

Intervento al Convegno inaugurale del PRIN PNRR 2022 – 15 marzo 2024

PNRR e modifiche costituzionali in materia ambientale (artt. 9 e 41 Cost.): il fondamento per un nuovo diritto tributario sostenibile?

Francesco Spinello

La Missione n. 2 del PNRR (Rivoluzione Verde e Transizione Ecologica, articolata in 4 componenti¹) intende dare un radicale impulso alla c.d. “transizione verde”, in linea col piano d’azione dell’Unione Europea, colmando le lacune strutturali che ostacolano il raggiungimento di un nuovo migliore equilibrio fra ambiente, eco-sostenibilità, biodiversità ed energia. Come evidenziato dalla Corte dei Conti nella relazione sullo stato di attuazione del PNRR del novembre 2023, il Piano persegue finalità di finanza pubblica e si rivolge agli Enti Pubblici con l’obiettivo di individuare, attraverso procedure che vedono coinvolti anche gli Enti Locali, i beneficiari privati di queste linee di intervento strutturali; come è stato ricordato in precedenza, ciò avviene attraverso l’erogazione di contributi a fondo perduto, oppure attraverso prestiti. Il PNRR è sostanzialmente un Piano Marshall, non un insieme di norme, ma una Legge finanziaria.

In questo contesto, la materia fiscale è destinata a ricoprire un ruolo centrale, incentivando la transizione delle attività pubbliche e private – in particolare, delle imprese “*green oriented*” – verso i nuovi *sustainable development goals* condivisi al livello internazionale ed europeo (basti pensare all’Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile e al nuovo *Green Deal* Europeo); in altri termini, le misure di carattere fiscale sono essenziali per l’affermazione del modello della c.d. “fiscalità circolare”, da intendersi come l’insieme dei tributi volti a disincentivare comportamenti non sostenibili e a promuovere, di converso, comportamenti sostenibili.

Il PNRR, dunque, come macro misura finanziaria, si inserisce in un mutato contesto costituzionale in cui il nuovo testo degli artt. 9 e 41 rappresentano il fondamento per un diritto tributario dell’ambiente in cui la sostenibilità ambientale deve essere considerata nel presupposto del tributo.

L’ambiente alla luce delle modifiche costituzionali può essere inteso come un “bene giuridico”, come una “materia” e, soprattutto, anche come un “valore costituzionale”. L’aver indicato nel nuovo testo costituzionale la tutela ambientale, la biodiversità, gli ecosistemi, la necessità di tutelare gli interessi ambientali delle future generazioni (art. 9) e aver espressamente vincolato la libertà di iniziativa economica alla sostenibilità (non danneggiare l’ambiente) significa per l’operatore e l’interprete prendere atto che il legislatore costituzionale ha voluto introdurre dei nuovi “Principi fondamentali”.

Ebbene sulla scorta di tali principi il legislatore ordinario (anche tributario) ha il potere/dovere di adottare tutti quei provvedimenti idonei a indirizzare l’attività economica (sia pubblica che privata) verso una caratteristica funzionale ambientale in termini di sostenibilità delle modalità di produzione

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

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



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FIRENZE
DSG
DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE
ECCCELLENZA 2023-27

e dei risultati prodotti. In questo scenario, il diritto tributario si relaziona alla libertà 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.

Attualmente il legislatore tributario nazionale sta superando la prospettiva di individuare le attività inquinanti da tassare (c.d. superamento del principio del chi inquina paga) e sta iniziando ad occuparsi anche della dimensione di chi meritoriamente non inquina e non danneggia, che deve vedersi attribuito un regime di fiscalità premiale.

Nel far questo, il legislatore deve mettere in atto un intervento normativo fondamentale, che riguarda l'individuazione delle nozioni giuridiche da utilizzare nel delineato contesto di riferimento.

Come sappiamo, il giurista è abituato a confrontarsi con il diritto e a comprendere se gli strumenti messi in campo sono coerenti agli scopi che ci si prefigge, ma, in questo momento sono gli operatori che hanno bisogno di definizioni, di nozioni, di fattispecie normative ben individuate per delimitare il perimetro della sostenibilità e della tutela dell'ambiente.

Ricordiamoci che i modelli astratti, cioè quello che è il *wish for thinking* anche dal punto di vista economico, cioè il modello in astratto più efficiente, non è implementabile nella concreta vita economica perché un'impresa/un operatore deve sapere che cosa sto facendo, qual è esattamente il risultato che deve raggiungere.

A questo punto, allora, ed è questo l'oggetto della ricerca su cui mi sto concentrando dall'inizio del PRIN PNRR, occorre domandarsi: cosa significa riduzione dell'inquinamento? Cosa significa economia circolare? Cosa significa sostenibilità? In questo senso, la necessità di dare definizioni non è soltanto un'esigenza del diritto dell'ambiente, ma è anche un'esigenza del diritto tributario dell'impresa e delle altre branche del diritto!

Tale esigenza emerge con evidenza alla luce di uno studio che stiamo conducendo su alcuni bandi recentemente pubblicati dal Ministero dell'Ambiente e del MISE, ove si fa riferimento a delle definizioni importanti come quelle di "economia circolare", "sostenibilità ambientale", "investimenti sostenibili", "riciclo", "riduzione dell'inquinamento", pensiamo alla riduzione dell'inquinamento dei porti, l'approvvigionamento energetico (*cold ironing*) nei porti.

Bene, ma in concreto, per una società che dovesse partecipare a questi bandi, qual è la definizione che essa deve avere come riferimento? Cioè l'implementazione di questo Piano Marshall richiede norme che devono basarsi necessariamente su una serie di nozioni giuridiche ben individuate. Fatto questo occorrerà poi chiedersi se queste definizioni possano essere utilizzate univocamente in materia ambientale, così come in materia tributaria o se l'individuazione di tali nozioni richieda una disamina dei rapporti tra le categorie giuridiche di riferimento di tali materie.

Ebbene queste nozioni sono state timidamente individuate al livello comunitario dal Regolamento UE 2020/852, che ha introdotto nel sistema normativo europeo la tassonomia delle attività economiche eco-compatibili; in particolare, si tratta di una classificazione, in realtà piuttosto generica, delle attività che possono essere considerate sostenibili in base all'allineamento ai sei obiettivi



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FIRENZE
DSG
DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE
ECCCELLENZA 2023-27

ambientali definiti dall'UE e cioè 1) la mitigazione del cambiamento climatico, 2) l'adattamento al cambiamento climatico, 3) l'uso sostenibile e la protezione delle risorse idriche e marine, 4) la transizione verso l'economia circolare, 5) prevenzione e controllo dell'inquinamento, 6) protezione della biodiversità e della salute degli ecosistemi.

La tassonomia costituisce un evidente punto di riferimento 1) per le imprese, al fine di valutare le proprie attività, definire politiche aziendali in ottica di una maggiore sostenibilità ambientale e per rendicontare agli stakeholder in modo più completo e comparabile; 2) per gli investitori, al fine di integrare i temi di sostenibilità nelle politiche d'investimento e per comprendere l'impatto ambientale delle attività economiche in cui investono o potrebbero investire; 3) per le istituzioni pubbliche degli Stati membri, che possono utilizzare la tassonomia per definire e migliorare le proprie politiche di transizione ecologica.

Una serie di atti delegati, tra cui il Regolamento delegato UE 2023/2486 del 27 giugno 2023 hanno fissato ulteriori e specifici criteri di vaglio tecnico per determinare a quali condizioni un'attività economica fornisca un contributo sostanziale ad almeno uno dei sei obiettivi ambientali identificati senza arrecare danni significativi a nessuno degli altri cinque nel rispetto della clausola DNSH – Do no significant harm.

Il Regolamento sulla tassonomia UE stabilisce, con riguardo ai criteri di vaglio tecnico, che essi dovrebbero:

- assumere la forma di un valore limite o una prescrizione minima di tipo quantitativo, di un miglioramento relativo, di un insieme di prescrizioni qualitative riguardanti le prestazioni, di prescrizioni basate su processi o pratiche o di una descrizione precisa della natura dell'attività economica laddove questa possa contribuire in modo sostanziale agli obiettivi ambientali proprio in virtù della sua natura;
- tener conto della natura e delle dimensioni dell'attività economica e del settore cui si riferiscono, in particolare se si tratta di un'attività abilitante ai sensi dell'articolo 16 del medesimo regolamento.

Il nuovo atto delegato della Commissione fissa, in particolare, criteri di vaglio tecnico relativi a:

1. **uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine** (allegato I del documento), con lo scopo dar priorità a quelle attività economiche che presentino un maggiore potenziale in termini di conseguimento di un buono stato di tutti i corpi idrici e prevenzione del deterioramento dei corpi idrici che sono già in buono stato;
2. **transizione verso un'economia circolare** (allegato II del documento), con lo scopo dar priorità a quelle attività economiche che si impegnino, già dalla fase di progettazione e produzione, a fabbricare prodotti che siano facilmente smontabili, riutilizzabili e riciclabili, per prolungarne l'utilizzo, mantenerne il valore nel lungo periodo e ridurre i rifiuti durante il ciclo di vita, con vantaggi in termini di minore dipendenza economica dell'Ue dai materiali importati, tra cui le materie prime critiche;



3. **prevenzione e riduzione dell'inquinamento** (allegato III del documento), con lo scopo dar priorità a quelle attività economiche che, occupandosi di raccolta, trasporto e trattamento dei rifiuti pericolosi nonché di attività di bonifica e ripristino di aree contaminate, favoriscano il processo di eliminazione dell'inquinamento nell'aria, nell'acqua, nel suolo, negli organismi viventi e nelle risorse alimentari, i cui effetti nocivi si ripercuotono sull'ambiente, sulla biodiversità e sulla salute umana;
4. **protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi** (allegato VI del documento), con lo scopo dar priorità a quelle attività economiche che contribuiscano in modo sostanziale al conseguimento e il mantenimento di una buona condizione degli ecosistemi tramite la protezione, la conservazione o il ripristino della biodiversità.

Il Regolamento delegato entrerà in vigore il prossimo 11 dicembre e si applicherà a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Quindi, se noi prendiamo il regolamento del 2020 e i successivi atti delegati noi siamo già in grado di adottare delle definizioni, seppur ancora piuttosto generiche. Questo timido approccio risente probabilmente della c.d. “burocrazia regolatoria” e dell'apparato di funzionamento dell'Unione Europea, costituito per lo più da apparati legislativi e meno amministrativi; questa tassonomia, in realtà, non sembra tener conto dei comportamenti concretamente messi in atto dalle imprese e dai consumatori, nonché delle buone pratiche e delle metodologie elaborate dagli enti pubblici riconosciuti al livello internazionale.

Allora ecco che questo primo tentativo definitorio non può che costituire sul piano delle nozioni un punto di partenza per il legislatore italiano, che deve quindi giustamente fare la sua parte. Legislatore italiano deve quindi trarre slancio da UE e implementare definizioni tali fare uno sforzo maggiore per garantire quindi di definire i comportamenti da incentivare etc

Dire che in Italia questo va fatto e non è ancora stato implementato, forse seguendo questi criteri c'è un punto di partenza parte delle norme tecniche. Fisiologico il rinvio ad un'anormativa tecnica nazionale che ad oggi però non c'è – parliamo di componente tecnica demandabile ovviamente tramite d.lgs a vari ministeri tra cui ambiente e finanze certamente con legislazione primaria ma anche secondaria. Questo è oggetto della ricerca e valuteremo esiti con milestones aggiornati.

Un'ultima precisazione con riferimento all'IVA. E' chiaro che in questo momento per dare continuità al PNRR il Legislatore deve stabilire che cosa succede agli operatori quando finito il PNRR determinati soggetti avranno investito milioni di Euro in un certo tipo di attività sostenibile, avranno convertito i suoi impianti, oppure una start up che avrà deciso di adottare strumenti tecnologici compatibili, che cosa succede tra cinque anni? Quei soggetti, se non ci sarà una fiscalità dedicata all'impresa sostenibile dal punto ambientale, quegli operatori, saranno assimilati, come accade oggi, all'operatore inquinante, che ha i vantaggi competitivi perché non deve cambiare gli impianti. E questo non è più accettabile nell'ottica del PNRR, dell'efficienza e non è più accettabile nell'ottica della modifica costituzionale.



Finanziato
dall'Unione europea
NextGenerationEU



Ministero
dell'Università
e della Ricerca



Italiadomani
PIANO NAZIONALE
DI RIPRESA E RESILIENZA



TOR VERGATA
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

DSG
DIPARTIMENTO DI
SCIENZE GIURIDICHE
ECCCELLENZA 2023-27