



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno XIV - n. 2-2019  
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

28

 LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno XIV – n. 2-2019  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttori*  
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

*Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fucillo, M. Jasonni, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, G.B. Varnier, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

*Struttura della rivista:*

## **Parte I**

SEZIONI

*Antropologia culturale*  
*Diritto canonico*  
*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*

*Diritto vaticano*  
*Sociologia delle religioni e teologia*  
*Storia delle istituzioni religiose*

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo  
G.B. Varnier  
M. Jasonni, G.B. Varnier  
G. Dalla Torre  
M. Pascali  
R. Balbi, O. Condorelli

## **Parte II**

SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*

*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale  
e comunitaria*

*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli,  
F. Balsamo, C. Gagliardi  
M. Ferrante, P. Stefanì  
L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro  
  
G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato  
S. Testa Bappenheim  
V. Maiello  
A. Guarino, F. Vecchi

## **Parte III**

SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,  
segnalazioni bibliografiche*

AREA DIGITALE

RESPONSABILI

M. Tedeschi  
  
F. Balsamo, C. Gagliardi

## Comitato dei referees

Prof. Angelo Abignente – Prof. Andrea Bettetini – Prof.ssa Geraldina Boni – Prof. Salvatore Bordonali – Prof. Mario Caterini – Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti – Prof. Orazio Condorelli – Prof. Pierluigi Consorti – Prof. Raffaele Coppola – Prof. Giuseppe D’Angelo – Prof. Pasquale De Sena – Prof. Saverio Di Bella – Prof. Francesco Di Donato – Prof. Olivier Echappè – Prof. Nicola Fiorita – Prof. Antonio Fuccillo – Prof.ssa Chiara Ghedini – Prof. Federico Aznar Gil – Prof. Ivàn Ibàn – Prof. Pietro Lo Iacono – Prof. Carlo Longobardo – Prof. Dario Luongo – Prof. Ferdinando Menga – Prof.ssa Chiara Minelli – Prof. Agustín Motilla – Prof. Vincenzo Pacillo – Prof. Salvatore Prisco – Prof. Federico Maria Putaturo Donati – Prof. Francesco Rossi – Prof.ssa Annamaria Salomone – Prof. Pier Francesco Savona – Prof. Lorenzo Sinisi – Prof. Patrick Valdrini – Prof. Gian Battista Varnier – Prof.ssa Carmela Ventrella – Prof. Marco Ventura – Prof.ssa Ilaria Zuanazzi.

*Direzione:*

**Cosenza** 87100 – Luigi Pellegrini Editore  
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)  
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672  
E-mail: info@pellegrinieditore.it

**Napoli** 80133- Piazza Municipio, 4  
Tel. 081 5510187 – 80133 Napoli  
E-mail: dirittoereligioni@libero.it

*Redazione:*

**Cosenza** 87100 – Via Camposano, 41  
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672  
E-mail: info@pellegrinieditore.it

**Napoli** 80134 – Dipartimento di Giurisprudenza Università degli studi di Napoli Federico II  
I Cattedra di diritto ecclesiastico  
Via Porta di Massa, 32  
Tel. 081 2534216/18

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente

link: [www.pellegrinieditore.com/node/360](http://www.pellegrinieditore.com/node/360)

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito [www.pellegrinieditore.com/node/361](http://www.pellegrinieditore.com/node/361)

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Per ulteriori informazioni si consulti il link: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

# *Ecologia integrale secondo la “Laudato si’” e la fiscalità circolare*

LUCIA DIBILIO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'ecologia integrale e la fiscalità ambientale. – 3. L'ambiente e la fiscalità nel percorso “europeo” e nella costituzione interna. – 4. Oltre la finanza neutrale per approdare alla finanza funzionale: il passaggio che rileva il carattere extrafiscale del prelievo. – 5. L'economia circolare e la fiscalità circolare. – 6. L'istituzione dei tributi ambientali nel quadro delle interpretazioni della capacità contributiva. – 7. Gli incentivi fiscali in materia ambientale. – 8. La fiscalità circolare: prospettiva attuale e “futura”.

## *1. Premessa*

L'attenzione della chiesa verso l'ambiente trova la sua massima espressione nell'Enciclica “Laudato si’” di Papa Francesco che manifesta il bisogno di sviluppare un'ecologia integrale, che in quanto tale deve interessare la vita economica, politica e sociale<sup>1</sup>.

Il Pontefice, dinnanzi alla questione globale della crisi ecologica, esplica mediante l'enciclica il suo appello di unire tutti alla ricerca di uno sviluppo sostenibile e integrale<sup>2</sup> e tratta aspetti rilevanti quali il senso umano dell'ecologia, la cultura dello scarto e la proposta di un nuovo stile di vita<sup>3</sup>.

L'enciclica di Papa Francesco “Laudato si’” sottolinea che i problemi ambientali sono strettamente connessi alla cultura dello scarto e all'incapacità del sistema industriale di assorbire e riutilizzare, alla fine del ciclo di produzione e di consumo, rifiuti e scorie e, inoltre, tale enciclica evidenzia che, per contrastare la cultura dello scarto, occorre adottare un modello circolare di produzione capace di ridurre l'utilizzo delle risorse non rinnovabili, attenuare il consumo, riutilizzare e riciclare<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> FRANCO ANELLI, *La natura come creazione e le responsabilità dell'uomo*, in CLAUDIO GIULIODORI, PIERLUIGI MALAVASI (a cura di), *Ecologia integrale. Laudato si' . Ricerca, Formazione, Conversione, Vita e Pensiero*, Milano, 2016, p. 9.

<sup>2</sup> PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 13.

<sup>3</sup> PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 16.

<sup>4</sup> PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 22.

La tematica ambientale, strettamente connessa con il valore centrale della persona umana, rientra nei valori degli ordinamenti giuridici più evoluti atti a veicolare l'operato delle istituzioni pubbliche, e nell'attuale contesto normativo si denota che, pur non essendoci una chiara formulazione normativa-costituzionale di "ambiente" sia a livello comunitario che interno, si attribuisce rilevanza costituzionale<sup>5</sup>.

La tutela ambientale necessita dell'intervento di competenze trasversali e, pertanto, si ricorre all'uso di strumenti tecnici, giuridici ed economici, al fine di giungere ad efficienti soluzioni idonee a consentire una tutela complessiva del bene ambiente stesso<sup>6</sup>.

L'enciclica "Laudato si'" mira a sensibilizzare le coscienze di ogni singolo e a incitare lo sviluppo di politiche volte a ridurre le emissioni che impattano negativamente sull'ambiente; in tale prospetto, si deve dare centralità alla funzione dello strumento fiscale nelle economie nazionali, destinato non solo a procurare prelievo ma anche a conseguire politiche di lotta ai cambiamenti climatici e di tutela ambientale, consentendo così il passaggio ad un'economia a basso consumo di carbonio<sup>7</sup>.

Il legame tra politica e tassazione si pone al centro della tutela ambientale quale bene comune ed è proprio la nozione di bene comune che dovrebbe veicolare il governo delle istituzioni internazionali, nazionali e locali, ed essere il senso e la causa delle politiche ambientali e tra queste della fiscalità ambientale, che è lo strumento di attuazione del bene comune mediante prelievi ambientali disincentivanti o di scopo ed ecoincentivi<sup>8</sup>.

La concezione di ambiente quale bene comune, così come delineato dal Papa Francesco nell'Enciclica *Laudato si'*, e correlato ai diritti dell'uomo e della natura porta a riconsiderare la fiscalità e a maturare la consapevolezza che il modello della fiscalità lineare, inclinato a dare priorità solo ai fini fiscali e non a quelli extrafiscali, deve essere superato per costruire il modello della fiscalità circolare, che permette di promuovere il rispetto della natura ricorrendo sia ai tributi ambientali, volti a incidere sulle produzioni che impattano negativamente sulla natura, che agli ecoincentivi fiscali<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> LOREDANA STRIANESE, *La prospettiva italiana*, in FABRIZIO AMATUCCI, ROBERTA ALFANO (a cura di) *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia*, Giappichelli, Torino, 2017, pp. 394-395.

<sup>6</sup> CLAUDIO SCIANCALEPORA, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Cacucci, Bari, 2016, pp. 24-25.

<sup>7</sup> Si veda *Ivi*, pp.15-16.

<sup>8</sup> ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. e prat. trib.*, 5, 2017, p. 1851.

<sup>9</sup> *Ivi*, p. 1859 ss.

## 2. L'ecologia integrale e la fiscalità ambientale

L'Enciclica “*Laudato si'*” di Papa Francesco rispecchia non solo la Tutela dell'Uomo ma anche del soggetto “Ambiente” visto in senso proprio, che non potendo tutelarsi autonomamente, necessita della mediazione dell'uomo, il quale deve operarsi per la tutela dell'ambiente stesso e, in tale prospettiva, si viene a configurare una “rivoluzione copernicana”, che vede spostare il baricentro dall'Uomo alla Natura, creando una nuova realtà sociale e venendo a responsabilizzare obbligatoriamente la struttura dello stato e ciascun soggetto, che devono tutelare il bene Ambiente<sup>10</sup>.

L'enciclica “*Laudato si'*” si inquadra in una visione triangolare, in cui si collocano l'essere umano, la natura e la tecnologia, che pone al vertice l'essere umano stesso<sup>11</sup>.

Papa Francesco evidenzia che è fondamentale riconoscere la radice umana della crisi ecologica<sup>12</sup> e sollecita a considerare i vari elementi di una *ecologia integrale*, inclusiva delle dimensioni umane e sociali<sup>13</sup>.

Nella visione del Pontefice, infatti, parlare di “ambiente” vuol dire considerare la relazione tra la natura e la società che la abita<sup>14</sup>.

Come afferma Papa Francesco «*È fondamentale cercare soluzioni integrali, che considerino le interazioni dei sistemi naturali tra loro e con i sistemi sociali. Non ci sono due crisi separate, una ambientale e un'altra sociale, bensì una sola e complessa crisi socio-ambientale*»<sup>15</sup>.

In tale prospettiva dovrebbe essere inquadrato il compito dello strumento fiscale. Lo strumento fiscale, infatti, deve essere visto allo stesso tempo su più angolazioni, perché il prelievo fiscale che si genera al realizzarsi di presupposti rilevanti da un punto di vista ambientale include in sé una funzione dissuasiva, dato che imputa un maggior costo all'attività posta dal soggetto inquinante, e contemporaneamente permette all'ente di utilizzare tale prelievo non soltanto per opere di risanamento ambientale, ma anche per perseguire

---

<sup>10</sup> DAVID ZANFORLINI, *La genesi del diritto ambientale e i diritti non tutelati dalla Costituzione, in Ecoreati. Legge 68/2015: una riforma di civiltà contro i ladri di futuro*, La Tribuna, Piacenza, 2018, p. 27.

<sup>11</sup> Si veda FRANCESCO BOTTURI, *Laudato si', unità e relazione. Prospettiva antropologica*, in CLAUDIO GIULIODORI, PIERLUIGI MALAVASI (a cura di), *Ecologia Integrale, Laudato si'. Ricerca, Formazione, Conversione*, cit., p. 26.

<sup>12</sup> Si veda PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 101.

<sup>13</sup> Si veda PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 137.

<sup>14</sup> Si veda PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 139.

<sup>15</sup> PAPA FRANCESCO, *Laudato si'*, n. 139.

politiche di educazione ambientale<sup>16</sup>. Il futuro avrà bisogno dell'indissolubile binomio "fiscalità ambientale ed ecoincentivi" per assumere una dimensione economica che collima con quella ambientale e, dunque, riuscire a diminuire l'insostenibile consumo di risorse ambientali e acquisire nuovi progressi, con la consapevolezza che tali risorse sono destinate a non durare all'infinito<sup>17</sup>. La fiscalità ambientale deve essere vista non soltanto su un profilo a carattere disincentivante ma anche promozionale, perché mediante le *tax expenditures* promuove i minori impatti ambientali e incoraggia il riciclo e, inoltre, un sistema economico più incline alla crescita e alla tutela ambientale è possibile mediante il passaggio del prelievo dal lavoro e dal capitale all'inquinamento e all'uso di risorse, e la presenza delle agevolazioni fiscali<sup>18</sup>; in tal modo il fisco diviene "protagonista" del sistema produttivo, economico e sociale ed è proprio l'incremento funzionale della extra fiscalità a disegnare una determinata politica economica ed una determinata linea culturale e sociale<sup>19</sup>. Il futuro delle attività industriali ruota intorno alla necessità di conciliare i bisogni dell'economia e quelli dell'ecologia, ed edificare nel nostro ordinamento un sistema di misure fiscali, contributive e agevolazioni, in grado di fare la differenza tra i soggetti che producono in maniera compatibile con l'ambiente e quelli che invece procedono ad inquinare senza sosta, può essere il timone in grado di condurre il mercato a assumere un atteggiamento che collima con l'ambiente; in tale direzione le imprese possono consapevolmente aderire a un "sistema premiale" basato su eco-incentivi erogati ai soggetti che sono sensibili alle necessità della prevenzione ambientale<sup>20</sup>. In materia ambientale, le agevolazioni fiscali, che non possono derogare i principi di uguaglianza sostanziale e di capacità contributiva caratterizzanti la nostra carta costituzionale, consentono di scalfire una nuova coscienza ecologica<sup>21</sup>. L'ecologia integrale, enunciata da Papa Francesco, descrive una linea culturale che deve essere promossa per convergere verso orizzonti sostenibili e responsabili<sup>22</sup>.

---

<sup>16</sup> Si veda STEFANO DORIGO, PIETRO MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Aracne editrice, Roma, 2013, p. 307.

<sup>17</sup> Si veda LUIGI FERRAJOLI, *Fiscalità ambientale ed eco-incentivi*, in *Il Fisco*, 39, 2000, p. 11950.

<sup>18</sup> Si veda CLAUDIO SCIANCALEPORE, *op. cit.*, pp. 301-302.

<sup>19</sup> Si veda VITTORIO EMANUELE FALSITTA, *Fiscalità etica*, Università Bocconi editore, Milano, 2006, pp. 116-117.

<sup>20</sup> Si veda LUIGI FERRAJOLI, *op. cit.*, p. 11950.

<sup>21</sup> Si veda ROBERTA ALFANO, *Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica*, in LIVIA SALVINI, GIUSEPPE MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014, p. 631.

<sup>22</sup> Osserva GIORGIO NEBBIA, in VALTER GIULIANO, *Non superare la soglia. Conversazioni su centocinquanta'anni di ecologia*, Edizioni Gruppo Abele, Torino, 2016, p. 120, «La cultura ecologica

### 3. L’ambiente e la fiscalità nel percorso “europeo” e nella costituzione interna

Il principio ambientalista nella prospettiva della “Costituzione esterna” inizia a prendere forma partendo dal Trattato di Roma, proseguendo con l’Atto Unico Europeo, il Trattato di Maastricht, il trattato di Amsterdam fino a giungere al Trattato di Lisbona<sup>23</sup> che è stato firmato il 13 dicembre 2007 ed è entrato in vigore il 1° dicembre del 2009<sup>24</sup>. Il Trattato di Lisbona ha ufficialmente imposto agli Stati europei la fiscalità ambientale; pertanto, si può affermare che il prelievo tributario nel settore ambientale è stato istituzionalizzato quasi “recentemente”<sup>25</sup>. Nel panorama europeo si delineano incisivi interventi con ripercussioni in ambito ecologico tra cui il Sesto programma di azione per l’ambiente, che ha evidenziato l’importanza di considerare l’ambiente in una visione di tutela innovativa<sup>26</sup>. Tale programma tratta la tutela ambientale in un quadro globale, in grado di considerare anche altri aspetti rilevanti, evidenziando, in tal modo, la necessità di conciliare l’aspetto ambientale con quello economico e sociale, e in tale prospettiva si deve accentuare l’intervento degli strumenti di mercato, di carattere economico e fiscale in campo ambientale<sup>27</sup>. La tutela ambientale viene ulteriormente sottolineata in campo europeo nel Settimo programma d’azione per l’ambiente fino al 2020<sup>28</sup>, che include come obiettivi ambientali la riduzione delle emissioni di carbonio, l’efficiente utilizzo delle risorse e il miglioramento delle politiche ambientali europee; con quest’ultimo programma d’azione per l’ambiente viene enfatizzato l’importanza dello strumento tributario per approdare al conseguimento

---

deve diventare parte del bagaglio culturale della nostra classe dirigente, legislatori, governanti, economisti, finanziari». Si veda anche PIER SANDRO COCCONCELLI, *La ricerca per la cura del bene comune*, in CLAUDIO GIULIODORI, PIERLUIGI MALAVASI (a cura di), *Ecologia integrale. Laudato si’. Ricerca, Formazione, Conversione*, cit., p. 148: «Identificare ambiti di sviluppo sostenibili e responsabili, nel quadro di quella «rivoluzione» che Papa Francesco identifica con l’espressione ecologia integrale, è un cantiere di futuro, di gioia e speranza».

<sup>23</sup> Si veda SILVIA CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in LUCA ANTONINI (a cura di), *L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene editore, Napoli, 2010, p. 88.

<sup>24</sup> GIUSEPPE MELIS, ALESSIO PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in LIVIA SALVINI, GIUSEPPE MELIS (a cura di), *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., p. 269.

<sup>25</sup> Si veda ADRIANO DI PIETRO, *Relazione di sintesi*, in ID. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, Bari, 2016, p. 557.

<sup>26</sup> Si veda ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 11.

<sup>27</sup> Cfr. CLAUDIO SCIANCALEPORE, *op. cit.*, p. 48.

<sup>28</sup> Si veda *Settimo Programma d’azione per l’ambiente*.

di tali obiettivi ecologici e in particolare viene esplicitato il ricorso al principio “chi inquina paga”<sup>29</sup>. Tale principio europeo appare abbastanza consolidato ma spesso viene invocato per legittimare forme di imposizione non direttamente collegate alle attività di disinquinamento<sup>30</sup>. Il principio “chi inquina paga” richiede una relazione diretta tra prelievo e attività inquinante, ma tale relazione non sempre risulta riscontrabile e, dunque, da tale consapevolezza si ricavano due postulati: “chi inquina paga” è un principio specifico di attuazione del più generale principio del diritto ad un ambiente salubre, quindi non aderisce perfettamente con quest’ultimo principio generale e, inoltre, il principio del diritto ad un ambiente salubre, essendo un principio più generale, non presuppone un nesso di causalità e, pertanto, viene utilizzato per legittimare quei prelievi non direttamente collegati alla copertura del costo sociale delle diseconomie ambientali e in tale prospettiva si legittimano il ricorso sia a misure fiscali, quali agevolazioni ed esenzioni, che a tributi, come l’Iva, che pur non essendo qualificati come ambientali, vengono usati per fini ambientali<sup>31</sup>. Nella nostra carta Costituzionale non si denota una visione dell’ambiente nel suo complesso, ma si esprime riguardo a profili ambientali, mediante l’art. 9 Cost., l’art. 32 Cost., l’art. 41. c. 2 e 117, c. 2, lett. s)<sup>32</sup>. Nel quadro dei principi costituzionali dell’ambiente, inizia a delinearsi per prima l’art. 9 Cost., in cui la tutela del paesaggio viene innalzata a livello di bellezza della natura, poi si unisce all’art. 9 l’art. 32 della Cost., che permette di acquisire un diritto ad un ambiente salubre, e si inserisce anche l’art. 2 Cost., che viene ripreso dalla Corte Costituzionale per collegare il diritto dell’ambiente tra i diritti inviolabili della persona; inoltre, in tale quadro si installano anche l’art. 3 Cost., che affida allo Stato la rimozione degli ostacoli economici- sociali che non consentono lo sviluppo della persona umana, e l’art. 41 Cost., che insieme alle precedenti norme costituzionali citate, rispecchia il principio della solidarietà sociale<sup>33</sup>. La visione di ambiente come bene unitario si evince dalla sentenza 30 dicembre 1987, n. 641 della Corte Costituzionale che sostiene che l’ambiente è un bene immateriale unitario sebbene a varie componenti, ciascuna

---

<sup>29</sup> Si veda CLAUDIO SCIANCALEPORE, *op. cit.*, pp. 48-49.

<sup>30</sup> Si veda GIANLUCA SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, Bari, 2016, p. 84.

<sup>31</sup> Si veda ampiamente ANTONIO PERRONE, *Fiscalità ambientale per l’Europa*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., pp. 57-58.

<sup>32</sup> Si veda ALESSIO SCARCELLA, *La normativa ambientale*, in *Manuale Ambiente 2017*, Wolters Kluwer Italia, Milano, p. 6.

<sup>33</sup> Si veda STEFANO DORIGO, *La nozione di ambiente ed il ruolo della fiscalità per la sua tutela*, in STEFANO DORIGO, PIETRO MASTELLONE, *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., pp. 137-138.

delle quali può anche costituire, isolatamente e separatamente, oggetto di cura e di tutela; ma tutte, nell’insieme, sono riconducibili ad unità<sup>34</sup>. L’ambiente, si esprime come un «valore costituzionale» sia nella prospettiva dell’ordinamento nazionale che dell’Unione Europea e tale bene viene tutelato mediante strumenti di carattere giuridico-economico e in particolare di profilo fiscale<sup>35</sup>. L’ambiente è dotato di un valore economico e di un valore sociale e la percezione collettiva del bene ambiente si collega ai doveri di solidarietà collettiva; in tale prospettiva si deve concepire il forte compito dello strumento fiscale che, oltre a procurare le risorse finanziarie destinate alle politiche ambientali, sembra in grado di considerare come fulcro della propria azione il bene ambiente e il potere fiscale si staglia in riferimento a fattispecie che presentano una connotazione economica e permette di attuare la solidarietà sociale orientata a concretizzare l’uguaglianza sostanziale prevista dall’art. 3 della nostra Costituzione<sup>36</sup>.

#### *4. Oltre la finanza neutrale per approdare alla finanza funzionale: il passaggio che rileva il carattere extrafiscale del prelievo*

Una riappropriazione del passato contesto storico è essenziale per individuare il passaggio dalla finanza neutrale alla finanza funzionale, perché per tutelare il bene ambiente è fondamentale oltrepassare il modello della fiscalità lineare, dominato dalla neutralità fiscale e voluto dalle istituzioni europee, che non mette in luce i fini extrafiscali<sup>37</sup>. Nella visione della fiscalità lineare, che è dominata dal principio della neutralità fiscale, lo Stato deve restare indifferente rispetto ai possibili impieghi, non deve alterare sia il mercato che la concorrenza, e tale fiscalità lineare mette in evidenza soltanto i fini fiscali senza considerare la funzione extrafiscale del prelievo<sup>38</sup>. Il pensiero liberale che caratterizzava l’Ottocento era orientato a privilegiare i diritti proprietari, trascurando ogni intromissione dello stato nella vita sociale e la tassazione

---

<sup>34</sup> Si veda ALESSIO SCARCELLA, *op. cit.*, p. 7.

<sup>35</sup> Si veda ANDREA BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2, 2016, pp. 590-591.

<sup>36</sup> A tal proposito si veda STEFANO DORIGO, *La nozione di ambiente ed il ruolo della fiscalità per la sua tutela*, in STEFANO DORIGO, PIETRO MASTELLONE, *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., pp. 144-145.

<sup>37</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., pp. 1859-1860.

<sup>38</sup> *Ivi.*, p. 1860.

assumeva carattere puramente commutativo<sup>39</sup>. Lo stato sociale del Novecento, a differenza di quello liberale, non resta “invisibile” ma è presente nel regolare i rapporti tra gli individui e le formazioni sociali e in tale contesto, in cui vige il principio di solidarietà, i doveri pubblici costituiscono un argine per le situazioni di vantaggio che derivano dai diritti di libertà<sup>40</sup>. Si assiste ad una nuova visione delle funzioni dello Stato; nella prospettiva delle costituzioni liberali classiche la principale funzione dello Stato sembra essere quella di *tutelare* o *garantire*, mentre nella prospettiva delle costituzioni post-liberali oltre a tale funzione sembra esserci sempre più frequentemente anche quella di “*promuovere*”, e l’affermazione della funzione promozionale si evince dalle norme contenute nella nostra carta costituzionale, come l’art.4, comma 1, Cost., l’art. 5 Cost., l’art. 9, comma 1, Cost., l’art. 35, comma 3, Cost., l’art. 45, comma 1 Cost.<sup>41</sup>. L’attuale Costituzione percepisce il modello della finanza funzionale, che promuove obiettivi extrafiscali<sup>42</sup> ed è, pertanto, un modello completamente aperto che risponde ad obiettivi di promozionalità. Nel panorama interno, dunque, si può affermare che la Costituzione si appropria del modello della finanza funzionale, in base al quale il potere del legislatore si staglia non soltanto in riferimento a fini fiscali, ma anche extrafiscali<sup>43</sup>. Infatti, il tributo fiscale consegue allo stesso tempo obiettivi fiscali ed extrafiscali che tra loro non sono mai in opposizione, mentre il tributo extrafiscale, che viene istituito per incentivo o disincentivo, punta unicamente a obiettivi extrafiscali; il tributo assume carattere extrafiscale se cerca di ostacolare la realizzazione del presupposto come il comportamento inquinante<sup>44</sup>.

---

<sup>39</sup> Si veda FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Seconda edizione, Il Mulino, Bologna, 2011, pp. 19-20; Id., *L’evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 3, 2013, p. 502.

<sup>40</sup> Si veda ENRICO DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le Garanzie Costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 3.

<sup>41</sup> NORBERTO BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Laterza, Bari, 2007, p. 14; MARIO AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIO AULENTA, GIANLUCA SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, Bari, 2015, p. 39.

<sup>42</sup> Si vedano ANDREA AMATUCCI, *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d’Aquino*, in *Dir. e prat. trib.*, 3, 2013, p. 484; ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., p. 1858-1859; MARIO AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIO AULENTA, GIANLUCA SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, cit., p. 39.

<sup>43</sup> Si veda MARIO AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIO AULENTA, GIANLUCA SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, cit., p. 39.

<sup>44</sup> Si veda ampiamente ANDREA AMATUCCI, *L’ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2007, pp. 90-92.

## *5. L’economia circolare e la fiscalità circolare*

«L’economia circolare trova le propria fundamenta su un *cambio di paradigma*, dato che il sistema ecologico e il sistema economico non sono più, come nell’analisi economica tradizionale, collocati su uno stesso piano, in cui si scambiano risorse naturali, fattori di produzione, beni e servizi economici, scarti e rifiuti; in tale contesto si viene a considerare il sistema economico globale come un sistema chiuso, in cui l’economia e l’ambiente non sono caratterizzati da correlazioni lineari, ma da una relazione circolare, venendo a configurare il sistema economico dentro un più esteso sistema ecologico e il godimento delle sue risorse naturali deve avvenire nel rispetto delle regole di funzionamento e dei limiti fisici, biologici e climatici»<sup>45</sup>.

«Pertanto, l’economia circolare, differenziandosi dal sistema lineare che parte dalla materia e arriva al rifiuto, si configura come un’economia in cui persiste o si recupera quanto più possibile il valore dei materiali e in cui si minimizzano gli scarti e gli impatti ambientali»<sup>46</sup>.

La Commissione Europea, in seguito alla Comunicazione del 25 settembre 2014, COM (2014)398 final/2, “*Verso un’economia circolare: programma per un’Europa a zero rifiuti*”, è intervenuta con proposte volte a cambiare i processi di trattamento e produzione dei rifiuti e il 2 dicembre 2015 ha predisposto un pacchetto in tema di economia circolare, costituito da un piano d’azione dell’UE contenente disposizioni riguardanti l’intero ciclo di vita dei prodotti<sup>47</sup>.

Nel quadro delle Comunicazioni della Commissione Europea nel campo dell’economia circolare si rilevano la COM (2018)29 final<sup>48</sup> “relativa al quadro di monitoraggio per l’economia circolare” che rispecchia gli elementi principali dell’economia circolare, e la COM (2018)32 final<sup>49</sup> “sull’attuazione del pacchetto sull’economia circolare: possibili soluzioni all’interazione tra la normativa in materia di sostanze chimiche, prodotti e rifiuti”, riguardante princi-

---

<sup>45</sup> Si veda Documento bozza per consultazione Maggio 2018, redatto dal Ministero dell’ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare in collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico, intitolato “Economia circolare ed uso efficiente delle risorse. Indicatori per la misurazione dell’economia circolare”

<sup>46</sup> Si veda Documento bozza per consultazione Maggio 2018, redatto dal Ministero dell’ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare in collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico, intitolato “Economia circolare ed uso efficiente delle risorse. Indicatori per la misurazione dell’economia circolare”.

<sup>47</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., p. 1862.

<sup>48</sup> Si veda COM (2018) 29 final.

<sup>49</sup> Si veda COM (2018) 32 final.

palmente il riciclaggio e il miglior utilizzo delle materie prime secondarie.

L'economia circolare è anche al centro della COM (2019) 190 final "Relazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni sull'attuazione del piano d'azione per l'economia circolare", in cui si rileva che «*i prodotti e i servizi progettati circolarmente possono ridurre al minimo l'utilizzo di risorse e allo stesso tempo incentivare il riutilizzo, il recupero e la riciclabilità dei materiali*» e, inoltre, tale comunicazione sottolinea che «*la transizione verso un'economia più circolare richiede che i cittadini si impegnino attivamente nel cambiamento dei propri modelli di consumo*»<sup>50</sup>.

L'economia circolare, sostenuta dalle istituzioni comunitarie e sottolineata da Papa Francesco nell'enciclica "Laudato si", può essere realizzata attraverso il modello della fiscalità circolare che contrapponendosi al modello della fiscalità neutrale, insensibile verso le dinamiche della spesa e sensibile verso quelle del prelievo e del gettito, giunge a contenere la spesa pubblica inefficiente e clientelare, a consentire la rinascita dello sviluppo evitando la riduzione di ricchezza, per collimare con un modello di fisco promozionale propenso a tassare lo scarto e a incentivare il riuso e il riciclo<sup>51</sup>. La fiscalità ambientale si inquadra in un modello di fisco promozionale diretto a conseguire obiettivi non soltanto fiscali mediante l'uso di strumenti promozionali, come gli ecoincentivi, o di prelievo<sup>52</sup>. La fiscalità ambientale si delinea su una prospettiva negativa che tassa lo spreco e l'inquinamento e su una prospettiva positiva che, prevedendo incentivi e agevolazioni fiscali, è orientata sul fronte dello sviluppo sostenibile<sup>53</sup>. La transizione verso un modello di economia circolare può essere raggiunta mediante incentivi, quali riduzione di aliquote, come nel caso di IVA, per le produzioni che si basano sul *Life cycle assessment*, che è uno strumento che analizza l'impatto ambientale di un prodotto, processo o attività in tutte le fasi del ciclo di vita<sup>54</sup>. L'IVA non rientra tra i tributi ambientali, ma nel panorama europeo si inquadrano applicazioni diverse che portano a capire che tale imposta può comunque essere considerata in riferimento alla tutela ambientale, mediante la riduzione di aliquote per i prodotti e servizi meno dannosi per l'ambiente; infatti, nel frammentario quadro europeo l'aliquota ridotta è stata applicata in Spagna per le attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti, in Polonia per il trattamento delle acque o bonifica degli

---

<sup>50</sup> COM (2019) 190 final

<sup>51</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., p. 1861.

<sup>52</sup> Si veda *ivi*, p. 1858.

<sup>53</sup> Si veda *ivi*, p. 1861.

<sup>54</sup> Si veda *ivi*, p. 1863.

ambienti marini, in Francia per i lavori di edifici con l’obiettivo di aumentare l’efficienza energetica del riscaldamento domestico, in Grecia, per l’energia elettrica, gas naturale e riscaldamento da reti di teleriscaldamento, ma da tale quadro europeo si rispecchia l’assenza di una armonizzazione dell’IVA, data l’applicazione limitata e diversa di tale imposta correlata alla finalità di tutela ambientale<sup>55</sup>.

## *6. L’istituzione dei tributi ambientali nel quadro delle interpretazioni della capacità contributiva*

Una prima distinzione dei tributi, sul piano degli effetti, concerne la funzione perché considera i tributi con funzione incentivante, i quali mirano a costituire un argine per le azioni dannose all’ambiente e a stimolare la ricerca in tecnologie ecologicamente accettabili, o quelli con funzione redistributiva, che impiegano il prelievo in attività a minor effetto ambientale<sup>56</sup>. Secondo una prima impostazione, sono stati concepiti unicamente tributi con funzione ambientale, nei quali la tutela ambientale è esterna al presupposto del tributo stesso e si pone soltanto come finalità extrafiscale<sup>57</sup>. La successiva impostazione considera non soltanto il tributo con finalità ambientale ma anche il tributo ambientale in senso stretto<sup>58</sup>. Nel tributo ambientale in senso stretto, l’ambiente non emerge soltanto come bene costituzionale extrafiscale e il presupposto del tributo stesso assume carattere ecologico<sup>59</sup>. Per i giuristi, i tributi ambientali in senso proprio sono quelli modellati dal legislatore in base al principio europeo chi inquina paga, e che includono nel presupposto il fatto fonte di degrado ambientale, mentre i tributi in senso funzionale hanno come presupposto il consumo, il patrimonio o il reddito e mirano a incentivare o

---

<sup>55</sup> Si veda ANTONIO PERRONE, *Fiscalità ambientale per l’Europa*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., pp. 42-43.

<sup>56</sup> A tal proposito si vedano ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 32; CLAUDIO SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, cit., p. 61; ANTONIO FELICE URICCHIO, *Emergenze ambientali e imposizione*, in ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIO AULENTA, GIANLUCA SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, cit., p. 325.

<sup>57</sup> A tal proposito si vedano ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 33; CAMILLA BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2011, p. 210.

<sup>58</sup> Si veda ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 37.

<sup>59</sup> A tal proposito si vedano ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 37; ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., p. 470.

disincentivare le attività connesse con il bene ambiente<sup>60</sup>. Nel quadro del sistema costituzionale italiano, l'istituzione dei tributi ambientali deve collimare con i principi centrali della nostra carta costituzionale, quale il principio di legalità (art. 23 Cost) e il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost)<sup>61</sup>. La capacità contributiva è stata relazionata, dalle varie sentenze della Corte Costituzionale, all'effettiva idoneità del soggetto al prelievo fiscale in base a indici concretamente rilevatori di ricchezza<sup>62</sup>. I tributi ambientali in senso stretto non trovano collocazione nel quadro della tradizionale interpretazione della capacità contributiva, perché tali tributi vanno a incidere quelle emissioni che non costituiscono un indice di forza economica valutabile da punto di vista monetario; pertanto, nella prospettiva della interpretazione della capacità contributiva come capacità economica qualificata vi possono trovare collocazione soltanto i tributi ambientali che derivano dal consumo di prodotti dannosi per l'ambiente o di risorse scarse, perché le azioni inquinanti o di consumo vengono concepite come uso di un bene di lusso suscettibile di valutazione economica e quindi, in tal modo, si rispecchia la maggior capacità contributiva rispetto ad azioni non inquinanti o non di consumo<sup>63</sup>. Il consumo maggiormente inquinante subisce una tassazione superiore del consumo con inferiore impatto ambientale alla luce dei diritti della persona tutelati dalla nostra carta costituzionale, quale il diritto alla salute, cristallizzato dall'art. 32 Cost.; dunque, mediante tale interpretazione, che include l'ambiente nell'ambito della fattispecie tributaria, si rileva il bene ambiente come valore costituzionale extra fiscale e come indice di capacità contributiva valutabile economicamente<sup>64</sup>. La maggioritaria dottrina ha ricondotto la capacità contributiva ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, esplicitati dall'art. 2 della Cost. e al principio di uguaglianza sostanziale, rispecchiata dall'art. 3 Cost., volta ad arginare gli ostacoli economici e sociali che non permettono il pieno sviluppo della persona umana e, inoltre, è proprio il criterio della progressività (art. 53, 2 comma, Cost.) che va a consolidare il carattere solidaristico della capacità contributiva stessa<sup>65</sup>. Secondo questa linea di in-

---

<sup>60</sup> Si veda FRANCO GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in LUCA ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, cit., pp. 3-4.

<sup>61</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., pp. 473-474.

<sup>62</sup> Si veda *ivi*, p. 475.

<sup>63</sup> Si vedano ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, cit., p. 478-479; ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 72-73.

<sup>64</sup> Si veda ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 73.

<sup>65</sup> Si veda ampiamente ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., pp. 54-55; Si vedano anche LEDA RITA CORRADO, *Diritto tributario e benessere sociale*, in RICCARDO BONATO,

interpretazione dell’art. 53 Cost., trovano configurabilità solo le imposte e non le tasse dato che queste ultime, non rispecchiano la funzione solidaristica; le tasse configurabili nel nostro ordinamento sono quelle che, a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto inquinante, hanno un presupposto correlato all’azione di disinquinamento<sup>66</sup>. Il tributo ambientale in senso proprio collima in maniera più precisa con l’imposta piuttosto che con la tassa, perché è un prelievo correlato solo alla funzione di prevenzione e di riduzione del danno ambientale e non alla funzione di risanamento propria della tassa intesa in maniera “comune” quale prestazione dovuta in base ad un preciso servizio ambientale; in tale prospettiva la funzione di risanamento si traduce nell’attività di protezione ambientale posta dallo Stato e finanziata mediante la fiscalità generale e non in una prestazione specifica attuata in forza del pagamento del tributo stesso e la dottrina ha rilevato che “edificare un tributo come tassa, cioè come strumento di finanziamento del servizio di risanamento ambientale, porterebbe un effetto inconcepibile per il sistema, quale concedere l’inquinatore ad inquinare, salvo poi sostenere le spese di risanamento ambientale”<sup>67</sup>. Il tributo ambientale in senso stretto trova una più coerente configurabilità nel quadro dell’interpretazione dell’art. 53 Cost. visto come mero criterio di riparto delle spese pubbliche; in base a tale linea di pensiero il tributo ambientale, che assume la struttura di imposta, è legittimo se incide sull’unità fisica consumata o emessa e accolla ai soggetti i costi delle diseconomie ambientali, in tal modo si attribuisce alla fattispecie una valenza economica, riguardante gli svantaggi ambientali causati da un’attività o unità, e si rispecchia il principio di uguaglianza dato che tale prelievo fiscale si ripercuote sui soggetti che portano svantaggi alla collettività<sup>68</sup>.

In questo contesto, in cui si viene a ricostruire la capacità contributiva come criterio di riparto equo e ragionevole, è possibile misurare economicamente il presupposto emissione inquinante mediante la quantificazione degli

---

MARIANNA NOBILE (a cura di), *Il benessere, un percorso multidisciplinare*, Ledizioni, Milano, 2014, p. 17; ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, cit., p. 479; FRANCESCO MOSCHETTI, *Etica del tributo ed etica del Potere fiscale nell’art. 53 Cost.*, in ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI, *Etica Fiscale e Fisco etico*, in *Neotepa*, 2, 2015, p. 27 ss.

<sup>66</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, cit., p. 479-480.

<sup>67</sup> Si veda FRANCO GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, pp. 304-305.

<sup>68</sup> A tal proposito si vedano STEFANO DORIGO, *I tributi ambientali nel sistema costituzionale italiano*, in STEFANO DORIGO, PIETRO MASTELLONE, *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., pp. 214-215; ANTONIO FELICE URICCHIO, *Italia, Le politiche tributarie in materia ambientale*, in *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., p. 481; ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 75.

svantaggi ambientali provocati dall'emissione inquinante anche rispetto ad altre emissioni con minore impatto ambientale<sup>69</sup>.

### 7. Gli incentivi fiscali in materia ambientale

In materia ambientale, gli incentivi fiscali trovano spazio al fine di incentivare la rimozione dell'inquinamento mediante l'assunzione di una nuova tecnologia, in grado di incidere in maniera diretta sulla causa inquinante, e due principali categorie di tali incentivi sono costituiti dal credito di imposta e dalla detrazione fiscale<sup>70</sup>.

In Italia, nella sfera dell'imposizione ambientale, il credito d'imposta per le PMI, è stato istituito dalle leggi n. 341/1995 e n. 266/1997 (e successive modificazioni/integrazioni) ed è un'agevolazione fiscale riconosciuta alle imprese che aderiscono ad un sistema di gestione ambientale, o che ricevono la certificazione ecologica dei prodotti (Ecolabel)<sup>71</sup>. Nell'ordinamento italiano, l'esempio più caratteristico di detrazione d'imposta per interventi ambientali riguarda il risparmio energetico nell'edilizia<sup>72</sup>.

L'agevolazione per la riqualificazione energetica degli edifici è stata introdotta dall'art. 1, commi da 344 a 349, della legge finanziaria 2007, legge n. 296 del 2006 e la normativa è stata oggetto di successive modifiche<sup>73</sup>.

Con D. L. 4 giugno 2013, n. 63, «convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90», si è avuto la proroga e l'aumento della detrazione, dal 55 al 65 per cento, relativa alle spese di riqualificazione energetica e si deve percepire che l'agevolazione, quale la detrazione, volta a sostenere una migliore efficienza energetica degli edifici, assume centralità all'interno del sistema di agevolazioni previste per i contribuenti, nell'ottica di incentivare i specifici settori produttivi<sup>74</sup>.

Il comma 67 della legge bilancio 2019, apporta delle modifiche al decreto

---

<sup>69</sup> Si veda FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., pp. 94-95.

<sup>70</sup> Si veda ALESSANDRO BORDIN, *Aspetti finanziari per la gestione dell'ambiente*, in *Manuale Ambiente 2017*, Wolters Kluwer Italia, Milano, p. 1180.

<sup>71</sup> Si veda *ivi*, pp.1180-1181.

<sup>72</sup> Si veda *ivi*, p. 1181.

<sup>73</sup> Si veda ELISABETTA CIVETTA, *Legge di Bilancio 2018*, Maggioli, Sant'Arcangelo di Romagna (RN), p. 344.

<sup>74</sup> Si veda ampiamente ROBERTA ALFANO, *Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica*, in LIVIA SALVINI, GIUSEPPE MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., pp. 625-626.

legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, disponendo che all’art. 14, relativo alle detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ai commi 1 e 2, lettera b), le parole 31 dicembre 2018, sono sostituite da 31 dicembre 2019<sup>75</sup>.

Nell’ordinamento italiano le agevolazioni fiscali, che si concretizzano in un sostegno per l’attuazione di interessi pubblici aventi profili ambientali sostenibili, devono collimare con i principi esplicitati dall’art. 3 Cost. e con il principio di capacità contributiva, consolidato dall’art. 53 Cost., che porta a considerare, nell’ambito della fiscalità ambientale, tributi relazionati a fatti e situazioni suscettibili, in senso più lato, di valutazione economica<sup>76</sup>.

#### *8. La fiscalità circolare: prospettiva attuale e “futura”*

Considerando contemporaneamente l’economia circolare e la fiscalità circolare si può dire che, mentre l’economia circolare comincia gradualmente a trovare spazio in ambito europeo e nazionale, il modello della fiscalità circolare non è consolidato e questo si denota dalla contenuta imposizione ambientale, come avviene in Italia, e dalla scarsa presenza di ecoincentivi<sup>77</sup>. La dottrina ha evidenziato come l’ordinamento italiano appare distante da una fiscalità ambientale in senso proprio, perché il nostro sistema fiscale, tralasciando per un lungo periodo il connubio tra imposizione e ambiente, si è contenuto a considerare una finalità extrafiscale di natura ambientale nell’ambito dei tributi tradizionali, e questa concezione viene sorretta dalla scarso intervento in campo ambientale del legislatore, il quale, per troppo tempo, si è focalizzato principalmente sullo smaltimento dei rifiuti, senza concentrarsi su altri tipi di impatto ambientale<sup>78</sup>.

Nell’ordinamento italiano, infatti, la tassazione ambientale è focalizzata a livello territoriale e regionale, in cui vi è il contributo in discarica e la tassazione sulle emissioni sonore degli aeromobili, e a livello locale in cui vi è la tassa sui rifiuti e il canone sulle acque reflue<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> Si veda art. 1, co. 67, legge bilancio 2019.

<sup>76</sup> Si veda ampiamente ROBERTA ALFANO, *Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica*, cit., p. 613.

<sup>77</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., p. 1866.

<sup>78</sup> Si veda STEFANO DORIGO, *I tributi ambientali nel sistema costituzionale italiano*, in STEFANO DORIGO, PIETRO MASTELLONE, *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 161.

<sup>79</sup> Si veda ADRIANO DI PIETRO, *Relazione di sintesi*, in ID. (a cura di), *La Fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, cit., p. 567.

Nel nostro Paese, le imposte ambientali, pur presentando un presupposto che è correlato con l'ambiente, non sono modellate in maniera tale da internazionalizzare i costi ambientali e orientare verso comportamenti meno insostenibili<sup>80</sup>.

Incertezze e speranze si insinuano nell'ordinamento italiano, perché se da un lato la delega fiscale, legge 11 marzo 2014, n. 23, che già trattava il tema della fiscalità energetica e ambientale all'art. 15<sup>81</sup>, il quale delegava il Governo a introdurre nuove forme di fiscalità per tutelare l'ambiente sia nella prospettiva delle diseconomie ambientali che di quella del doppio dividendo, faceva sorgere dubbi riguardo all'applicazione e riscossione del prelievo ambientale e agli effetti su consumatori e imprese<sup>82</sup>, rimanendo dunque inapplicata, dall'altro le disposizioni di industria 4.0 sono orientate a far convergere verso la promozione di tecnologie ambientali e processi sostenibili e più in armonia con l'ambiente<sup>83</sup> e un passo ulteriore era stato dato dalla legge di bilancio 2018 che aveva previsto l'iperammortamento al 250% e un credito di imposta per la formazione 4.0, pari al 40%, fino a 300.000 euro.

Nel quadro della legge di bilancio 2019, vi sono disposizioni che supportano il modello della fiscalità circolare e altre che ne limitano la sua struttura, non essendo presente il superammortamento, mentre si configura l'iperammortamento con tre diverse percentuali al comma 61<sup>84</sup>.

Una disposizione che può contribuire a convergere al modello della fiscalità circolare è quella del comma 73 della legge di bilancio 2019 che, prevedendo un credito d'imposta del 36 per cento per le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili in base alla normativa UNI EN 13432:2002 o derivati dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio, promuove la riduzione dei rifiuti e incentiva il riciclaggio, nell'ottica di passare ad una economia circolare<sup>85</sup>.

In riferimento al credito d'imposta per la formazione 4.0, la legge di bilancio 2019 stabilisce che tale credito è contemplato fermo restando il limite massimo annuale di 300.000 euro, nella misura del 50 per cento delle spese

---

<sup>80</sup> Si veda MARIA TERESA MONTEDURO, *Tassazione ambientale e crescita sostenibile in Italia: verso un'economia «più verde»?* in ALBERTO ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica Italiana. Rapporto 2013*, Il Mulino, Bologna, p. 239.

<sup>81</sup> Si veda art. 15 legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>82</sup> Si veda GIAN LUCA GALLETTI, *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa. Il Progetto*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p. 7.

<sup>83</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., pp. 1866-1867.

<sup>84</sup> Si veda art. 1, co. 61, l. bilancio 2019.

<sup>85</sup> Art. 1, co. 73, l. bilancio 2019

ammissibili sostenute dalle piccole imprese e del 40 per cento di quelle sostenute dalle medie imprese, invece alle grandi imprese il credito d'imposta è attribuito nel limite massimo annuale di 200.000 euro e nella misura del 30 per cento<sup>86</sup>.

Una prospettiva a sostegno dello sviluppo della fiscalità circolare può essere quella che delinea nuove forme di fiscalità ambientale<sup>87</sup>, in equilibrio con i limiti di armonizzazione previsti dall'Unione Europea, ma l'assenza di un modello di fiscalità ambientale può rendere le scelte degli Stati fiscali nazionali eterogenee o disomogenee, ostacolando in tal modo la prospettiva auspicata<sup>88</sup>. Una nuova dimensione da studiare nella sfera ambientale potrebbe essere quella di travalicare il principio “chi inquina paghi” per raggiungere, senza sostituire tale principio europeo, il principio del “chi valorizza benefici”, al fine di avere un quadro più armonico di politiche propense alla lotta al cambiamento climatico; in tale quadro si colloca il programma di Horizon 2020 e occorre focalizzarsi sulle misure premiali dei singoli Paesi, che per essere sostenute devono allinearsi agli obiettivi del programma stesso, e in tale direzione si avrebbe non solo un consolidamento delle politiche ambientali nell'ordinamento europeo, ma anche un passo verso l'armonizzazione della fiscalità a livello comunitario<sup>89</sup>.

#### RIASSUNTO

L'enciclica di Papa Francesco *Laudato si'* si inquadra in una visione triangolare, in cui si collocano l'essere umano, la natura e la tecnologia, che pone al vertice l'essere umano stesso.

Papa Francesco evidenzia che è fondamentale riconoscere la radice umana della crisi ecologica e sollecita a considerare i vari elementi di un'*ecologia integrale*, inclusiva delle dimensioni umane e sociali.

La concezione di ambiente quale bene comune, così come delineato nell'Enciclica *Laudato si'*, e correlato ai diritti dell'uomo e della natura induce a considerare che il modello della fiscalità lineare, inclinato a dare priorità solo ai fini fiscali e non a quelli extrafiscali, deve essere superato per costruire il modello della fiscalità circolare, che permette di promuovere il rispetto della natura ricorrendo sia ai tributi ambientali che agli ecoincentivi fiscali.

L'economia circolare, sostenuta dalle istituzioni comunitarie e sottolineata da Papa

---

<sup>86</sup> Art. 1, co. 79, l. bilancio 2019.

<sup>87</sup> Si veda ANTONIO FELICE URICCHIO, *I Tributi ambientali e la fiscalità circolare*, cit., pp. 1867-1868.

<sup>88</sup> Si veda ADRIANO DI PIETRO, *La ricerca*, in *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p. 11-12.

<sup>89</sup> Si veda GIANLUCA SELICATO, *Fiscalità ambientale in Europa*, in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., pp. 85-86.

Francesco nell'enciclica *Laudato si'*, può essere realizzata attraverso il modello della fiscalità circolare che contrapponendosi al modello della fiscalità neutrale, insensibile verso le dinamiche della spesa e sensibile verso quelle del prelievo e del gettito, giunge a contenere la spesa pubblica inefficiente e clientelare.

PAROLE CHIAVE

*Fiscalità circolare; Ecologia integrale*

ABSTRACT

The Encyclical of Pope Francesco *Laudato si'* is framed in a triangular vision, in which are situated the human being, nature and technology, which places human being at the top.

Pope Francesco emphasizes that it is fundamental to recognize the human root of the ecological crisis and urges us to consider the various elements of an integral ecology, inclusive of human and social dimensions.

The conception of environment as a common good, as defined in the Encyclical *Laudato si'*, and related to the rights of man and nature leads us to consider that the linear taxation model, inclined to give priority only for tax purposes and not for extra-tax ones, must be overcome to build up the model of circular taxation, which makes it possible to promote respect for nature by using both environmental taxes and tax incentives.

The circular economy, supported by the community institutions and emphasized by Pope Francesco in the Encyclical *Laudato si'*, can be achieved through the model of circular taxation which by contrasting the neutral taxation model, insensitive to the dynamics of spending and sensitive towards those of the levy and the revenue, comes to contain inefficient and customer public spending.

KEY WORDS

*Circular taxation; Integral ecology*