislatore tributario, che potrà e dovrà contribuire alla funzionalizzazione dell'ambiente e al perseguimento della sostenibilità. Gli importanti cambiamenti normativi e socio economici possono e devono trovare definizione anche attraverso la leva fiscale, rafforzando le fondamenta normative del diritto tributario dell'ambiente. La novella costituzionale ha infatti fornito rinnovata linfa

<sup>62</sup> F. Amatucci, R. Alfano, M.P. Nasti (a cura di), *Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI. Un'analisi comparata*, Roma, 2015, per l'analisi della L.n. 180/ 2011, pilastro fondante dell'economia italiana, tutelato e garantito dalla legge, il c.d. Statuto delle imprese per la promozione e tutela dell'attività d'impresa, ai diversi livelli di governo. La competitività di tali imprese risulta frenata prevalentemente da fattori di natura «non economica», *primi inter pares* l'eccessiva pressione fiscale e previdenziale-contributiva ed il peso della burocrazia connesso alla realizzazione degli adempimenti obbligatori. R. Alfano, *Imposte sui redditi, Detassazione e regime agevolativo. Il caso della Tremonti ambientale. Analisi di un'esperienza e possibili prospettive future* in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva*. Roma, 2018, 138.

<sup>63</sup> Con le parole di G.M. Flick, *L'articolo 9 della Costituzione oggi. Dalla convivenza alla sopravvivenza*, in *Federalismi.it*, 12 luglio 2023, n. 17, paper, 1 ss.: «Siamo molto lontani, soprattutto in ciò che riguarda il percorso delle due transizioni: transizione ecologica e transizione tecnologica. Esse devono muovere in sintonia e in sinergia. Ma sono destinate a cozzare l'una con l'altra e a non trovare equilibrio se non aggiungiamo adesso una terza transizione: la transizione culturale che è in fondo il ritorno alla centralità della persona e per un giurista (ma non solo per lui) della Costituzione».

<sup>64</sup> M. Cecchetti, *Virtù e limiti della modifica degli articoli 9 e 41 della Costituzione*, in *Corti supreme e salute*, 1, 2022, 128.

alla definizione di un diritto tributario dell'ambiente, attraverso un movimento centripeto e bidirezionale.

Da un lato la novella costituzionale, in linea con l'approccio europeo in tema di fiscalità ambientale ha segnato la fine di quello che può essere definito come lo sforzo qualificatorio proprio dell'«ottimo tributo ambientale», posta la imprescindibilità delle ragioni extrafiscali ambientali e di prelievi con mera finalità ambientale che, certamente, affondano le radici ben al di là del territorio nazionale. Nell'ambito di un rapporto mai semplice fra tributi ambientali *stricto sensu* e tributi con mera finalità ambientale occorre dare per acclarate le origini e acquisito il dibattito, ipotizzando che la fiscalità circolare e sostenibile preveda necessariamente una molteplicità di sfaccettature e che il sistema imponga un'analisi che tenga conto *anche* delle finalità e dei potenziali benefici, proprio per la necessità di bilanciamento dei diversi interessi, certamente confortata dalla modifica costituzionale e dal nuovo approccio europeo. La leva fiscale ambientale prevede dunque necessariamente una molteplicità di sfaccettature: necessaria un'analisi che tenga conto anche delle finalità e dei potenziali benefici, proprio per la necessità di bilanciamento dei diversi interessi, tenendo conto del mutato quadro costituzionale.

Dall'altro occorre altresì prevedere la realizzazione di un collegamento diretto fra plurimi strumenti tributari e sostenibilità. «Le modifiche costituzionali nell'imporre doveri di tutela, divieti di pregiudizio e sostenibilità delineano un diritto non solo «dell'ambiente» ma anche «all'ambiente» e aprono di molto la concreta opportunità (se non, addirittura, necessità) di nuove prospettive normative tributarie»<sup>65</sup>. Il ventaglio dei possibili interventi deve necessariamente dilatarsi; accanto al sistema di tributi ed agevolazioni ambientali giustificato in sede interpretativa la novella costituzionale deve dunque giustificare sia una concezione più vasta di prelievo ambientale, sia una rinnovata serie di strumenti tributari volti a valorizzare l'impatto ambientale delle attività e degli investimenti. *Ex art. 9 Cost.*, si rende necessario definire cosa si intenda tutelare nell'accezione volutamente vasta di ambiente, biodiversità ed ecosistema da aggiungersi alla più tradizionale definizione di paesaggio, nel rispetto dell'interesse delle future generazioni, che impone che la norma tuteli le attività e gli investimenti orientati stabilmente alla sostenibilità. Analogamente con riferimento all'art. 41 Cost. La libera iniziativa economica privata è, all'attualità, vincolata ex c. 2, dal divieto a nuocere all'ambiente e nel contempo, inderogabilmente orientata, ex c. 3, alla sostenibilità, in ragione dell'obbligatoria previsione di regolamentazione normativa, che ne determini i programmi e i controlli. Le conseguenze dell'iniziativa economica per portatori di interessi pubblici e privati ne impongono una storizzazione e contestualizzazione in chiave sostenibile sia nei riflessi interni che esterni alla produzione stessa e impongono che l'utilità sociale non arrechi danni all'ambiente<sup>66</sup>. Compito del legislatore è dunque la definizione degli

<sup>65</sup> Così V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una fiscalità ambientale, zone economiche speciali (ZES) e possibili zone economiche ambientali (ZEA)*, in AA.VV. *L'impatto delle zone economiche speciali sugli ordinamenti giuridici e finanziari nazionali*, cit., 261, secondo cui «È indubbio che le diverse manifestazioni di rilevanza della fattispecie «ambiente» hanno, in prospettiva, una diversa concreta ricaduta sulla disciplina fiscale dei comportamenti economici virtuosi o non virtuosi dal punto di vista ambientale e sugli investimenti a connotazione green». Analogamente L. Strianese, *Zone franche verdi in Italia tra principi costituzionali, aiuti a finalità regionale e sostenibilità*, *ibidem*, 214.

<sup>66</sup> V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una «fiscalità» ambientale, zone economiche speciali (ZES) e possibili zone economiche ambientali (ZEA)* in AA.VV. , *L'impatto delle zone economiche speciali sugli ordinamenti giuridici e finanziari nazionali*, cit., 270: La modifica ha un particolare rilievo in quanto la tutela dell'ambiente non è più solo un limite come già desumibile dall'appartenenza della tutela ambientale ai

obiettivi e dei programmi di indirizzo e coordinamento dell'attività economica cui anche la leva fiscale – espressione di una più vasta politica pubblica dell'iniziativa economia sostenibile – deve conformarsi. Il mutato quadro costituzionale permette di affiancare ulteriori strumenti tributari alle già evidenziate tipologie di prelievo e di agevolazione ambientale, qualificate in ragione del principio del «chi inquina paga» quali strumenti di internalizzazione nel prelievo del danno ambientale arrecato da determinate attività produttive. La maggiore capacità contributiva viene evidenziata nell'esercizio di un'attività economica inquinante; la ricchezza prodotta da tali attività non sostenibili ed inquinanti può essere sottoposta a prelievo per acquisire risorse finanziarie, dissuadendo, nel contempo, determinati comportamenti non sostenibili ed orientandone quelli futuri<sup>67</sup>. Come rilevato, l'esercizio dell'attività inquinante ha giustificato la previsione di un prelievo specifico, posto il vantaggio per l'inquinatore<sup>68</sup>, che però si è rivelato spesso inefficace nell'orientare i comportamenti, sostanziandosi, nei fatti, meramente in una declinazione risarcitoria<sup>69</sup>. Il mutato assetto costituzionale permette di giustificare una serie di prelievi basati sul principio di precauzione. La leva fiscale assume pertanto un ruolo di stimolo alla sostenibilità, favorendo il contenimento tra il valore della tutela ambientale e quello dello sviluppo economico. Passano pertanto in secondo piano le finalità risarcitorie del prelievo ambientale a tutto vantaggio di misure indirizzate al risultato della sostenibilità e tutela anche nella prospettiva delle future generazioni. La novella costituzionale pare, dunque, foriera di un cambiamento prospettico per cui sia la sostenibilità la componente da far assurgere nel presupposto, in un'ottica evolutiva e dinamica, che giustifichi altresì possibili interventi normativi e tributari in grado di coniugare i potenziali effetti virtuosi «di un'attività economica in termini sia di impatto ambientale che di sviluppo con una delimitazione territoriale dell'attività stessa rispetto ad un territorio che per le sue caratteristiche sociali, economiche e geologiche possa giustificare un intervento mirato»<sup>70</sup>. In tal senso può essere annoverata la recente introduzione delle Zone Economiche Speciali, strumenti finalizzati ad imprimere una spinta reale allo sviluppo dei territori del sud Italia e, di riflesso, dell'intero Paese, in una rinnovata visione di sistema, con il fine di superare gli endemici squilibri in termini di competitività presenti<sup>71</sup>. Fra queste, un particolare rilievo è stato conferito alle Zone Economiche

valori di cui si sostanzia l'utilità sociale ma diventa, ora, finalità da perseguire ex lege in quanto il valore ambiente è parametro di orientamento della libertà di iniziativa stessa.

<sup>67</sup> V. Ficari, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno...fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 827.

<sup>68</sup> C. Sciancalepore, *Dai tributi ambientali agli ecostudi di settore. Una soluzione possibile?*, in A. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Circular Economy and Environmental Taxation*, Bari, 2021, 175; A. Parente, *Emergenze ambientali e dinamiche impositive nelle fonti primarie di diritto comunitario*, *ibidem*, 204.

<sup>69</sup> Da più parti si è evidenziato come la possibile applicazione di tributi ambientali basati sul principio «chi inquina paga» non sia stata realmente in grado di arginare il degrado ambientale o ridurre il livello di inquinamento. M.A. Icolari, *La fiscalità ambientale al tempo del coronavirus*, in M.A. Icolari (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica*, Torino, 2021, 136.

<sup>70</sup> Così V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una «fiscalità» ambientale, zone economiche speciali (ZES) e possibili zone economiche ambientali (ZEA)* in AA.VV., *L'impatto delle zone economiche speciali sugli ordinamenti giuridici e finanziari nazionali*, cit., 270

<sup>71</sup> P. Di Palma, E. Lanzi, *Dalle Zone Economiche Speciali (ZES) alla Port Authority*, in *Dir. e Pol. Trasp.*, 1, 2018, 1: «Le ZES, infatti per la maggiore capacità di catalizzare investimenti diretti esteri grazie alla concessione di agevolazioni fiscali, finanziarie, amministrative ed infrastrutturali, si sono rivelate un efficace strumento di accelerazione economica rispetto al modello classico di zona franca doganale, risultando più attraenti per la business community. L'introduzione di questi formidabili strumenti di accelerazione economica tenderebbe a favorire il cambiamento del ruolo del nostro Paese nel Mediterraneo: non più solo porta dell'Europa ma fulcro e volano dell'economia euro-mediterranea».

Ambientali (ZEA). Si tratta di un modello, orientato alla valorizzazione di investimenti ecosostenibili: viene prevista l'introduzione di un articolato sistema di norme fiscali di favore volte a potenziare gli investimenti produttivi sostenibili senza conferire una particolare rilevanza ad attività di risanamento da danni ambientali<sup>72</sup>. La presenza di una molteplicità di agevolazioni in primo luogo – ma non solo – fiscali e burocratiche e la propulsiva spinta alla sostenibilità e alla *Circular Economy* sono potenzialmente in grado di fungere da esponenziale moltiplicatore di tali aree e delle attività imprenditoriali che vi insistono, in una rinnovata visione di sistema: la previsione di zone le cui attività beneficino di norme tributarie sottrattive *ad hoc* trova dunque fondamento nella meritevolezza e sostenibilità delle iniziative stesse<sup>73</sup>.

**5. Qualche riflessione conclusiva.** La modifica della Costituzione ha suscitato molteplici polemiche e sollevato reazioni affatto diverse. In ogni caso improcrastinabile risulta la necessità che il legislatore ponga in essere – secondo la modalità trasversale, che da sempre qualifica la tutela dell'ambiente – politiche mirate ecosostenibili, fra cui certamente può assumere un ruolo chiave la politica tributaria.

Già avvenimenti climatici che quotidianamente caratterizzano il pianeta hanno ormai inequivocabilmente evidenziato che la crescita economica deve essere esplicitamente subordinata alla sua sostenibilità. Tale assunto, ha certamente acquisito vigore e *status* definitivo negli ultimi anni, sconvolti anche dalle recenti emergenze pandemica e bellica e che hanno ulteriormente evidenziato le priorità in termini di sostenibilità ed economia circolare. Le chiare prese di posizione internazionali e soprattutto europee – in particolare con i programmi compresi nel *New Green Deal* e *Next Generation EU* – devono trovare effettiva ed immediata applicazione interna: in particolare, l'ambizioso programma europeo impone il superamento immediato di evidenti gap di circolarità in sede interna. Prezioso può e deve essere il contributo delle politiche tributarie e finanziarie per il superamento a medio e lungo termine dei limiti e per lo sviluppo in chiave ecocompatibile, incoraggiando comportamenti circolari, in cui l'Italia evidenzia una buona, per quanto ancora necessariamente migliorabile, *performance*<sup>74</sup>.

Le diverse componenti possono e devono, dunque, essere analizzate attraverso le lenti di

<sup>72</sup> Sul tema, in particolare P. Barabino, *Le zone franche verdi: una proposta normativa green oriented contro il fenomeno dello spopolamento*, in *Tax news*, 19 giugno 2020; Id., *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020, *passim*; Id., *Nuove prospettive per le zone franche: la ricerca di un paradigma*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2021, 558.

<sup>73</sup> A. Giannola, *La SVIMEZ sul Quadrilatero ZES nel Mezzogiorno continentale*, in <http://lnc.svimez.info/svimez/>. L'Associazione per lo Sviluppo dell'Industria nel Mezzogiorno–Svimez ha presentato, nell'aprile 2022, il progetto «Ricostruzione del Mediterraneo e rinascimento del Mezzogiorno d'Italia: resilienza del passato che si fa presente e diventa futuro – next generation UE», compreso tra gli interventi che faranno parte della realizzazione del PNRR. In precedenza E. Manti, *Zone Economiche Speciali. Settori di intervento, aree produttive e poli logistici per una politica industriale nel Mezzogiorno*, in *Riv. Econom. Mezz.*, 3/4, 2019, 930; A. Giannola, *La SVIMEZ sul Quadrilatero ZES nel Mezzogiorno continentale*, in *Riv. Econom. Mezz.*, 1/2, 2020, 5.

<sup>74</sup> L'Italia – come rileva il Quinto Rapporto sull'economia circolare in Italia del maggio 2023 ad opera del Circular Economy Network – riveste un ruolo apicale rispetto a Francia, Germania, Spagna e Polonia nell'ambito della produzione, del consumo, della gestione circolare in primo luogo dei rifiuti oltre che degli investimenti e dell'occupazione nel riciclo, nella riparazione e nel riutilizzo. Ciononostante è evidente una fase di contrazione di oltre due punti percentuali negli ultimi 4 anni in tema di riutilizzo e riuso (<https://www.fondazioneviluppосostenibile.org/presentato-oggi-il-quinto-rapporto-nazionale-sulleconomia-circolare/>). R. Alfano, M. Bisogno, *I tributi sulla plastica: evoluzione interna, sollecitazioni europee e possibili prospettive nell'ambito della strategia di circular economy* in, in G. Selicato, A. Uricchio (a cura di), *Circular Economy and Environmental Taxation*, Bari, 2022, 290.

ingrandimento del tributarista. L'interesse dei legislatori nazionali all'uso di strumenti tributari a protezione dell'ambiente ha subito un esponenziale aumento dopo un lungo periodo di latenza ed ambigue applicazioni e all'attualità appare evidente il ruolo chiave della leva fiscale per la transizione alla neutralità climatica e agli obiettivi dell'economia circolare. Oggi, le linee guida europee e la modifica costituzionale in tema di fiscalità ambientale suggeriscono la necessità di abbandonare gli sforzi che hanno caratterizzato gli ultimi decenni per la ricerca «dell'ottimo tributo ambientale»; al tempo stesso, in ragione proprio della linfa conferita dalla novella costituzionale, la sostenibilità come espressione del valore ambientale può divenire elemento qualificatorio del tributo. Su tutto, la conclamata imprescindibilità delle ragioni extrafiscali alla sostenibilità e circolarità che hanno dato vigore alla previsione di prelievi con finalità *lato sensu* ambientali e legittimato la previsione di una articolata serie di strumenti agevolativi per le medesime finalità. Le rinnovate fondamenta internazionali, europee e costituzionali permettono di rafforzarne la declinazione tributaria interna, che, al pari delle altre politiche pubbliche sostenibili sollecita una attenzione ancora maggiore nell'analisi e nel bilanciamento dei diversi interessi, sia a livello normativo che interpretativo. L'*Actio finium regundorum* costituzionale può, dunque, risultare foriera di nuove prospettive, che spingono anche ad ipotizzare una rilettura in termini di diverso e ragionevole bilanciamento degli interessi. «Tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri [...] Nessuno fra i diritti può e deve diventare «tiranno» nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona [...] Occorre, garantire un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi»<sup>75</sup>. Quanto ribadito nella prima sentenza ILVA aveva consentito, nella seconda sentenza ILVA al Giudice delle leggi di affermare che il necessario bilanciamento tra tutti i beni e i diritti costituzionalmente protetti, tra cui il diritto alla salute, il diritto all'ambiente salubre e il diritto al lavoro, non comportava in linea teorica una preclusione per il legislatore ad intervenire per salvaguardare la continuità produttiva in settori strategici per l'economia nazionale e per garantire i correlati livelli di occupazione. Il lustro trascorso dalla seconda sentenza ILVA è stato talmente caratterizzato da accadimenti di così vasta portata da sollevare ben più di una riflessione in merito al ruolo che deve essere garantito allo sviluppo sostenibile e alla sua multidimensionalità in una prospettiva ambientale, economica e socio-culturale. La sostenibilità si colloca «al di là» della tutela ambientale coinvolgendo la dimensione economica, sociale, etica, culturale, politica, educativa<sup>76</sup>; non può essere ulteriormente trascurata e deve plasmare le gerarchie di valori,

<sup>75</sup> Così Corte cost., sentenza n. 85 del 4 maggio 2013, punto 9 che ribadisce: «La tutela deve essere sempre «sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro» (sentenza n. 264/2012). «La qualificazione come primari dei valori dell'ambiente e della salute significa pertanto che gli stessi non possono essere sacrificati ad altri interessi». In seguito la Corte era poi stata chiamata a giudicare la legittimità costituzionale del cd. decreto Ilva del 2015 che consentiva la prosecuzione dell'attività nonostante il provvedimento di sequestro preventivo dell'autorità giudiziaria per reati inerenti la sicurezza dei lavoratori ancorché costituzionalmente tutelati. La Consulta, con un ragionamento che appariva ricalcare il precedente aveva però concluso con un *decisum* politico, esattamente al contrario, rilevando che l'interesse alla prosecuzione dell'attività produttiva può essere privilegiato sul diritto alla salute purché tale privilegio non sia «eccessivo» e il diritto alla salute non venga «trascurato del tutto». Corte Costituzionale, sentenza n. 58/2018.

<sup>76</sup> Interessanti le considerazioni di S. Manservigi, *Ambiente: valore giuridico e valore educativo. Una prospettiva sinergica per la piena realizzazione di uno sviluppo sostenibile*, in *Annali online dell'Università di Ferrara*, 15-16/2018, 151-166, reperibile in <https://annali.unife.it/adfd/article/view/1904>.

qualificare i nuovi modelli giuridici ed economici e i sistemi di produzione e di consumo dell'attuale economia globalizzata<sup>77</sup>.

La risposta dovrà essere multidimensionale ed unitaria. Imprescindibile il superamento di una logica cristallizzata, superamento a cui proprio la riforma costituzionale deve contribuire, favorendo un resiliente bilanciamento di interessi<sup>78</sup>. Le caleidoscopiche declinazioni ambientali devono ispirare la rimodulazione della scala valoriale. Imprescindibile la sinergia fra le diverse politiche pubbliche affinché la transizione ecologica e tecnologica assuma prioritariamente i caratteri di «transizione culturale». «La ricerca di un equilibrio, tra l'obiettivo della riduzione di emissioni nocive e il mantenimento delle condizioni che determinano la qualità della vita non può che passare da scelte politiche consapevoli e da strategie di lungo periodo, che sappiano guardare alla crescita con una visione di insieme e che non siano preda degli interessi economici predominanti»<sup>79</sup>.

La politica fiscale ambientale, nell'alveo del rinnovato assetto di principio europeo e costituzionale, ben può essere parte attiva di promozione del cambiamento, fungere da volano per lo sviluppo sostenibile e contribuire alla realizzazione del conseguenzialmente rinnovato bilanciamento di interessi.

Per questa e, soprattutto, per le generazioni future, richiamate dalla novella Costituzionale. Perché «se gli esseri umani e le loro società esistono nel solo presente ... sono destinati a perire nel futuro, sono destinati al punto zero. All'autoreferenzialità della generazione presente, si devono opporre le pretese vitali di coloro che verranno, che hanno il diritto, fondamentale quanto altro mai, di succedere a noi»<sup>80</sup>.

**Abstract.** L'articolo analizza la recente modifica costituzionale degli articoli 9 e 41 Cost., in materia ambientale. La modifica, che ha suscitato molteplici polemiche, ha reso improcrastinabile la necessità che il legislatore ponga in essere – secondo la modalità trasversale, che da sempre qualifica la tutela dell'ambiente – politiche mirate ecosostenibili. Fra queste certamente può assumere un ruolo chiave la politica tributaria ambientale, che, nell'alveo del rinnovato assetto di principio europeo e costituzionale, ben può essere parte attiva di promozione del cambiamento, fungere da volano per lo sviluppo sostenibile e contribuire ad un rinnovato bilanciamento di interessi, a favore della generazione attuale e, soprattutto, delle generazioni future, espressamente richiamate dalla novella Costituzionale.

<sup>77</sup> R. Maione, *Europa e Recovery Fund: un nuovo modello di sviluppo economico e ambientale*, in M.A. Icolari (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica*, cit., 248; H. Bruyninckx, *Pandemia, clima estremo e crisi economica: la sostenibilità è l'unica risposta*, 14 ottobre 2022, reperibile in <https://www.eea.europa.eu/it>.

<sup>78</sup> J. Rifkin, *L'Età della resilienza* (trad. T. Cannillo), Milano, 2022: «Abbiamo a lungo pensato di poter costringere il mondo naturale a adattarsi alla nostra specie e ora siamo costretti a adattarci noi a un mondo naturale imprevedibile. Occorre un radicale ripensamento della concezione del tempo e dello spazio. L'Età del Progresso, un tempo considerata sacrosanta, è ormai al tramonto, mentre una nuova e potente narrazione è in ascesa: l'Età della Resilienza. Durante l'Età del Progresso la regola aurea era l'efficienza, che imprigionava nell'incessante sforzo di ottimizzare l'espropriazione, la mercificazione e il consumo dei doni della Terra, con l'obiettivo di accrescere l'opulenza della società umana, ma al prezzo del depauperamento della natura. Nella nuova era, invece, l'efficienza sta cedendo il passo all'adattatività portando con sé profondi cambiamenti nell'economia e nella società. Possibile è una seconda opportunità di prosperare sulla Terra perché la natura è ridondante, diversificata e rigenerativa e sono questi gli aspetti da recuperare».

<sup>79</sup> M. Meli, *Quando l'ambiente entra in conflitto con sé stesso: fonti energetiche rinnovabili e tutela del paesaggio*, in *Riv. Giur. AmbienteDiritto.it*, 2021, 2, 1 ss.

<sup>80</sup> La citazione è di G. Zagrebelsky, *Senza adulti*, Torino, 2016, riportata da A. Giovannini, *I diritti delle nuove generazioni e la finanza pubblica: un patto intergenerazionale in Costituzione*, cit., 20.

**Abstract.** The article analyses the recent amendments of Articles 9 and 41 of the Italian Constitution on environmental protection. This reform caused multiple controversies and highlighted the need for targeted, cross-cutting and environmentally sustainable public policies. Among these policies those related to environmental taxation can certainly play a key role and can be active part of promoting change for sustainable development and contributing to a renewed balance of values. This result has to be achieved within new European and Constitutional framework for the benefit of present and, above all, future generations.

**Parole chiave.** Ambiente – politiche tributarie – bilanciamento dei valori – generazioni – responsabilità.

**Key words.** Environment – tax policies – balance of values – generations – responsibility.