

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

FABRIZIO AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

GIUSEPPE CORASANITI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI BRESCIA

CATERINA CORRADO

OLIVA
UNIVERSITAS MERCATORUM

JOSÉ-ANDRÉS ROZAS
UNIVERSITAT DE BARCELONA

EDOARDO TRAVERSA
UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 2/2025

SCOGLI

- GIUSEPPE MARINO, *The impact of digitalization on international tax treaty law (new challenges and its ongoing ramifications)* 335

DOTTRINA

- STEFANO DORIGO, *Spigolature attorno alla nozione di stabile organizzazione digitale* 339
- ELENOIRE GAZZETTI, *Il regime tributario delle cripto-attività negli ordinamenti italiano e spagnolo: un'analisi comparata* 364
- GEMMA PATÓN GARCÍA, *La configuración jurídica de la tasa local sobre residuos en España (I profili giuridici della tassa sui rifiuti in Spagna)* 395
- JOSHUA POWNALL, *Assessing the legality of the spanish digital services tax: challenges and proposed amendments* 412
- LOREDANA STRIANESE, *Strategie ESG e compliance fiscale: l'evoluzione dell'impresa nella transizione ecologica tra norme sovranazionali e diritto interno* 463

RUBRICHE

- GIUSEPPE CORASANITI, *Convenzioni internazionali* 505
- DANIELE MANDELLI, *Internet* 514

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELL'UNIONE EUROPEA

- GIOACCHINO GALIZIA, *Sezione I Massimario* 528
- PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, *Sezione II Rassegna di giurisprudenza* 546

Massimario della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

Sentenza del 4 ottobre 2024, causa, C-475/23, <i>Voestalpine Giesserei Linz GmbH Vs. Amministrazione finanziaria rumena</i>	528
Sentenza del 4 ottobre 2024, causa, C-171/23, <i>UP CAFFE d.o.o. Vs. Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia</i>	529
Sentenza del 4 ottobre 2024, causa, C-585/22, <i>X BV Vs. Segretario di Stato delle Finanze, Paesi Bassi</i>	530
Sentenza del 17 ottobre 2024, causa, C-60/23, <i>Agenzia delle entrate svedese Vs. Digital Charging Solutions GmbH</i>	531
Sentenza del 7 novembre 2024, causa, C-594/23, <i>Ministero delle Imposte, Danimarca Vs. Lomoco Development ApS e altri</i>	532
Sentenza del 7 novembre 2024, causa, C-782/22, <i>XX Vs. Ispettorato del servizio delle imposte, Paesi Bassi</i>	533
Sentenza del 14 novembre 2024, cause da C-613/23, <i>XL, Vs. Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi</i>	534
Sentenza del 21 novembre 2024, causa C-624/23, <i>«SEM Remont» EOOD Vs. Amministrazione finanziaria bulgara</i>	535
Sentenza del 28 novembre 2024, causa, C-622/23, <i>rhtb: projekt gmbh Vs. Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH</i>	536
Sentenza del 5 dicembre 2024, causa, C-680/23, <i>Modexel – Consultores e Serviços SA Vs. Autorità tributaria e fiscale della Regione autonoma di Madeira, Portogallo</i>	537
Sentenza del 12 dicembre 2024, causa, C-527/23, <i>Weatherford Atlas Gip SA Vs. Amministrazione finanziaria rumena</i>	538
Sentenza del 12 dicembre 2024, causa, C-436/23, <i>Amministrazione finanziaria belga, Vs. Volvo Group Belgium NV</i>	539
Sentenza del 12 dicembre 2024, causa, C-331/23, <i>Dranken Van Eetvelde NV Vs. Stato belga</i>	540

Sentenza del 12 dicembre 2024, causa, C-601/23, <i>Credit Suisse Securities (Europe) Ltd Vs. Giunta della provincia storica di Biscaglia, Spagna</i>	541
--	-----

Sentenza del 19 dicembre 2024, causa, C-573/22, A, B, <i>Foreign C Vs. Ministero delle Finanze, Danimarca</i>	542
---	-----

Rassegna della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

A. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – iva, Dogane e Imposte Indirette

Sentenza del 3 aprile 2025, C-164/24, <i>La Corte di giustizia UE giudica sproporzionata la cancellazione dal registro dei soggetti iva di un'impresa che non abbia adempiuto sistematicamente ai propri obblighi dichiarativi</i>	544
--	-----

Sentenza del 3 aprile 2025, C-726/23, <i>L'AG della Corte di giustizia UE suggerisce alla corte di giudicare che la rilevanza iva delle operazioni intragruppo fatturate dipende da un accertamento caso per caso e che l'amministrazione fiscale può chiedere al contribuente elementi addizionali rispetto alla sola fattura, per dimostrare la veridicità delle operazioni, conformemente all'osservanza del principio di proporzionalità</i>	546
--	-----

Sentenze riunite del 3 aprile 2025, C-213/24/23, <i>La Corte di giustizia conferma l'assoggettamento ad iva dei diritti di licenza per i programmi di radiodiffusione pubblica in Danimarca</i>	550
---	-----

Sentenza del 8 maggio 2025, C-615/23, <i>La Corte di giustizia stabilisce che una compensazione forfettaria versata all'operatore di trasporto pubblico non debba entrare nella base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva iva</i>	553
---	-----

Sentenza del 5 giugno 2025, C-811/23, <i>L'AG della Corte di giustizia suggerisce alla Corte di stabilire che la Commissione non ha violato il diritto UE imponendo un dazio addizionale del 20% su alcune importazioni dagli Stati Uniti senza dare alla casa produttrice il diritto ad essere ascoltata</i>	555
---	-----

Sentenza del 5 giugno 2025, C-645/23, <i>La Corte di giustizia conferma che le addizionali provinciali sulle accise relative alla fornitura di energia elettrica sono dei tributi autonomi</i>	558
--	-----

B. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Altri sviluppi del diritto UE rilevanti per la materia tributaria

Sentenza del 29 aprile 2025, C-181/23, <i>La Corte di giustizia pone fine alla vendita di cittadinanza marcando un'interpretazione costituzionale degli articoli 20 TFUE e 4, paragrafo 3, TUE, come guardiani di un legame politico e non solo economico e aprendo la strada all'armonizzazione delle norme sulla cittadinanza sulla domiciliazione fiscale di comodo</i>	552
--	-----

Sentenza del 29 aprile 2025, C-278/23, <i>La Corte di giustizia precisa le condizioni per la responsabilità solidale del consiglio di amministrazione per il debito iva della società amministrata</i>	565
--	-----

C. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria, Libertà Fondamentali e Restrizioni Fiscali – Imposte Dirette

Sentenza del 3 aprile 2025, C-228/24, <i>La Corte di giustizia stabilisce che la percezione di dividendi da una società figlia qualificata come una costruzione non genuina non è sufficiente per disconoscere l'esenzione di tali dividendi, in quanto in contrasto con l'oggetto e con la finalità della direttiva madri-figlie</i>	568
---	-----

Sentenza del 30 aprile 2025, C-602/23, <i>La Corte di Giustizia precisa quando un fondo extracomunitario trasparente è comparabile ad un OICVM</i>	572
--	-----

Sentenza del 22 maggio 2025, C-524/23, <i>L'AG della Corte di giustizia suggerisce alla Corte di stabilire che il mancato recepimento da parte del Belgio dell'articolo 8, paragrafo 7, della direttiva ATAD è conforme al diritto dell'Unione</i>	575
--	-----

D. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Aiuti di Stato

Sentenza del 29 aprile 2025, C-453/23, <i>La Grande Sezione della</i>	
---	--

<i>Corte di giustizia ha infine precisato quando sia possibile considerare un'esenzione dalla tassazione ordinaria come vantaggio non selettivo</i>	580
---	-----

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

CRISTIÁN BILLARDI, <i>La tributación de las transferencias deportivas internacionales a la luz del Derecho Internacional Tributario (CDI España – Brasil)</i>	586
SILVIA MARINONI, <i>La responsabilità solidale dell'amministratore per le imposte dovute dall'ente. Le esigenze di riscossione e di contrasto all'evasione giustificano l'estensione dei soggetti passivi iva?</i>	602
GIUSEPPE MELIS, <i>Direttiva madre-figlia e "beneficiario effettivo": considerazioni a margine di una singolare sentenza di merito</i>	620
VIRGINIA UCCELLARI, <i>Note in tema di validità degli obblighi di notifica imposti agli intermediari dalla DAC 6</i>	645
STEFANO ZAGÀ, <i>Attività istruttorie e tutela dell'amministrato: note a margine della sentenza della corte EDU del 6 febbraio 2025</i>	662
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	682
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	684
Manifiesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	686

STRATEGIE ESG E COMPLIANCE FISCALE: L'EVOLUZIONE DELL'IMPRESA NELLA TRANSIZIONE ECOLOGICA TRA NORME SOVRANAZIONALI E DIRITTO INTERNO

Abstract: *This essay analyses the role of the tax system in promoting environmental sustainability, with particular reference to its conceptual and regulatory evolution. The historical disincentive function of environmental taxes, centred on the "polluter pays" principle, is highlighted. However, the sufficiency of this model is then questioned in light of the new needs posed by the ecological transition. The analysis is developed along two fundamental lines: first, the need to overcome the merely compensatory approach typical of ecological levies; and second, the opportunity to introduce tax reward mechanisms capable of incentivizing sustainable behaviour and investments, with a view to intergenerational solidarity and social cohesion. The contribution proffers a reinterpretation of environmental taxation as a proactive instrument for the promotion of virtuous conduct, thereby suggesting a shift from a logic of economic sanctions to a perspective of fiscal governance integrated into ESG criteria. In this context, the tax element assumes a structural function in promoting corporate social responsibility, including through tools such as the Tax Control Framework (TCF), reporting according to the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), and the parameters defined by the European SFDR and Taxonomy regulations. The conclusions of the study call for a systemic reform of the tax lever that, in addition to strengthening compliance, actively promotes sustainable transition in domestic and European law.*

Abstract: Il presente contributo analizza il ruolo del sistema tributario nella promozione della sostenibilità ambientale, con particolare riferimento alla sua evoluzione concettuale e normativa. Dopo aver evidenziato la storica funzione disincentivante delle imposte ambientali, incentrate sul principio "chi inquina paga", viene messa in discussione la sufficienza di tale modello alla luce delle nuove esigenze poste dalla transizione ecologica. L'analisi si sviluppa lungo due direttrici fondamentali: da un lato, la necessità di superare l'approccio meramente compensativo tipico dei prelievi ecologici, dall'altro, l'opportunità di introdurre meccanismi fiscali premiali capaci di incentivare comportamenti e investimenti sostenibili, in un'ottica di solidarietà intergenerazionale e di coesione sociale. Il contributo propone una rilettura della fiscalità ambientale quale strumento proattivo di promozione di condotte virtuose, suggerendo il passaggio da una logica di sanzione economica a una prospettiva di *governance* fiscale integrata nei criteri ESG. In tale contesto, l'elemento tributario assume una funzione strutturale nel favorire la responsabilità sociale d'impresa, anche attraverso strumenti come il *Tax Control Framework* (TCF), la reportistica secondo la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), e i parametri definiti dai regolamenti europei SFDR e Tassonomia. Nelle conclusioni si auspica una riforma sistemica della leva tributaria che, oltre a rafforzare la *compliance*, promuova attivamente la transizione sostenibile nel diritto interno ed europeo.

SOMMARIO: 1. Premessa. La leva tributaria in funzione della protezione dell'ecosistema: una panoramica generale – 2. Il paradigma classico della fiscalità ambientale: tassazione dissuasiva e responsabilità per inquinamento – 3. Incentivi fiscali per l'ambiente: verso una dimensione tributaria promotrice della transizione ecologica – 4. La specifica funzione della fiscalità nel contesto dei criteri ESG quale essenziale coefficiente di solidarietà sociale e di coesione economica e territoriale tra norme sovranazionali e diritto interno – 5. Reportistica di sostenibilità e *governance* fiscale: il ruolo della *tax compliance* nell'assetto normativo riformato – 6. La complementarietà dell'elemento

tributario in chiave evolutiva, con gli altri adempimenti di trasparenza nella reportistica di sostenibilità: riflessioni conclusive.

1. - *Premessa. La leva tributaria in funzione della protezione dell'ecosistema: una panoramica generale*

Nel contesto ambientale l'imposizione tributaria potrebbe rivelarsi un modello particolarmente efficace nel condizionare le scelte individuali⁽¹⁾, in quanto potenzialmente capace di orientare le persone verso prospettive e, quindi, soluzioni più ecocompatibili che, nel rispetto delle norme vigenti in materia, potrebbero comportare un affievolimento dello stesso onere tributario. Per questa ragione, si è spesso definito il prelievo ambientale come un valido strumento atto, da un lato, a scoraggiare le attività che causano ricadute negative sull'ecosistema e, dall'altro, a fornire alle autorità pubbliche le risorse, corrispondenti al gettito di tali imposte, per finanziare iniziative mirate a ripristinare gli equilibri degli *habitat* naturali dei territori compromessi proprio da questo genere di comportamenti⁽²⁾.

⁽¹⁾ Il tema della fiscalità ambientale ha generato un'ampia e consolidata riflessione dottrinale di cui non è possibile offrire una trattazione completa in questa sede. Per una più recente analisi degli argomenti in oggetto, cfr.: A.F. Uricchio, *Verso la transizione ecologica: la centralità della fiscalità circolare*, in A.F. Uricchio, A. Bonomo, L. Tafaro, (a cura di) *Le nuove frontiere dell'eco-diritto*, Bari, 2021, 327 ss.; V. Ficari, A. Vignoli, *La fiscalità ambientale e il Green New deal: quali proposte per uno sviluppo sostenibile?*, in L. Becchetti, G.A. Forte, (a cura di) *Il libro bianco per la transizione ecologica*, Catanzaro, 2021, 159 ss.; S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy*, Bari, 2021; A.F. Uricchio, G. Selicato, (a cura di) *Green Deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, Bari, 2022; sia consentito rinviare a L. Strianese, *La fiscalità circolare quale strumento di salvaguardia dell'ambiente e di rafforzamento della resilienza dei sistemi tributari*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, 3, 81 ss.; M.A. Icolari, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile?*, in *Riv. Giur. Ambienteditratto.it*, 2020, 1, 1 ss.; per approfondimenti a carattere sovranazionale: A. Comelli, M. Allena, (a cura di) *Ecological Transition and Environmental Taxation*, Milano, 2023.

⁽²⁾ In proposito e per una visione più aggiornata delle politiche e degli filoni normativi in corso su tali tematiche, si guardi: M. Martis, *Politiche fiscali e green economy: tendenze evolutive della transizione ecologica*, Napoli, 2023, laddove, più in dettaglio, per ciò che concerne le questioni vertenti sul versante dell'ordinamento interno, nello stesso testo si veda F. Picciaredda, *La tassazione ambientale e l'ordinamento interno*, 11 ss.; invece, circa gli aspetti europei, A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, 21 ss. Di recente, cfr. anche F. Manolita, *Tre appunti in materia di sostenibilità, welfare e Bauhaus europeo*, in *EJPLT*, 2024, 2; A.F. Uricchio, G. Selicato, *La fiscalità dello sviluppo sostenibile*, in A.F. Uricchio, A. Buonfrate (a cura di), *Trattato breve di diritto dello sviluppo sostenibile*, Milano, 2023, 938 ss. Sul piano comparato, anche: A. Urquizu Cavallé, P. Baudino, E. Rivas Nieto, M. Villaca Pozo (a cura di), *Tributaciòn y objetivos de desarrollo sostenible*, Cizur Menor (Navarra), 2023, laddove, sia consentito rinviare a L. Strianese, *Las zonas francas verdes en*

Si può dunque affermare che la leva fiscale abbia iniziato a svolgere una funzione significativa in relazione all'ecosistema già in epoche in cui l'attenzione verso tali questioni era decisamente meno intensa di quanto lo sia oggi. Questo processo ha preso forma, innanzitutto, grazie alle riflessioni sviluppate in sede dottrinale, che si sono concentrate sulle differenti configurazioni di tributi ambientali e sul loro rapporto con i principi costituzionali, primo fra tutti, quello della capacità contributiva⁽³⁾. In secondo luogo, hanno inciso le iniziative promosse a livello europeo, dove il principio "chi inquina paga" è stato spesso collegato a ipotesi di prelievo ecologico, e, ancor di più, quelle adottate nelle legislazioni nazionali. In riferimento specifico all'Italia, imposte e tasse ambientali sono state talvolta introdotte, suscitando, invero, questioni piuttosto delicate sul fronte della ricostruzione teorica, anche in relazione alla ripartizione di competenze tra Stato e Enti territoriali⁽⁴⁾.

Italia entre los principios constitucionales, las ayudas regionales y la sostenibilidad, anno) 191 ss.

⁽³⁾ In questa ottica, si rinvia, per tutti a F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 303 ss.; Cfr. anche: V. Ficari, (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018; S.A. Parente, *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo* (parte prima), in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 623 ss.; Id., *Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo* (parte seconda), in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 4, 879 ss.

⁽⁴⁾ Al riguardo e senza alcuna pretesa di esaustività: F. Amatucci, *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambiente*, Napoli, 1993; R. PERRONE Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, 1994; F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano, 1996; F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 118 ss.; G. D'Andrea, *La nozione di tributo ambientale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 105 ss.; R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012; S. Dorigo, P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, in particolare 213 ss.; A. Perrone, *Fiscalità ambientale per l'Europa*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, 2016, 35.; M.A. Icolari, *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, Napoli, 2018; A.F. Uricchio, *Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare*, in V. Mastroiacovo, G. Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 131-137; Id., *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 1, 17 ss.; A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 6, 2264 ss.; C. Buccico, *Il principio di precauzione e fiscalità ambientale*, in E. Balletti, L. Foglia (a cura di), *Le dimensioni giuridiche del principio di precauzione*, Napoli, 2023, 363.; F. Amatucci, *I riflessi del nuovo art. 41 Cost. sulle politiche fiscali in materia ambientale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 1, 202.; R. Alfano, *Politiche tributarie e tutela dell'ambiente. Novella costituzionale, sostenibilità e bilanciamento di interessi*, in *Diritto Pubblico Europeo Rassegna online*, 2024, 1, 238-239. Sui profili legati al potenziale rapporto tra i tributi locali e la tutela dell'ambiente, si vedano: F. Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; G. Tarantini, *Il principio "chi inquina paga" tra fonti comunitarie e competenze*

Con il tempo, tuttavia, si è verificata una frattura tra l'approccio teorico-pratico proprio del diritto dell'ambiente – insieme alla stessa evoluzione concettuale dell'idea di ambiente – e l'orientamento del legislatore tributario rispetto ai dilemmi ambientali. Detto altrimenti, mentre la disciplina ambientale si è sviluppata rapidamente, sostenuta da un ampio dibattito tra attori istituzionali, studiosi e opinione pubblica, il ruolo del prelievo tributario pare essere rimasto ancorato alle concezioni originarie, incentrate, come già anticipato, sulla possibilità di introdurre imposte a carattere ambientale, come se non fosse praticabile un'evoluzione coerente con i traguardi raggiunti dal diritto ambientale (e costituzionale) e con l'avanzamento tecnologico.

In sostanza, ciò che affiora da tale impostazione è l'idea di una fiscalità che esaurisce la propria influenza sulle questioni ecologiche attraverso la previsione di tributi ambientali. Questi, nella maggior parte dei casi, non vietano le attività inquinanti (purché si tratti di inquinamento reversibile⁽⁵⁾), ma si limitano a imporre un aggravio finanziario di carattere compensativo o riparatorio. Di fatto, ormai, un simile approccio non soddisfa

regionali, in *Riv. giur. amb.*, 1989, 4, 727 ss.; F.A. Cimino, *La fiscalità ambientale delle Regioni e degli Enti locali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 339; L. Tosi, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 11/2008, p. 941 ss.; S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 90; A. Zatti, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2012, 3, 355 ss.; F. Pepe, *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 3, 288.; R. Balladares Saballos, *Le imposte con fini extrafiscali. Profili costituzionali e di teoria generale*, in A.F. Uricchio (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013; R. Miceli, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla Sentenza della Corte cost. n. 58/2015*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 62; L. Tosi, E.M. Bagarotto, *La tassazione delle città d'arte ed il contributo di accesso alla città di Venezia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 1, 104.; L. Tosi, *Le possibili alternative: l'esperimento della tassa di sbarco a Venezia e la prospettiva delle city tax*, in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Città d'arte e Fisco. Verso un turismo sostenibile?*, Firenze, 2021, 50 ss.; M.A. Icolari, *I criteri giuridici della tassazione ambientale e il bisogno di un nuovo modello per favorire l'integrazione europea e il regionalismo*, in *Consulta online*, 2022, 2, 748; L. Del Federico, *Ipotesi di onerosità per la fruizione dei beni comuni: il caso dei ticket d'accesso alle città d'arte*, in *Ragion Pratica*, 2022, 2; A. Guidara, *Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, 619 ss.; C. Borgia, *Fiscalità locale e principio "Chi inquina paga": la declinazione dei tributi ambientali a livello comunale*, su *Tax News, Supp. alla Riv. trim. dir. trib.*, del 20.11.2024; A. D'Atena, *Tutela ambientale e autonomia differenziata*, in *Consulta Online*, 8 gennaio 2024, 57 ss.

⁽⁵⁾ Intendendosi per reversibilità la possibile sostenibilità del danno ambientale ammesso. Sostenibilità intesa quale limite al di là del quale l'attività non può essere svolta, con la previsione anche di sanzioni penali.

più le esigenze attuali. Appare necessario riconoscere che, dalla semplice salvaguardia dell'ambiente, si è passati a concepire e sviluppare una più complessa idea di "transizione ecologica": non si tratta, quindi, solo di una variazione terminologica, bensì di un cambiamento di prospettiva che influisce sulla generale visione di ecosistema nel contesto globale. E questo mutamento di vedute non può che avere ripercussioni anche sull'utilizzo della fiscalità in tale ambito⁽⁶⁾.

Parlare di transizione ecologica comporta infatti che l'ambiente non possa più essere immaginato come un'entità isolata, una realtà a sé stante o come un mondo parallelo ma, piuttosto, vada considerato parte di un orizzonte più vasto, in cui esso coesista con le persone e con la comunità. In definitiva, occorre una visione composita, in cui l'ambiente rappresenti uno dei multiformi elementi di un articolato sistema di interessi, diritti e doveri, tutti meritevoli di tutela e di promozione simultanea.

Sono, pertanto, chiamate anche le persone, siano esse individui o organizzazioni imprenditoriali, a salvaguardare l'ambiente mediante comportamenti virtuosi; il richiamo alla comunità sottintende che l'impegno ecologico dell'individuo rispecchi l'appartenenza a una collettività la cui cifra distintiva è data proprio dalla solidarietà.

All'interno di queste coordinate, dunque, i diritti dell'ambiente si fondono e, in parte, si sovrappongono a quelli del singolo e della collettività nel suo insieme, al punto che la sola tutela compensativa a fronte di condotte ambientalmente dannose si rivela insufficiente, poiché finisce per permettere azioni inadeguate (benché formalmente consentite) a svantaggio della posizione di altri membri della società e dell'intera collettività cui essi appartengono.

Questo diverso modo di ragionare, che, verosimilmente, costituisce il nucleo etico del passaggio dalla mera protezione dell'ambiente ad un'autentica "transizione ecologica", non può che incidere profondamente sul modo di considerare la fiscalità in tale cornice. Si intende far riferimento ad una funzione che non si limiti a focalizzarsi sull'ambiente in senso

⁽⁶⁾ Al riguardo, cfr. A.F. Uricchio, *Le prospettive di riforma della fiscalità ambientale in ambito UE nell'ottica della transizione ecologica e della fiscalità circolare*, in *Riv. trim. dir. trib. int.*, 2022, 1, 15 ss.; L. Becchetti, *Introduzione*, in A. Bonomo, L. Tafaro, A.F. Uricchio (a cura di), *Le nuove sfide dell'ecodiritto*, Bari, 2021, XXI ss.; P. Boria, *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, in B. Quattrocchi, P. Boria (a cura di), *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Napoli, 2020, 21 ss.; M. Greggi, *L'ambiente e l'economia circolare nel diritto tributario*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Circular economy and environmental taxation*, Bari, 2020, p. 25 ss.

stretto, ma che debba necessariamente rivolgere lo sguardo a quella società che, in quell'ambiente, risiede, lavora, produce.

Il significato di tributo ambientale va necessariamente riconsiderato poiché, allo stato, risulta, evidentemente, poco realistico. Sembra, difatti, alludere quasi sempre al caso in cui un soggetto (individuo o impresa) possa appropriarsi di beni pubblici, facendone uso nel proprio esclusivo interesse, limitandosi poi a corrispondere un onere fiscale come "corrispettivo". In altre parole, secondo questa ricostruzione, l'ambiente diventa risorsa di cui possono usufruire pochi, mentre le successive attività di recupero e tutela restano in capo alle autorità pubbliche e, di conseguenza, in capo alla collettività, ivi compresi coloro che agiscono correttamente.

Diversamente, la transizione ecologica trova le sue fondamenta su interventi positivi e virtuosi, posti in essere tanto dalle istituzioni quanto dai soggetti privati, e per questa ragione la fiscalità deve essere ripensata in rapporto a condotte sostenibili, ovvero a quelle che permettono di conseguire i propri obiettivi (individuali o aziendali) senza, però, gravare sull'ecosistema: solo queste politiche possono qualificarsi come azioni appropriate, rispondenti alla realtà e quindi moderne. L'ordinamento, potrà quindi favorirne la diffusione attraverso mirati, opportuni e ragionevoli incentivi fiscali.

Questo ribaltamento di ottica è, dunque, rilevante e influenza a fondo la riflessione sul ruolo del diritto tributario. Non si tratta più (almeno non esclusivamente e non in via principale) di introdurre tributi ambientali, i quali presuppongono, di fatto, un diritto di alcuni soggetti a utilizzare in modo "sbilanciato" le risorse naturali (appartenenti di per sé al patrimonio comune⁽⁷⁾), prevedendo semplicemente un onere finanziario che, peraltro, spesso può essere trasferito su terzi⁽⁸⁾; ma, piuttosto, di promuovere agevolazioni fiscali per chi sceglie di svolgere le proprie attività nel modo più ecocompatibile, nella consapevolezza che l'ambiente sia patrimonio comune a tutti i cittadini, compresi coloro che verranno in futuro.

Per approfondire questo processo, che è ancora in divenire, occorre, dunque, quantomeno accennare agli approcci (modificatisi nel tempo) con cui il tema della fiscalità ambientale è stato affrontato, discusso e rielabo-

⁽⁷⁾ Cfr., L. Lombardi Vallauri, *Beni comuni e beni non esclusivi*, in P. Cacciari (a cura di), *La società dei beni comuni*, Roma, 2012, 43 ss.; E. Grazzini, *Beni comuni e diritti di proprietà. Per una critica della concezione giuridica*, in *MicroMega*, 6 maggio 2012; G. Chironi, *La tassazione dei beni comuni*, Bari, 2018; L. Del Federico, *Ipotesi di onerosità per la fruizione dei beni comuni: il caso dei ticket d'accesso alle città d'arte*, in *Ragion Pratica*, cit.

⁽⁸⁾ Ad es., l'inclusione di una quota del tributo nel prezzo finale di beni o servizi.

rato, così da comprenderne pregi e limiti, ma anche ruoli nuovi e significativi che esso potrà ricoprire nelle pianificazioni e nello svolgimento delle diverse politiche aziendali, sempre più orientate nella direzione di risultati valutabili positivamente in termini sia di sviluppo e crescita sia di salvaguardia dell'ambiente.

2. - *Il paradigma classico della fiscalità ambientale: tassazione dissuasiva e responsabilità per inquinamento*

La *ratio* che ha fino ad oggi permeato il dibattito sul ruolo del prelievo fiscale a difesa dell'ambiente è quella della cosiddetta tassazione ecologica, orientata a contenere e regolare i comportamenti inquinanti (pur formalmente ammessi), in linea con il principio europeo "chi inquina paga" ⁽⁹⁾. Tale impostazione prevede l'adozione di strumenti economici (incluse le misure tributarie) che facciano ricadere sui responsabili dell'inquinamento i costi delle azioni di ripristino poste in essere dalle autorità competenti.

Questo principio trova fondamento nella teoria pigouviana sull'internalizzazione delle esternalità negative ⁽¹⁰⁾: quando un soggetto, con la sua attività, produce una ricaduta ambientale sfavorevole (ad esempio contaminando una certa porzione di ecosistema), si rende necessaria una misura economica che trasferisca tale onere sul medesimo soggetto, ritenendolo così responsabile delle spese corrispondenti alla bonifica. In tale ottica, è evidente come i tributi costituiscano uno strumento privilegiato per realizzare l'effetto di internalizzazione di matrice pigouviana.

⁽⁹⁾ La prima formulazione del principio «chi inquina paga» può essere fatta risalire alla raccomandazione OCSE C(72) 128 del 26 maggio 1972, secondo la quale all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento, che già nella legge francese veniva espressa nella formula «chi inquina paghi e chi depura viene aiutato», si veda in tal senso, P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio «chi inquina paga»*, in *Rass. trib.*, 2005, 1161 ss. Questo principio è stato espresso, per la prima volta, dalla Dichiarazione sull'ambiente umano, approvata il 16 giugno 1972 dai Capi delle delegazioni partecipanti alla Conferenza dell'ONU a Stoccolma. Sulle origini di tale principio, M. Meli, *Le origini del principio «chi inquina paghi» ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1989, 217 ss.; Id., *Il principio comunitario «chi inquina paga»*, Milano, 1996. Senza alcuna pretesa di completezza, posta la ricchezza dei contributi sul tema, si vedano altresì; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 ss.; L. Butti, *L'ordinamento italiano e il principio di «chi inquina paga»*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1990, 5, 3; A. Buccisano, *Principio di chi inquina paga, capacità contributiva e tributi ambientali*, in G. Moschella, A.M. Citrigno, (a cura di), *Tutela dell'ambiente e principio «chi inquina paga»*, Milano, 2014. In argomento anche le considerazioni di M. Miccinesi, *prefazione a Energia, fiscalità, agevolazioni*, a cura di G. Bonardi, C. Patrignani, 2013, Milano, XVII ss.

⁽¹⁰⁾ A.C., *The Economics of Welfare*, London, 1920.

Le conseguenze dell'approccio basato sul principio "chi inquina paga" sono evidenti: da un lato, si ammette un certo margine di inquinamento da parte dell'ordinamento; dall'altro, un segmento della comunità dovrà subire gli effetti dell'inquinamento, anche se potrà contare sui futuri interventi di bonifica finanziati dai proventi del prelievo. Un punto di grande rilievo, anche in relazione all'analisi che si sta svolgendo, è che l'utilizzo delle risorse naturali, nella maggior parte dei casi, impedisce che l'attività di ripristino consenta il totale ritorno alle condizioni antecedenti al momento della condotta inquinante. Questo significa che chi inquina, pur corrispondendo l'importo dovuto, finisce comunque per sottrarre in modo definitivo una porzione di ambiente a discapito dell'intera collettività. Tale eventualità è riconosciuta, a livello internazionale, dai principi 21 e 22 della Dichiarazione di Stoccolma del 1972.

Similmente, anche il principio 16 della Dichiarazione di Rio del 1992 lascia intendere che l'internalizzazione dell'esternalità negativa possa essere parziale, con la conseguenza che parte della spesa ricada sul bilancio pubblico. Nel contesto unionale il principio "chi inquina paga" è riconosciuto, in particolare, dall'art. 191, par. 2, del Trattato sul funzionamento dell'UE ⁽¹¹⁾. Ciononostante, la giurisprudenza della Corte di giustizia ⁽¹²⁾ e le istituzioni europee hanno proposto, diversamente da quanto emerge dai documenti internazionali, per un'internalizzazione integrale degli impatti ambientali avversi. Di conseguenza, la misura finanziaria (ivi incluse le forme di imposizione tributaria) a carico di chi inquina dovrebbe coprire interamente i costi necessari al ripristino. La Risoluzione del Parlamento europeo sulla responsabilità delle imprese per danni ambientali del 2021 ⁽¹³⁾ afferma che in ossequio al principio "chi inquina paga", le imprese debbano farsi integralmente carico dei costi derivanti dai danni ambientali direttamente provocati, al fine di incentivarne un comportamento responsabile orientato all'internalizzazione delle esternalità ambientali e di prevenire la traslazione di tali oneri sull'intera collettività.

⁽¹¹⁾ Ove: "La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio 'chi inquina paga'. In proposito, C. Buccico, *Il principio di precauzione e fiscalità ambientale*, in E. Balletti, L. Foglia (a cura di), *Le dimensioni giuridiche del principio di precauzione*, op. cit., 363; Id., *La precauzione: un principio a cui ispirarsi per una tassazione fiscale a tutela dell'ambiente*, in *Innovazione e Diritto*, giugno 2024, 3 ss.

⁽¹²⁾ Ci si riferisce ai casi: Standey C-293/97 e Van de Walle C-1/03.

⁽¹³⁾ Risoluzione del 20 maggio 2021, doc. 2020/2027 (INI).

A dire il vero, l'incidenza del principio, sul piano operativo, nel diritto europeo rimane incerta. Un rapporto del 2021 della Corte dei Conti europea⁽¹⁴⁾, sottolinea come, spesso, le risorse del bilancio europeo vengano impiegate per finanziare gli interventi di ripristino che, in base a tale principio, avrebbero dovuto pesare sui responsabili dell'inquinamento. Si tratta di un timore ampiamente condiviso⁽¹⁵⁾, che solleva dubbi notevoli sull'efficacia pratica della tassazione ecologica ispirata al principio "chi inquina paga"⁽¹⁶⁾.

Nell'ordinamento del nostro Paese, il dibattito sulla legittimità e sull'effettiva praticabilità dei tributi ambientali è stato piuttosto vivace. A fronte di imposte definite genericamente come "ambientali", che nella sostanza si traducono in mere tasse ambientali⁽¹⁷⁾ o in prelievi fiscali con finalità ecologiche⁽¹⁸⁾, ci si è interrogati sulla possibilità di introdurre "veri" tributi ambientali, ossia basati non soltanto su un principio di gettito da destinare a obiettivi ambientali, ma su un effettivo legame tra il presupposto del tributo e l'azione inquinante. In questo modo la correlazione fra l'attività inquinante e il prelievo fiscale diventa diretta, al punto che l'importo del tributo risulta commisurato espressamente alla quantità di inquinamento (ad esempio in termini di emissioni di anidride carbonica) associata a quella attività⁽¹⁹⁾.

A prescindere dalle riflessioni di carattere teorico, ciò che appare significativo è la scarsa rilevanza assunta da questi tributi nell'ordinamento

⁽¹⁴⁾ *Special Report* n. 12/2021: *The Polluter Pays Principle: Inconsistent application across EU environmental policies and actions*, 5 July 2021.

⁽¹⁵⁾ In proposito la dichiarazione del Commissario europeo per l'ambiente, gli oceani e le peschierie Virginijus Sinkevičius, il quale nel 2022 ha puntualizzato che "Molti siti inquinati in Europa restano tutt'oggi privi di un'adeguata bonifica e di ulteriori interventi di risanamento ambientale. In numerosi casi, a sostenere i costi della riparazione non sono i responsabili del danno, bensì il bilancio pubblico, inclusi i fondi dell'Unione Europea." (<https://environment.ec.europa.eu>).

⁽¹⁶⁾ Nel presentare le proprie repliche al rapporto del 2021 della Corte dei Conti europea, la Commissione europea ha rimarcato che "Sebbene l'Unione Europea si adoperi per applicare il principio 'chi inquina paga' nelle politiche ambientali, uno degli strumenti principali per attuarlo – ovvero la leva fiscale – è solitamente soggetto alla regola dell'unanimità nel processo di codecisione. Di conseguenza, una piena applicazione del principio richiede il coinvolgimento attivo degli Stati membri."

⁽¹⁷⁾ F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., 303, ove L'A. precisa che siano intese come prestazioni imposte correlate "ad uno specifico servizio ambientale".

⁽¹⁸⁾ Concepiti quali meri tributi di scopo, cfr., F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973.

⁽¹⁹⁾ Tali aspetti sono stati esaminati *in primis* da F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Ambiente e diritto*, S. Grassi, M. Cecchetti, A. Andronio (a cura di), Firenze, 1999, 362 ss.

interno. I pochi tentativi di istituire imposte strettamente ambientali hanno incontrato numerosi ostacoli: talvolta a causa della violazione delle regole costituzionali sulla ripartizione di poteri tra Stato e Regioni⁽²⁰⁾, talvolta a causa delle strettoie politiche in sede europea⁽²¹⁾.

Questo esito negativo deriva, probabilmente, dalle molte criticità che gravano sull'impostazione tradizionale della fiscalità ambientale. Basare i tributi sul principio "chi inquina paga" pone in rilievo molti aspetti discutibili a tal punto, da comprometterne l'incisività. In primo luogo, sussiste il rischio che questi prelievi abbiano un effetto regressivo, incidendo soprattutto sui soggetti economicamente più fragili⁽²²⁾; in secondo luogo, le imprese possono trasferire tale costo ai consumatori attraverso l'aumento dei prezzi, vanificando in larga parte la finalità educativa, ovvero quella di orientare i comportamenti, spingendo gli inquinatori a correggere le proprie abitudini per evitare il peso del tributo⁽²³⁾.

È questa la ragione per cui i tributi ecologici hanno ottenuto, sino ad oggi, risultati abbastanza deludenti. A mente di talune rilevazioni dell'OCSE, l'introito di siffatti prelievi rappresenta in media meno del 2% del PIL degli Stati membri, con una concentrazione prevalente in settori ben determinati (come quello dei beni immobili o dei trasporti in generale), senza influenzare l'intero tessuto economico e sociale. Peraltro, le valutazioni di

⁽²⁰⁾ Si ricorda il caso della tassa sull'inquinamento acustico generato dagli aeromobili, introdotta tempo fa dalla Regione Sardegna. Al riguardo, si rinvia a: E. De Mita, *Dagli scali sardi un insegnamento sul federalismo*, in *Il Sole – 24 Ore* del 10 gennaio 2010, 17; Id., *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi e natura di aiuto di Stato*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, 2, 114; S. Dorigo, *La Corte di Giustizia e la 'tassa sul lusso' della regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei controllimiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 85 ss.; G. Marongiu, *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte costituzionale*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, 7, 568, in commento alla pronuncia della Corte Costituzionale n. 102 del 2008, vertente sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate da due ricorsi presentati dalla Presidenza del Consiglio. La Consulta, dopo aver dichiarato inammissibili o infondate dette questioni, per quanto attiene all'attuazione dell'art. 117 della Carta costituzionale, aveva poi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte UE le questioni pregiudiziali riguardanti l'interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato CE.

⁽²¹⁾ In proposito, G. Corasaniti, *La 'plastic tax' tra principi costituzionali, disciplina interna e compatibilità con l'ordinamento UE*, in M. Martis (a cura di), *Politiche fiscali e green economy*, Napoli, 2023, 139 ss.; G. Salanitro, *Sugar tax e Plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva...*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 4, 339 ss.; sia consentito rinviare a L. Strianese, *La fiscalità circolare quale strumento di salvaguardia dell'ambiente e di rafforzamento della resilienza dei sistemi tributari*, in *Riv. dir. trib. int.*, cit., 81 ss., in particolare 105.

⁽²²⁾ Cfr., G. Mercuri, *Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 14 settembre 2023.

⁽²³⁾ Si tratterebbe di *sin taxes* o tasse etiche, in tal senso, A. D'Amelio, *Ethical dimension of tax law: sin taxes and the sugar levy*, in *Dir. e proc. trib.*, 2020, 1, 141 ss.

tipo politico – connesse, per esempio, al timore di un calo di competitività del sistema produttivo nazionale – hanno spesso scoraggiato l'introduzione di misure fiscali di questo tipo.

Ancorché, dunque, il ruolo tradizionale della fiscalità rapportato alla salvaguardia ambientale, sia tuttora ancorato al principio “chi inquina paga” e si traduca soprattutto in un inasprimento del prelievo a carico di chi genera danni ecologici, un simile modello risulta insoddisfacente dal punto di vista dei valori, poiché permette che l'ecosistema venga sostanzialmente sfruttato e consumato da una minoranza di attori economici. Si aggiunga che, da un punto di vista pratico, esso resta pressoché inattuato, dal momento che la maggior parte del costo di internalizzazione viene ribaltata sui consumatori, con esiti socialmente penalizzanti per la collettività.

3. - *Incentivi fiscali per l'ambiente: verso una dimensione tributaria promotrice della transizione ecologica*

L'evidente scarsa riuscita di una fiscalità ambientale modellata sul principio “chi inquina paga” induce a ritenere che, qualora non si intenda rinunciare interamente al contributo del diritto tributario alla tutela del territorio, risulterebbe molto più utile, intraprendere un approccio alternativo, definibile come “il non inquinatore è premiato”. In altre parole, occorre riconsiderare la leva fiscale in senso positivo e incentivante, non più come uno strumento di stampo parzialmente punitivo rivolto ai comportamenti inquinanti comunque consentiti, ma, come un dispositivo capace di orientare in modo concreto le scelte dei cittadini, prevenendo e scongiurando il danno ambientale grazie alla prospettiva di un trattamento tributario di favore⁽²⁴⁾.

(24) La cifra “promozionale” di un fisco più moderno e capace di svolgere anche una funzione di indirizzo verso comportamenti virtuosi e sempre più orientati alla conservazione e alla salvaguardia dell'ambiente rispettando, però, le esigenze di carattere produttivo e imprenditoriale degli stakeholders, è stata oggetto di studi approfonditi, non essendo possibile ricordarli tutti in questa sede, ci limiterà a tratteggiarne solo una brevissima “ storia”: cfr. *in primis*, A.F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, ove A.F. Uricchio nell'*Introduzione*, evocando il saggio di N. Bobbio, *Sulla funzione promozionale del diritto* (in *Riv. trim. civ.*, 1969, 1312, poi pubblicato nel volume dello stesso Autore, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, 13; Id., *La funzione promozionale del diritto rivisitata*, in L. Forlati Picchio (a cura di), *Incentivi CEE per la riforma delle strutture economiche*, Padova, 1985, 1 ss.), pone in rilievo la necessità di percepire i profondi cambiamenti del ruolo dello Stato e del diritto, da ordinamento coercitivo che reprime i comportamenti dannosi per la società, a ordinamento che, invece, spinge i consociati ad agire al fine del compimento di atti meritevoli sul

Questa visione risulta coerente con il principio di precauzione⁽²⁵⁾ e con l'attenzione verso i diritti delle generazioni future, i quali ritrovano ormai pieno riconoscimento nell'ambito di quanto disposto dall'art. 9 della Costituzione italiana⁽²⁶⁾. Ed è propria dalla formula contenuta nell'anzi-

piano sociale anche utilizzando strumenti premiali e di incentivazione. Il tema del diritto premiale, invero, era stato già in passato affrontato da G. Del Vecchio, *La giustizia*, Roma, 1959, 227 e da T. Perassi, *Introduzione alle scienze giuridiche*, Padova, 1922, in seguito ristampato nel 1955, laddove gli Autori lo ritenevano uno strumento eccezionale a cui lo Stato poteva e doveva ricorrere; senza dimenticare, al riguardo, le teorie retributive di Hobbes e di Cumberland molto più risalenti nel tempo. D'altra parte, l'esatta costruzione di un sistema tributario capace di contemplare la funzione promozionale del fisco diviene la soluzione migliore al fine di perseguire politiche di uguaglianza sostanziale e di efficienza della spesa pubblica oltre che per promuovere la *tax compliance* del contribuente, realizzando impieghi in grado di rilanciare l'economia e di attuare concretamente i diritti sociali. Su analoghe posizioni, di recente, 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 *Riv. trim. dir. trib.* 2022, 855 ss., ove l'A. evoca il passaggio dal principio "chi inquina paga" al "chi non inquina paga di meno o non paga affatto" (p. 862). Si guardi anche, P. Coppola, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, 1, ove l'Autrice pone in rilievo che: "sono ormai maturi i tempi in cui andrebbero meglio valorizzate le finalità extrafiscali del prelievo che sono quelle legate ad una serie di obiettivi che vanno dalla redistribuzione del reddito, alla stabilizzazione economica, all'incentivazione di determinati settori o attività, alla correzione di distorsioni ed inefficienze, al miglioramento della qualità e stili di vita dei lavoratori ed, in generale dei contribuenti. Il fisco, in definitiva, assume efficacemente la veste della leva ed acceleratore di determinate scelte elaborate in sede politica in quanto strumento idoneo ad orientare azioni e comportamenti dei singoli"; Cfr. T. Tassani, *C'è spazio per una fiscalità degli stili di vita?*, in *Studi Tributari Europei*, 2016, 1, 66 ss., (ste.unibo.it), DOI: <http://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7829>.

(25) Secondo il principio di precauzione, in presenza di rischi potenziali gravi o irreversibili, l'assenza di certezze scientifiche non deve essere usata come motivo per posticipare misure volte a prevenire danni all'ambiente o alla salute. Esso ritrova le sue radici nel diritto ambientale tedesco degli anni '70 (*Vorsorgeprinzip*), ma si è affermato a livello internazionale con la Dichiarazione di Rio (1992), Principio 1 e i Trattati UE (Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, art. 191). Il principio di precauzione, pertanto, rappresenta un cardine fondamentale della moderna gestione del rischio in contesti scientificamente incerti, dove la posta in gioco può essere la salute collettiva o l'integrità ambientale. Peraltro, esso non richiede la prova certa del danno per agire, è un principio proattivo, non reattivo e aiuta a bilanciare l'innovazione con la sicurezza, ma senza paralizzare il progresso, riflettendo anche una scelta etica: quando si tratta di danni potenzialmente irreversibili, è meglio prevenire che curare. Tuttavia, giova ricordare che esso può essere anche strumentalizzato per bloccare l'innovazione o per fini politici, se applicato senza rigore. Nel contesto attuale – tra crisi climatica, pandemie e nuove tecnologie – il principio di precauzione si impone come bussola fondamentale per orientare nel modo migliore le politiche pubbliche, richiedendo, invero, sempre, una valutazione scientifica trasparente, proporzionata e non arbitraria. Cfr. C. Buccico, *Il principio di precauzione e fiscalità ambientale*, in E. Balletti, L. Foglia (a cura di), *Le dimensioni giuridiche del principio di precauzione*, cit., 363; Id., *La precauzione: un principio a cui ispirarsi per una tassazione fiscale a tutela dell'ambiente*, in *Innovazione e Diritto*, cit., 3 ss.

(26) Sul tema cfr., V. Ficari, *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore co-*

detto precetto costituzionale che è, ormai, ritraibile il concetto di prevalenza dell'esigenza di sostenibilità ambientale rispetto al mero scopo compensatorio che caratterizza i tributi ecologici. Il modello concettuale di sostenibilità, fondamento della transizione ecologica e pilastro delle normative allo studio nell'Unione Europea, implica la conservazione dell'ambiente e non il suo sfruttamento. Di conseguenza, il tributo ambientale a funzione riparatoria cede il passo a misure fiscali di stampo positivo, che assicurino al settore privato maggiori risorse (equivalenti al tributo risparmiato) da investire in strumenti o prassi a basso impatto ambientale.

Sullo sfondo di queste argomentazioni resta quindi centrale il ruolo extrafiscale dell'imposizione, ossia l'utilizzo dello strumento tributario non (o non soltanto) per assicurare entrate all'erario, quanto per orientare efficacemente le abitudini degli operatori, al fine di garantire alla comunità un ambiente salubre, senza sacrificare la competitività del sistema produttivo. La funzione di promozione del tributo emerge, dunque, come mezzo per perseguire uno o più obiettivi condivisi, a costo di una riduzione del gettito fiscale. Ed è esattamente questo il senso del collegamento, menzionato all'inizio, fra ambiente, individui e collettività, dove la salvaguardia dell'ecosistema non può prescindere dal riconoscimento dei diritti dei singoli e dalla solidità del patto sociale che unisce la comunità⁽²⁷⁾.

stituzionale: la prima pietra di una "fiscalità" ambientale, Zone Economiche Speciali (Zes) e possibili Zone Economiche Ambientali (Zea), in Riv. trim. dir. trib., op. cit., 856 ss., laddove l'A. osserva, (pagina 865), che "Le modifiche costituzionali hanno cambiato la prospettiva e rafforzato le tesi che sostenevano il fondamento costituzionale di misure tributarie nelle quali la sostenibilità sia assunta a componente del presupposto (ulteriori approfondimenti in: V. Ficari, Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente, cit., 828 ss. anche per citazioni; A. Giovannini, Le metodologie di ricerca nel diritto tributario, in Rass. trib., 2016, 1, 99 ss.; Id., Ripensare la capacità contributiva, in Dir. prat. trib., 2016, I, 1015 ss.) e non giustifichi finalità solo extra tributarie"; per un inquadramento storico/ evolutivo, si v.: M. Cecchetti, Art. 9, in AA.VV., La Costituzione italiana. Principi fondamentali. Diritti e doveri dei cittadini, Commento agli artt. 1-54, M. Bifulco, A. Celotto, R. Olivetti (a cura di), Torino, 2007, 235 ss.; Dossier Senato 23 settembre 2021 "Modifiche agli articoli 9 e 41 della Costituzione in materia di tutela dell'ambiente. A.C. 3156-A".

⁽²⁷⁾ Per ulteriori riflessioni sul tema si rinvia a quanto richiamato in nota 24. In particolare, sull'extrafiscale dei tributi ambientali, P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 2-3, in cui l'A. evidenzia che "l'ambiente viene utilizzato nella definizione della fattispecie tributaria con due diverse modalità: talvolta esso è considerato lo scopo del tributo attraverso la previsione di una specifica destinazione del suo gettito al finanziamento di attività pubbliche rivolte alla sua salvaguardia; in altri casi è indicato come oggetto di tutela alla stregua di criteri extrafiscali che ispirano incentivi e disincentivi"; sia consentito rinviare anche a L. Strianese, *Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia*, F. Amatucci, R. Alfano (a cura di), Torino,

2017, 394 ss. Molto estesa è la letteratura sul tema in rassegna, non essendo possibile in questa sede indicarne tutti i contenuti ci si limita a segnalarne alcuni senza pretese di esaustività. Per un esame del tema legato alla extrafiscalità: M. Pugliese, *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli Stati moderni*, Padova, 1932, 5 ss.; B. Griziotti, *I principi delle entrate extrafiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1951, 368 ss.; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità*, Napoli, 1973; Id., *Fiscalità ed extra-fiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486; L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Milano, 1975, *passim*. Per un'analisi comparata dei prelievi extrafiscali: Y. Martul, Ortega, *I fini extrafiscali dell'imposta*, in AA.VV., *Annuario di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), Padova, 2001, 655 ss.; C. Sacchetto, *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 475 ss.; F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*; L. Del Federico, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: tributi paracommutativi e tasse facoltative*, in *Ragion Pratica*, 2008, 1, 55 ss.; Id., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; Id., *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.*, 2009, 1, 75 ss.; C. Sacchetto, A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3, 617 ss.; P. Coppola, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, cit., *passim*; S. Donatelli, *Dovere fiscale e tributi extrafiscali*, in *Rass. trib.*, 2019, 2, 312 ss.; V. Ficari, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente; l'alba di un nuovo giorno...fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 827 ss. In merito a talune osservazioni critiche sullo studio della extrafiscalità che non sarebbe stata condotta con rigore giuridico essendo rimasto (lo studio) "non lievemente ostacolato dalle note pregiudiziali antifinalistiche kelseniane che hanno largamente permeato la cultura giusttributaristica" si veda: S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in AA.VV., *Il diritto tributario e le sue fonti, Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), 2, Padova, 1994, I, 402 ss. Sul tema dei principi costituzionali coinvolti nello studio del diritto tributario, terreno oggetto di copiosissimi e rilevanti interventi dottrinari, in questa sede ci si limita ad offrirne, in modo assolutamente non completo, solo un quadro di indirizzo: F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 311 ss.; F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970, 320 ss.; G. Melis, *Capacità contributiva (principio di)* in *D. Dis. Pubbl.*, Milano, 2017, 106, 114 ss.; L. Salvini, *Nomen dei tributi e capacità contributiva*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 67 ss.; F. Amatucci, *Principi costituzionali in materia tributaria*, in *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, diretta da F. Visentini, Milano, 2003; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Dir. trib. corte cost.*, L. Perrone, C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, 45; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Dir. trib. corte cost.*, Napoli, 2007, 45; v. E. De Mita, *Capacità contributiva senza propaganda*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2, 560; A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. Perrone, C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, 2007, 10; Id., *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. Dir., Annali*, Milano, 2008, 454 ss.; Id., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui «limiti» costituzionali all'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2013, 1045, favorevole a "posizioni meno rigide in ordine alla legittimità costituzionale delle scelte legislative circa gli indici di capacità contributiva"; A. Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 24.; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, 17; G. Ragucci, *Il profilo costituzionale del tributo, cronache di un triennio*, Bari, 2025; P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 1043; A. Amatucci,

Invero, non si tratta di un modello bizzarro o isolato. Nell'ultimo periodo, complice la crisi economica e la necessità degli enti pubblici di contare sul protagonismo dei privati (capaci di colmare almeno in parte la scarsità di fondi che caratterizza le finanze pubbliche), simili dinamiche si sono molto diffuse. Sovente, infatti, il legislatore prendendo atto di questa tendenza la incoraggia introducendo, per l'appunto, agevolazioni fiscali che riducono l'ordinaria pressione tributaria. Ciò accade nella convinzione che gli attori privati – singoli cittadini o imprese – mostrino una volontà, fino a oggi non pienamente sfruttata, di impegnarsi in una “gestione attiva”⁽²⁸⁾ dei beni comuni. Allo stesso modo, il legislatore, promettendo uno sgravio, asseconda e guida l'evoluzione del comportamento delle imprese, sempre meno interessate a ricercare vantaggi esclusivamente d'immagine⁽²⁹⁾.

E se questo modello risulta plausibile per le persone fisiche e gli enti senza scopo di lucro, appare non meno significativo che la medesima linea

L'ordinamento giuridico della finanza pubblica, Napoli, 2004, 47, secondo il quale scopi fiscali e fini extrafiscali non sono, peraltro, mai contrapposti, potendo sempre convivere nel tributo, rapportandosi secondo un equilibrio rispettoso di entrambi. Secondo l'A. sarebbe proprio la capacità contributiva a consentire l'adattamento del fine fiscale a quello extrafiscale realizzando così quella giustizia fiscale che dà compimento al principio di eguaglianza sostanziale; M. Ingrosso, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, 26, laddove si sostiene che l'extrafiscalità può appartenere o meno alla classe tributo ma non modifica gli altri suoi caratteri in quanto proprietà esterna ed ancillare; S. Steve, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, 258, per il quale “la differenza tra imposte con fini fiscali ed extrafiscali è puramente di grado e di intenzione: talvolta lo scopo fiscale è diretto e preminente, altre volte lo scopo fiscale è secondario o, quanto meno, gli altri effetti sono perseguiti direttamente e intenzionalmente”.

(28) Difatti, l'art. 115 del Codice dei Beni culturali, riferisce le forme di gestione a quelle misure che i privati possono porre in essere per la valorizzazione dei beni culturali di cui dispongono; in proposito, cfr. E. Battelli, *I soggetti privati e la valorizzazione del patrimonio culturale*, in *Roma Tre Press*, 2017, 53 ss.

(29) In tal senso, S. Dorigo, *Transizione ecologica, agevolazioni fiscali ed affievolimento del divieto di aiuti di Stato: un assetto in cerca di equilibrio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 4, 852, ove l'A. pone in rilievo che: “[...] ciò che pare emergere dalle più recenti scelte del legislatore fiscale (ad esempio in tema di tutela dei beni culturali) è la consapevolezza che il sostegno priva to alla tutela dei beni comuni è percepito dai suoi attori non come manifestazione di un intento in qualche modo egoistico, quanto piuttosto come mezzo di partecipazione sociale e solidaristica. Appare rilevante in questo senso che l'art. 111, comma 4, Codice dei beni culturali affermi che la valorizzazione di tali beni a iniziativa privata ‘è attività socialmente utile’, della quale ‘è riconosciuta la finalità di solidarietà sociale’. Si va quindi delineando un modello centrato sulla maggiore consapevolezza del l'importanza della contribuzione privata alla cosa pubblica, seppur mediata dal sostegno realizzato mediante l'agevolazione fiscale, nell'implicito presupposto dell'impossibilità di perpetuare schemi di gestione unicamente pubblica dei beni comuni, ma altresì nel riconoscimento che far parte di una comunità significa anche assumere un ruolo attivo talvolta in sostituzione dell'ente pubblico. Quello che, in modo sempre più diffuso, viene definito ‘privato sociale’”.

di pensiero coinvolga le imprese. Con la progressiva diffusione della responsabilità sociale d'impresa⁽³⁰⁾, l'entrata in vigore delle norme sulle imprese sociali⁽³¹⁾ e sulle società *benefit*⁽³²⁾, si comprende come, in

⁽³⁰⁾ Su tale profilo, cfr. M. Libertini, *La responsabilità dell'impresa per l'ambiente*, in *La responsabilità dell'impresa – Per i trent'anni di Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 2006, 199 ss.; Id., *Economia sociale di mercato e responsabilità sociale dell'impresa*, in V. Di Cataldo, P.M. Sanfilippo (a cura di), *La responsabilità sociale dell'impresa. In ricordo di Giuseppe Auletta*, Torino, 2013, 9 ss.; Id., *Impresa e finalità sociali. Riflessioni sulla teoria della responsabilità sociale dell'impresa*, in *Riv. soc.*, 2009, 22 (nt. 42); A. Vercelli, *Sviluppo sostenibile*, in L. Sacconi (a cura di), *Guida critica alla responsabilità sociale e al governo dell'impresa*, Bancaria, Roma, 2005, 57 ss.; F. Pezzani, *La competizione collaborativa. Ricostruire il capitale sociale ed economico*, Milano, 2011; F. Quadrelli, *La responsabilità sociale d'impresa come insieme di pratiche. Alcune considerazioni su evidenze empiriche*, in *Soc. lav.*, n. 124 suppl./2011, 69 ss.; F. Gobbo, P.V. Rametta, *Etica, mercato e regolazione*, in G. Conte (a cura di), *La responsabilità sociale dell'impresa*, Bari-Roma, 2008, 203 ss., in cui gli A. concludono la loro attenta analisi sottolineando come "in assenza di un intervento regolatorio, i difetti informativi del mercato tendano a premiare le realtà produttive contraddistinte da un'etica poco onerosa". Secondo S. Scotti Camuzzi, *Finanza etica ed etica della finanza*, *La "Responsabilità sociale dell'impresa" nel settore della finanza*, in *Jus*, 2005, 108, è un "evidente assurdo... affermare che l'inserimento delle preoccupazioni morali... nella strategia dell'impresa ne aumenta la competitività"; C. Angelici, *Responsabilità sociale dell'impresa, codici etici ed autodisciplina*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 159 ss.; A. Addante, *Rapporti di impresa e responsabilità sociale*, in *Riv. dir. priv.*, 2011, 229 ss.; E. Bellisario, *La responsabilità sociale delle imprese fra autonomia e autorità privata*, Padova, 2012; U. Comite, *Etica d'impresa e decisioni del governo aziendale: il cambiamento nella conduzione del business*, in C. Martinez Sicluna y Sepulveda (a cura di), *L'etica d'impresa*, Padova, 2011, 205 ss.; nonché L. Caselli, *Responsabilità sociale: elemento costitutivo dell'essere e fare impresa*, in *Soc. lav.*, 2008, 71 ss., ove l'A. "Non si può competere con successo senza legittimazione sociale"; Id., *Economia globale e cittadinanza. La responsabilità sociale dell'impresa*, in *www.benecomune.net*, 11 settembre 2009; F. Perrini, A. Tencati, *Corporate Social Responsibility. Un nuovo approccio strategico alla gestione d'impresa*, Milano, 2008; F. Dami, *Il valore sociale dell'impresa nella prospettiva dell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, 66 ss.

⁽³¹⁾ A mente del d.lgs. n. 11 del 2017 nell'ambito del riordino della disciplina del Terzo Settore.

⁽³²⁾ Il dibattito legislativo in tema di società *benefit* ha preso avvio con il disegno di legge A.S. n. 1882, "Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune", comunicato alla Presidenza del Senato il 17 aprile 2015; analogo disegno di legge fu presentato alla Camera dei Deputati il 23 settembre 2015 (A.C. n. 3321). La società *benefit* è stata poi introdotta, ed è oggi regolata, dall'unico art. 1, commi da 376 a 384, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016).

L'Italia è stato il primo Paese in Europa dopo i trenta Stati Americani cui ci si è ispirati, a essersi dotato di una legge che prevede la possibilità per le aziende di operare come società *benefit*. Le società con scopo di beneficio comune hanno iniziato a diffondersi negli Stati Uniti d'America a partire dal 2010. In diversi Stati federali dell'Unione sono state approvate leggi che sostengono e favoriscono la nascita e lo sviluppo di tali società, meglio conosciute come "Benefit Corporation". Nell'Aprile 2010, il Maryland è stato il primo Stato federale ad approvare la legislazione per le *Benefit Corporation*, per poi diffondersi in altri 35 Paesi degli USA, a Puerto Rico, in Italia, in Colombia, nella British Columbia e in Scozia. Sul punto,

particolare per le aziende di maggior livello, accanto alla ricerca del profitto, possano affiancarsi – senza però confondersi – anche intenti autenticamente sociali: tra questi, rientrano a pieno titolo iniziative di salvaguardia dei beni di interesse pubblico, che siano di natura ambientale⁽³³⁾

cfr. P. Tettamanzi, M. Murgolo, *La Certificazione delle Performance Sostenibili: il Fenomeno delle Società Benefit e delle B Corp*, in *ESG: Bilancio di Sostenibilità e Integrated Reporting*, IPSOA Guide Operative, Wolters Kluwer, 2022, 189 ss. Per una disamina delle tematiche più rilevanti in materia di società benefit, cfr. F. Denozza, A. Stabilini, *Due visioni della responsabilità sociale d'impresa, con una applicazione alla società benefit*, in <http://rivistaodc.eu/media/65449/denozzastabilini.pdf>, spec. 10 ss.; A. Frignani P. Virano, *Le società benefit davvero cambieranno l'economia?*, in *Contr. impr.*, 2017, 2, 503 ss.; S. Corso, *Le società benefit nell'ordinamento italiano: una nuova "qualifica" tra profit e non-profit*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2016, 5, 995 ss.; D. Lenzi, *Le società benefit*, in *Giur. comm.*, 2016, 6, 894 ss.; A. Lupoi, *L'attività delle "società benefit" (l. 28 dicembre 2015, n. 208)*, in *Riv. not.*, 2016, 5, 811 ss.; G. Riolfo, *Le società "benefit" in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa*, in *Studium iuris*, 2016, 6, 720 ss.; L. Ventura, *Benefit corporation e circolazione di modelli: le «società benefit», un trapianto necessario?*, in *Contr. impr.*, n. 4.5/2016, p. 1134 ss.; C. Bellavite Pellegrini – R. Caruso, *Società Benefit, Profili giuridici ed economico-aziendali*, Egea, 2020, 33; P. Di Cesare – E. Ezechieli, *Le Benefit Corporation e l'evoluzione del capitalismo*, in M. Fasan, S. Bianchi, (a cura di), *L'azienda sostenibile. Trend, strumenti e case study*, Venezia, 2017, 55 ss.; c. angelici, *Società benefit*, in B. De Donno, L. Ventura, (a cura di), *Dalla benefit corporation alla società benefit*, Bari, 2018, 19 ss.; S. Ronco, *La Società Benefit tra profit e non profit*, Napoli, 2018; G. Resta, *Le Società Benefit in Italia: problemi e prospettive*, in A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, 2018, 453-478; V. De Marchi, E. Di Maria, A. Galeazzo, *Modelli di business nelle imprese ad alto tasso di sostenibilità: un focus su BCorp e società benefit italiane*, in *Economia e società regionale*, n. 2/2019, 2, 85 ss.; Assonime, *La disciplina delle società benefit*, circolare 20 giugno, 19, 2016; A. Gallarati, *Incentivi e controllo del mercato nella società benefit. Un'analisi economica e comparata*, in *Contr. impr.*, 2018, 2, 806 ss.; P. Guida, *La «società benefit» quale nuovo modello societario*, in *Riv. del not.*, 2018, 2, 501 ss.; A. Ruotolo, *Le società benefit*, in *Quotidiano Ipsoa*, 19 maggio 2016, reperibile su www.plurisonline.it; D. Siclari, *Le Società benefit nell'ordinamento italiano*, in *Riv. trim. dir. econ.*, 2016, 1, 36 ss.; B. Pagamici, *Aspetti operativi per la costituzione e la gestione della Società Benefit*, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, 5, 29 ss.; R. Cordeiro Guerra, D. Lenzi, *Il bilanciamento tra scopo lucrativo e beneficio comune nelle società benefit: profili fiscali e societari*, in *Riv. Telematica dir. trib.*, 25 giugno 2021; M. Procopio, *Il trattamento tributario dei costi relativi al sostegno delle società benefit*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1, 81.

⁽³³⁾ Come si riferirà nel prosieguo della presente trattazione, le politiche di impresa di tipo ecocompatibili sono sempre più evidenti, promosse, per un verso, dalla propagazione di norme, soprattutto di matrice europea, che prescrivono alle imprese doveri di trasparenza a fronte delle attività a vantaggio dell'ambiente o della società in genere; per altro verso, dalla previsione di trattamenti di vantaggio, anche fiscali, che provengono dal corretto adempimento delle norme del primo tipo. In questa ottica, R. Rolli, *L'impatto dei fattori ESG sull'impresa. Modelli di governance e nuove responsabilità*, Bologna, 2021; M. Maffei, *L'impatto delle tematiche Esg sull'Energy*, in *Revisione contabile sostenibilità aziendale*, G. Zaniboni (a cura di), *Sole 24 ore/KPMG*, 2021, 11, 95 ss. Sul tema anche P. Boria, *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, in B. Quattrocchi, P. Boria (a cura di), *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese*, Napoli, 2020, 21 ss.; A.F. Uricchio, *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0*,

o culturale⁽³⁴⁾.

L'agevolazione fiscale⁽³⁵⁾ diviene, in tal modo, il motore che alimenta il coinvolgimento solidale del settore privato, un coinvolgimento che, in futuro, potrebbe anche svilupparsi senza l'intervento di tali benefici.

Questo scenario è altresì in linea con l'impianto costituzionale. D'altra parte, l'art. 118, ultimo comma, stabilisce che "Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà"⁽³⁶⁾. Non a caso, il richiamo letterale a un dovere di "favorire" giustifica, tra l'altro, l'impiego di strumenti fiscali finalizzati a incoraggiare l'intervento dei privati nella cura del bene comune o, in termini più ampi, nello svolgimento di azioni di interesse collettivo che lo Stato, per varie ragioni, non è in grado o non desidera assicurare direttamente⁽³⁷⁾.

Inoltre, finanche a livello europeo, è stato recentemente avvalorato il carattere solidaristico – e dunque comunitario – del prelievo tributario anche in relazione all'attuale emergenza ambientale. Inizialmente, il suo impiego veniva considerato innanzitutto come un meccanismo per correg-

in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1041 ss.; G. Selicato, *La rilevanza dei singoli componenti di un bene complesso ai fini delle agevolazioni fiscali per l'ammodernamento tecnologico delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line del 15 marzo 2021.

⁽³⁴⁾ In argomento qualche riflessione può essere svolta in relazione (soprattutto per le imprese medio-piccole) al c.d. bilancio sociale, preordinato a rappresentare i risultati dell'azione dell'impresa stessa per il benessere collettivo. Cfr. G. Rusconi, *Il bilancio sociale delle imprese. Economia, etica e responsabilità dell'impresa*, Roma, 2013.

⁽³⁵⁾ Non è questa la sede per rinviare alla sconfinata letteratura sul tema, ci si limiterà, senza alcuna pretesa di esaustività, a ricordare gli interventi più recenti in materia con riferimenti alle citazioni bibliografiche ivi incluse: S. Fiorentino, *L'agevolazione fiscale: riflessioni critiche e spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. trib.*, 2022, 2, 254 ss. Di recente, G. Ragucci, *Crediti d'imposta e bonus*, Torino, 2024; F. Farri, *Verso un nuovo sindacato di costituzionalità delle agevolazioni? Osservazioni a Corte Cost. 19 novembre 2024, n. 182*, in *Riv. dir. trib. supplemento online*, 14 dicembre 2024.

⁽³⁶⁾ G.U. Rescigno, *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in *Dir. pubbl.*, 2002, 23; A. D'Atena, *Il principio di sussidiarietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1997, 609; P. Duret, *La sussidiarietà «orizzontale»: le radici e le suggestioni di un concetto*, in *Jus*, 2000, 96 ss. Con riferimento all'ambiente culturale tedesco, R. Hofmann, *Il principio di sussidiarietà. L'attuale significato nel diritto costituzionale tedesco ed il possibile ruolo nell'ordinamento dell'Unione Europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1993, afferma che "nel principio di sussidiarietà (inteso come principio giuridico) convergono valori ed ideali del liberalismo tedesco e della dottrina sociale cattolica ...".

⁽³⁷⁾ Cfr. S. Mainardi, Art. 118, in *Commentario breve alla Costituzione*, V. Crisafulli, L. Paladin, S. Bartole, R. Bin (a cura di), Padova, 2008, p. 1065 ss.

gere gli squilibri prodotti dal mercato⁽³⁸⁾; l'idea di introdurre tributi nazionali per finalità ecologiche non era altro che l'ennesima dimostrazione della fiducia riposta nella centralità del mercato e del suo corretto funzionamento⁽³⁹⁾, con potenziali ricadute positive sullo Stato sociale, considerate tuttavia secondarie. In coerenza con il principio "chi inquina paga", si riteneva che fosse un mercato ben regolato, anche tramite imposte proposte a livello sovranazionale, a generare benefici ambientali. L'aspetto economico rimaneva, dunque, fondamentale.

È con il Trattato di Lisbona che è stato possibile osservare i primi decisivi segnali di cambiamento. Difatti, l'art. 191 del TFUE amplia la competenza dell'Unione in materia di politica ambientale e, fra i vari punti di riferimento, elenca "lo sviluppo socioeconomico dell'Unione nel suo insieme e [lo] sviluppo equilibrato delle sue singole regioni"⁽⁴⁰⁾. Viene così evidenziata l'importanza di promuovere interventi ambientali che non siano soltanto di natura economica o relativi alle dinamiche di mercato, ma che puntino a migliorare il benessere complessivo dell'area comune e a ridurre gli squilibri fra le differenti regioni. In questo contesto, l'art. 192, par. 2, stabilisce che il Consiglio, per raggiungere le finalità indicate dall'art. 191 (incluso quanto appena menzionato), può approvare "disposizioni aventi principalmente natura fiscale", purché la deliberazione sia unanime. Si tratta di una novità di rilievo, giacché sembra porre in connessione l'adozione, a livello UE, di misure fiscali ecologiche, a obiettivi ambientali dotati di impatto anche sul benessere socioeconomico dell'intera Unione⁽⁴¹⁾.

Tale enunciazione generale, sembra abbia trovato terreno fertile nel periodo immediatamente successivo alla crisi finanziaria globale, quando l'Unione ha varato diverse iniziative per sostenere le economie degli Stati membri, sottolineando, in tale ambito, l'importanza di politiche fiscali pro-ambiente e mettendo in evidenza, proprio, le risonanze sociali positive che queste potrebbero generare. Nella comunicazione del 2010 "EUROPA

⁽³⁸⁾ In questa ottica, la Comunicazione COM (2005) 532 *final* del 25 ottobre 2005, in particolare il par. 3.2.

⁽³⁹⁾ G. Melis, A. Persiani, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, L. Salvini, G. Melis (a cura di), Milano, 2014, 269 ss., sottolineano, a pagina 331, che "quanto alla preferenza per lo strumento tributario, questo, quale strumento di mercato, consente di rimediare al fallimento del mercato riferito ai beni ambientali in modo più efficiente rispetto agli strumenti normativi".

⁽⁴⁰⁾ Art. 191 TFUE, par. 3.

⁽⁴¹⁾ Cfr., F. Amatucci, *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di stato e incompatibilità comunitaria*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 81 ss.

2020. Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva”, incentrata anche sulla crescita ecologica e sull’uso consapevole delle risorse, la Commissione insiste molto sull’aspetto solidale, riconoscendo tra le priorità del programma la necessità di una “crescita inclusiva”, che significa “promuovere un’economia con un alto tasso di occupazione, che favorisca la coesione economica, sociale e territoriale” (42). Il richiamo ricorrente alla coesione sociale esprime, in sostanza, la necessità di integrare finalità ambientali e obiettivi di solidarietà. L’opzione, contemplata dal TFUE, di introdurre a livello comunitario imposizioni fiscali volte alla protezione dell’ambiente, si ricollega dunque a un’idea di tutela dei sistemi sociali nazionali, visti come parti di un più ampio sistema europeo. Una conferma in tal senso si rinviene nelle più recenti iniziative adottate in sede unionale in materia ambientale, ove il richiamo a misure tributarie ispirate al principio “chi inquina paga” risulta funzionalmente orientato alla promozione, anche all’interno dell’ordinamento europeo, di un modello di sviluppo sostenibile, ritenuto imprescindibile ai fini della salvaguardia del benessere collettivo, con specifico riguardo alla tutela intergenerazionale (43).

(42) COM (2010) 2020 def., 11.

(43) In occasione della Comunicazione COM(2019) 640 *final* dell’11 dicembre 2019, per il tramite della quale è stato presentato l’ambizioso progetto per un “Green Deal” europeo, la Commissione ha puntualizzato che le misure dell’UE a difesa dell’ambiente possiedono una valenza sociale, rivolgendosi alla tutela dei cittadini europei e del loro benessere. Si rileva, infatti, al par. 1 che il *Green Deal* rappresenta “una nuova strategia di crescita mirata a trasformare l’UE in una società giusta e prospera, dotata di un’economia moderna, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitiva che nel 2050 non genererà emissioni nette di gas a effetto serra e in cui la crescita economica sarà dissociata dall’uso delle risorse”. Nel precisare che “è necessario un nuovo patto che riunisca i cittadini, con tutte le loro diversità, le autorità nazionali, regionali, locali, la società civile e l’industria, in stretta collaborazione con le istituzioni e gli organi consultivi dell’UE”, la Commissione lascia intuire che la categoria dei “cittadini” non dovesse richiedere ora alcuna ulteriore specificazione, nel senso che già si configura ormai una collettività europea destinataria delle misure comuni a prescindere dall’appartenenza all’uno o all’altro Stato membro. Per approfondimenti: V. Ficari, A. Vignoli, *La fiscalità ambientale e il Green New deal: quali proposte per uno sviluppo sostenibile?*, in L. Becchetti, G.A. Forte (a cura di), *Il libro bianco per la transizione ecologica*, Catanzaro op. cit., 159; Cfr. anche G. Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, laddove l’A. pone l’attenzione sui rischi di un declasamento dei diritti economici da diritti della persona a diritti per la persona, 98; F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Green Deal e prospettive di riforma della tassazione ambientale*, cit.

4. - *La specifica funzione della fiscalità nel contesto dei criteri ESG quale essenziale coefficiente di solidarietà sociale e di coesione economica e territoriale tra norme europee e diritto interno*

Giunti a questo punto della trattazione è necessario soffermarsi su di un ulteriore aspetto strettamente legato a quanto anticipato nei precedenti paragrafi, e che rappresenta senz'altro, un risvolto significativo ai fini di una vera e propria revisione dei principi fondamentali alla base della crescita robusta e duratura di ogni impresa (indipendentemente dal settore di attività o dalle dimensioni), ovvero i criteri ESG, che hanno acquisito (e continueranno a conquistare) un rilievo crescente ai fini della valutazione delle organizzazioni da parte degli *stakeholder*⁽⁴⁴⁾.

All'interno di questa cornice, la dimensione fiscale dell'impresa acquisisce una valenza particolarmente distintiva. In ottica ESG, infatti, la questione tributaria non si riduce a un mero obbligo di conformità alle disposizioni fiscali, ma assume una portata ben più estesa. Lungo le direttrici che caratterizzano l'imperativo ambientale, sociale e di *governance* (ESG), la strategia fiscale di un'azienda – e la relativa *compliance* – può essere interpretata come un segnale del ruolo che l'impresa intende ricoprire nella collettività e del suo impegno rispetto alla propria missione.

Le considerazioni che si svolgeranno, pertanto, seppur sinteticamente, saranno incentrate principalmente sul rapporto tra i criteri ESG e la materia tributaria, focalizzando l'attenzione sull'attuale evoluzione normativa di matrice europea, nonché sulla eventuale esistenza di uno strumento fiscale impiegabile quale parametro di valutazione della sostenibilità aziendale (in chiave ESG) e quindi, sulle misure (fiscali) che il Legislatore italiano ha finora introdotto a sostegno della sostenibilità e in quale ottica proseguirà tale percorso.

Orbene, se da un lato, i criteri ESG stanno, indubbiamente e gradualmente, acquistando centralità nella gestione sostenibile della vita aziendale, poiché consentono di ricondurre a parametri misurabili le iniziative relative all'ambiente, alle dinamiche sociali e alla *governance* dell'impresa; è pur vero che d'altro lato, occorre rilevare che la letteratura di riferimento non sembra offrire una visione sufficientemente unitaria in merito alle fonti (soprattutto di derivazione europea) da considerare come snodi essenziali, tanto per un primo avvicinamento teorico e pratico alle logiche ESG quanto per individuare come la fiscalità e la sua corretta gestione si

⁽⁴⁴⁾ Così, P. Stern, M. Carboni, *Esonero contributivo parità di genere: la check list per ottenerlo*, in *IPSOA Quotidiano* del 6 dicembre 2022.

collochino all'interno del contesto aziendale. Di conseguenza, risulta opportuno tentare di organizzare, in modo davvero conciso e, per quanto possibile, in una visione di sistema, i principali atti normativi che assumono rilevanza ai fini dell'argomento in rassegna.

Procedendo in ordine cronologico, emerge che, tra tutte le disposizioni di cui si potrebbe tener conto⁽⁴⁵⁾, il Regolamento (UE) n. 2020/852, approvato dal Parlamento europeo e dal Consiglio il 18 giugno 2020 (noto anche come *Regolamento sulla Tassonomia*), e il Regolamento (UE) n. 2019/2088, varato dal Parlamento europeo e dal Consiglio il 27 novembre 2019 e conosciuto con l'acronimo SFDR o *Sustainable Finance Disclosure Regulation*, possono considerarsi sicuramente i punti di riferimento di maggiore interesse, interpretandoli come le coordinate essenziali all'interno delle quali collocare il tema in esame. Ebbene, allorché si fa riferimento al Regolamento sulla Tassonomia, si allude al provvedimento normativo concepito per favorire investimenti di tipo sostenibile, mediante l'adozione di una classificazione ("tassonomia") delle attività economiche compatibili con l'ambiente⁽⁴⁶⁾.

Sebbene i tre pilastri della sostenibilità ESG (*Environmental, Social, Governance*) costituiscano l'architettura complessiva di riferimento, al momento la tassonomia si concentra prevalentemente sulla componente ambientale⁽⁴⁷⁾.

A tal riguardo, possono, invero, formularsi due ordini di riflessioni: anzitutto, il Regolamento (UE) n. 2020/852 ha introdotto all'interno del già articolato sistema giuridico europeo, una vera e propria tassonomia delle attività economiche a basso impatto ambientale, ossia una classificazione di ciò che può essere considerato "sostenibile" in rapporto all'allineamento con gli obiettivi ambientali dell'Unione e al rispetto di specifiche clausole di carattere sociale⁽⁴⁸⁾. In secondo luogo, occorre sottolineare che

⁽⁴⁵⁾ I quali testimoniano l'interesse rivolto dall'UE alla sostenibilità ambientale, sociale e degli investimenti. Sulla medesima linea programmatica s'inserisce il recente accordo che il Parlamento europeo ed il Consiglio europeo hanno trovato lo scorso dicembre su una riforma del mercato delle emissioni nocive *Emissions Trading System* (ETS) e la nascita di un nuovo Fondo sociale per il cambiamento climatico. Sul punto si veda R. Beda, *Clima, storica intesa nella Ue sulle emissioni: chi inquina paga*, in: *Il Sole24Ore*, del 18 dicembre 2022.

⁽⁴⁶⁾ In tal senso, A. Quaranta, *Waste to energy: il ruolo dell'energia da rifiuti nella transizione ecologica*, in *Ambiente e Sviluppo*, 2022, 5, 343.

⁽⁴⁷⁾ In questa prospettiva, si rinvia a C. Luison, G. Pacquola, *La tassonomia europea*, in *Amministrazione & Finanza*, 2022, 8/9, 7.

⁽⁴⁸⁾ *Forum per la Finanza Sostenibile, Tassonomia UE e altre normative sulla finanza sostenibile: implicazioni e prospettive per gli operatori finanziari*, settembre 2021, 2.

la tassonomia delineata dal citato Regolamento si traduce, in concreto, in uno strumento destinato, prima di tutto, alle aziende, affinché possano valutare le proprie iniziative, definire politiche aziendali orientate a una maggiore sostenibilità ambientale e rendicontare ai vari *stakeholder* in modo più completo e confrontabile; e poi, agli investitori, affinché possano integrare le tematiche di sostenibilità nei propri criteri di selezione degli investimenti e comprendere l'impatto ambientale delle attività economiche presenti o future nel loro portafoglio; e infine, alle autorità pubbliche, per sviluppare o affinare le proprie strategie di transizione ecologica⁽⁴⁹⁾.

In questo contesto, la tassonomia europea prevede sostanzialmente sei obiettivi per definire quali attività economiche possano essere considerate eco-sostenibili⁽⁵⁰⁾: mitigazione dei cambiamenti climatici; adattamento ai cambiamenti climatici; uso responsabile e difesa delle risorse idriche e marine; avvio di un'economia circolare; prevenzione e contrasto dell'inquinamento; salvaguardia degli ecosistemi e della biodiversità.

Alla luce di queste considerazioni, si può affermare che il Regolamento sulla Tassonomia, formalizzando un metodo di classificazione delle attività economiche sostenibili, definisca con chiarezza – probabilmente per la prima volta – gli obiettivi ambientali dell'Unione Europea in relazione agli investimenti degli operatori economici.

All'interno di tale configurazione, anche la leva fiscale è chiamata a svolgere ruoli rilevanti, sia come strumento volto a incentivare prassi che soddisfino i sei macro-obiettivi indicati dal Regolamento, sia come criterio di valutazione per stabilire se le politiche adottate dall'azienda⁽⁵¹⁾ possano effettivamente definirsi "sostenibili".

Ed è proprio su questo secondo aspetto che si concentra l'analisi che si compirà nel prosieguo del presente testo, prendendo le mosse dalle disposizioni del citato Regolamento (UE) n. 2019/2088 del Parlamento europeo e del Consiglio, (SFDR).

Se il Regolamento sulla Tassonomia rappresenta l'espressione più recente – e in parte la più ampia – delle scelte del legislatore europeo in tema di finanza sostenibile, è nel Regolamento SFDR che si coglie in modo chiaro l'interrelazione tra fiscalità e criteri ESG. In quest'ottica, il rispetto degli obblighi tributari si configura come una prova concreta dell'adesione da parte delle imprese a pratiche ecocompatibili, che afferiscono in particolare alla seconda componente dell'acronimo (*Social*).

⁽⁴⁹⁾ Sempre, *Forum per la Finanza Sostenibile* (nota 14), 2.

⁽⁵⁰⁾ Così depongono il considerando n. 23 e l'art. 9 Regolamento Tassonomia.

⁽⁵¹⁾ E quindi anche quelle di natura fiscale.

Al riguardo, è estremamente esplicito quanto previsto dall'art. 2, n. 17, dello stesso Regolamento SFDR, laddove si stabilisce che un determinato investimento può qualificarsi come "sostenibile", a condizione che "le imprese che beneficino di tali investimenti rispettino prassi di buona *governance*, in particolare per quanto riguarda strutture di gestione solide [...] e rispetto degli obblighi fiscali".

Da ciò risulta evidente l'esistenza di un nesso tra "sostenibilità" (quale elemento cardine dei criteri ESG) e "fiscalità", reso manifesto sia, dall'utilizzo della leva tributaria come strumento in grado di incentivare azioni virtuose e di sfavorire comportamenti aziendali nocivi per l'ambiente o insensibili all'impatto sociale delle proprie attività; sia dall'impiego di procedure interne finalizzate a verificare la conformità dell'azienda alle normative fiscali vigenti.

Tale rilievo discende dal fatto che una mancata osservanza delle regole tributarie da parte degli operatori economici comporta, nel suo complesso, ricadute negative per l'intera collettività. La violazione degli obblighi d'imposta, oltre a porsi in contrasto – da un punto di vista giuridico – con i principi costituzionali⁽⁵²⁾, produce inevitabilmente un danno per l'Erario e, di conseguenza, per la comunità sociale di riferimento. In effetti, la riduzione di gettito derivante da omessi o insufficienti versamenti fiscali si traduce in una contrazione delle risorse economiche e monetarie disponibili, che potrebbero invece essere impiegate per aumentare il benessere collettivo.

Seguendo le indicazioni introdotte dal Regolamento SFDR, emerge con chiarezza che l'affermazione dei criteri ESG come indicatori di sostenibilità dell'impresa fa sì che la variabile fiscale entri a tutti gli effetti tra i fattori fondamentali per definirne il profilo inerente alla salvaguardia dell'ambiente. Il baricentro dell'analisi si sposta allora, dal valutare se esista un rapporto tra fiscalità e sostenibilità aziendale – aspetto di per sé ulteriormente consolidato dalle disposizioni del Regolamento SFDR nell'ambito dei criteri ESG – al domandarsi, piuttosto, quale possa essere lo strumento più idoneo per monitorare la corretta gestione del versante tributario, nonché per valutare l'aderenza attuale e futura dell'impresa alle norme fiscali.

Occorre rilevare, per la verità, che nei contesti internazionali e, grazie all'impulso di questi ultimi, anche all'interno dell'ordinamento italiano, esista ormai un modello di riferimento utilizzabile per delineare in maniera

⁽⁵²⁾ Quali, per tutti, gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

puntuale come un'impresa possa concretamente conformarsi agli obiettivi di *good tax governance* e di adeguata rendicontazione fiscale⁽⁵³⁾.

Tale modello⁽⁵⁴⁾ è rappresentato dal *Tax Control Framework* (TCF), cioè da un sistema di controlli interni che si occupa in via specifica di rilevare, misurare, gestire e tenere sotto controllo il rischio fiscale. Quest'ultimo, infatti, se viene gestito in maniera continua e supportato da un costante dialogo con l'Amministrazione finanziaria, può contribuire a eliminare (o quanto meno ridimensionare) le incertezze legate al *tax risk*, specialmente quelle connesse a operazioni potenzialmente configurabili come elusione/abuso del diritto⁽⁵⁵⁾. Di conseguenza, il TCF si rivela uno strumento prezioso per strutturare un'adeguata politica di gestione del rischio tributario e, non solo per garantire la conformità alle norme, ma anche – in un'ottica ESG – per adottare scelte fiscali consapevolmente *green*, in linea con gli orientamenti posti dal Regolamento SFDR. In questo senso, il TCF permette di individuare e contenere i rischi fiscali nel più ampio sistema di governo e controllo dell'ente, fornendo un ulteriore presidio anche in termini di rafforzamento e promozione di comportamenti sostenibili⁽⁵⁶⁾.

Data la sua articolazione in tre principali elementi⁽⁵⁷⁾, l'adozione del TCF apporterebbe un duplice vantaggio alle imprese. Da una parte, consentirebbe di effettuare un controllo sistematico e permanente sul rischio

(53) Cfr. M. Lio, *La fiscalità nelle metriche ESG: rischi, opportunità e prospettive*, in *Diritto Bancario*, del 6 settembre 2022.

(54) Sviluppato nel contesto dei lavori internazionali dell'OCSE. In proposito, si rinvia ai principali documenti: OCSE, *Study into the roles of tax intermediaries*, Parigi, 2008; OCSE, *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, Parigi 2013, sul punto sia consentito rinviare a L. Strianese, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria*, Roma, 2014, 279 ss.; OCSE, *Co-operative Tax Compliance: building better Tax Control Frameworks*, Parigi, 2016.

(55) Cfr., G. Marino (a cura di), *Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2022; B. Ferroni, *Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*, in *Fisco*, 2016, 38, 3621 ss.; F. Acerbis, M. Lio, *Il punto su...un'attuazione ragionata della certificazione del tax control framework*, su *Riv. dir. trib. supplemento on line* del 12 ottobre 2024.

(56) Ciò, a maggior ragione, laddove sia affiancato da ulteriori modelli operativi di riferimento come, per tutti, il Modello 231. Sul punto, si veda A. Viglione, *Interposizione illecita di manodopera e dichiarazione fraudolenta: per la prima volta l'ente va a processo per l'utilizzo di false fatture*, in *Le Società*, 2022, 11, 1289 ss.

(57) 1) Definizione di un ambiente di controllo; 2) mappatura puntuale e dettagliata dei rischi fiscali (di tipo dichiarativo, interpretativo e fraudolento), correlati ai presidi interni di mitigazione; 3) implementazione di una *governance* che individui ruoli, responsabilità e relativi flussi informativi nella gestione del rischio fiscale e nella verifica continuativa dell'affidabilità del sistema di controllo.

fiscale, assicurando la conformità alle disposizioni normative di settore; dall'altra, permetterebbe di valutare in via preventiva gli effetti possibili, sulla vita aziendale, derivanti dall'introduzione di norme nuove o in corso di emanazione, cosicché le politiche d'impresa possano essere orientate di conseguenza⁽⁵⁸⁾.

Non di meno, al di là degli effetti positivi connessi alla definizione di un *Tax Control Framework* progettato a misura delle peculiarità aziendali, è importante – come passaggio preliminare – che gli operatori economici⁽⁵⁹⁾ includano nella loro politica di gestione del rischio fiscale anche eventuali strategie di pianificazione aggressiva⁽⁶⁰⁾, che possono avere ripercussioni critiche sulla reputazione dell'azienda. In determinati casi, potrebbe rendersi opportuna una consultazione diretta con le autorità fiscali per appurare la *compliance* delle nuove linee di *business*. Due ragioni, in particolare, motivano questa esigenza: in primo luogo, la crescente attenzione di Unione Europea e legislatore nazionale verso i meccanismi transfrontalieri e le possibili caratteristiche elusive delle suddette operazioni; in secondo luogo, l'adozione di politiche fiscali che eccedano l'ambito della legittima pianificazione, sottraendo materia imponibile agli Stati membri UE, sarebbe – anche alla luce degli ultimi orientamenti in ambito europeo – considerata indice di una *governance* aziendale carente e potenziale fonte di svariati rischi per gli *stakeholder*, ivi compreso quello reputazionale.

Negli ultimi anni, sia in sede europea sia nel contesto nazionale, sono stati introdotti diversi provvedimenti (di natura fiscale e non) volti a favorire un'evoluzione delle imprese verso modelli più sostenibili sotto il profilo sociale, ambientale e di *governance*⁽⁶¹⁾.

⁽⁵⁸⁾ In tal senso, si veda ancora la disamina svolta da M. Lio, *La fiscalità nelle metriche ESG: rischi, opportunità e prospettive*, cit., 6.

⁽⁵⁹⁾ In particolare, quelli maggiormente strutturati sotto il profilo dimensionale, ancor di più se trattasi di gruppi, per di più, diffusi su scala internazionale.

⁽⁶⁰⁾ Laddove non elusiva.

⁽⁶¹⁾ Tra le agevolazioni più recenti, di tipo non tributario, meritano una menzione esemplificativa: a) "Investimenti sostenibili 4.0", che finanzia – mediante contributi in conto impianti – programmi per le piccole e medie imprese (PMI) finalizzati alla realizzazione di investimenti innovativi e sostenibili, nonché ad alto contenuto tecnologico, in linea con il piano nazionale "Transizione 4.0". Tali iniziative sono destinate ad attività manifatturiere (ad eccezione di alcune espressamente escluse) o di servizi alle imprese; b) "Green New Deal", strumento che prevede, attraverso contributi a fondo perduto e/o finanziamenti agevolati, il supporto a progetti di ricerca industriale e sviluppo sperimentale rivolti alla creazione di nuovi prodotti, processi o servizi (o al loro miglioramento), oltre che a investimenti per l'industrializzazione (ammessi esclusivamente alle PMI) caratterizzati da un elevato tasso di innovazione e sostenibilità (il *New Green Deal* "italiano" si inserisce nel

Come risulta evidente, tali provvedimenti sono pensati per semplificare, in via prioritaria, il passaggio a modalità operative più ecologiche e digitali, minimizzando l'impatto ambientale delle attività aziendali.

Per quanto riguarda invece le aree di interesse in ambito prettamente fiscale, non si può non sottolineare il ruolo e il peso che ricoprono i piani di *welfare* messi in campo dalle imprese, i quali permettono di coniugare gli aspetti di opportunità dal lato tributario con il percorso di sviluppo sostenibile e “*ESG-compliant*” intrapreso dalle aziende.

In effetti, la scelta di un'impresa di introdurre e ricorrere al *welfare* aziendale per definire le relazioni industriali, nonché per amministrare in modo più completo le risorse umane, incide in maniera positiva sia sulla dimensione *Governance* (G) sia su quella *Social* (S) dell'impresa stessa. Ciò è dovuto al fatto che tale soluzione risponde all'obiettivo di rendere migliori le condizioni lavorative e il benessere dei collaboratori, oltre a rafforzare il legame tra dipendenti e organizzazione, potenziando il “senso di appartenenza” e accrescendo, nel lungo termine, il valore del “capitale umano” ⁽⁶²⁾. Proseguendo, ancora, nell'analisi dei piani di *welfare* e della loro rilevanza per la costruzione di un modello di impresa sostenibile, si

più ampio progetto del *New Green Deal* “europeo”, portato avanti dalle istituzioni dell'UE con la finalità di trasformare l'economia europea in un sistema moderno, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitivo, ponendosi ambiziosi traguardi così sintetizzabili: (i) assenza, entro il 2050, di emissioni nette di gas a effetto serra; (ii) crescita economica dissociata dall'uso delle risorse e che (iii) nessuna persona e nessun luogo siano trascurati. Tale programma, ancora in divenire, è iniziato l'11 dicembre 2019, con la presentazione del *New Green Deal* “europeo” da par te della Commissione europea, cui si sono succeduti ulteriori *step* negli ultimi anni, tra cui, da ultime, la presentazione di una proposta di nuovo regolamento avente ad oggetto gli imballaggi e i rifiuti da imballaggio, nonché la presentazione di una proposta (da parte della Commissione europea) che istituisce un primo modello europeo per certificare, in modo affidabile e su base volontaria, gli assorbimenti di carbonio di alta qualità). Per un riferimento agli obiettivi e gli impegni dell'UE sul clima, si veda l'analisi condotta dalla Corte dei Conti Europea, *Tassazione dell'energia, fissazione del prezzo del carbonio e sovvenzioni all'energia*, 2022, 8, in https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/RW22_01/RW_Energy_taxation_IT.pdf (consultato il 15.03.2023); c) “Nuova Sabatini”, un'agevolazione destinata alle PMI che prevede, mediante contributi in conto impianti, il miglioramento dell'accesso al credito per l'acquisizione (anche in *leasing*) di macchinari, impianti o attrezzature a basso impatto sull'ecosistema, nell'ambito di programmi mirati a potenziare l'ecosostenibilità dei beni e/o dei processi produttivi; d) “*Smart & Start*”, una misura riservata alle *start-up* innovative di piccola dimensione (oppure a gruppi di persone fisiche che intendano costituire una *start-up* in Italia, o ad aziende straniere che si impegnino ad aprire almeno una sede nel Paese), con l'obiettivo di sostenere – con finanziamenti a tasso zero fino al 90% e, in alcune situazioni, anche contributi a fondo perduto – le spese per investimenti, servizi, personale e costi di funzionamento.

⁽⁶²⁾ Cfr., M. Cisi, A. Devalle, *Il bilancio ESG (Environmental, Social e Governance)*, Torino 2021, 34.

evidenzia come, sotto il profilo strettamente tributario, l'Agenzia delle Entrate⁽⁶³⁾ riconosca la possibilità, a fronte di determinate condizioni, di dedurre integralmente dal reddito d'impresa (*ex art. 95 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, t.u.i.r.*) i costi relativi all'erogazione di beni e servizi destinati ai dipendenti nell'ambito dei piani di *welfare*. Se, per esempio, un'azienda fornisse – nell'ambito delle proprie iniziative di *welfare* – beni o servizi “a vocazione ESG” (si pensi a soluzioni per incentivare la mobilità sostenibile, specie nei tragitti casa-lavoro), la società potrebbe beneficiare della piena deducibilità dei relativi costi, sempre che siano soddisfatti i requisiti individuati dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria. Ulteriormente, tali *benefit* potrebbero, inoltre, essere esclusi dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente in capo ai beneficiari, in base a quanto previsto dall'art. 51, comma 2, lett. f), t.u.i.r.⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶³⁾ Sul punto si vedano: la Circolare n. 28/E del 2016 e la Risposta ad interpello n. 10 del 2019. Con riferimento al regime di Imposta sul valore aggiunto (iva), tuttavia, occorre segnalare che, secondo la Risposta ad interpello n. 272 del 2022, l'iva assolta sugli acquisti in funzione dei servizi di *welfare* aziendale sarebbe indetraibile (si noti peraltro che nel medesimo contributo di prassi, l'Agenzia delle Entrate conferma la piena deducibilità ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Società [*ires*, per il datore, delle spese relative al piano di *welfare*). Ad ogni modo, anche laddove si propendesse per la indetraibilità dell'iva assolta sugli acquisti funzionali a piani di *welfare*, ai fini reddituali potrebbe assumere interesse l'art. 99 t.u.i.r. che, come noto, consente la deducibilità, nella determinazione del reddito d'impresa, dei tributi rispetto ai quali non è consentita/esercitabile la rivalsa. Sui profili fiscali del *welfare* aziendale, cfr., G. Marianetti, *Nuovo impulso al “Welfare aziendale”*, in *Fisco*, 2016, 5, 429 ss. e G. Ferretti, *Premi di risultato e welfare aziendale: in chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Fisco*, 18/2018, 18, 1737 ss. (che dà conto anche delle posizioni assunte dall'Amministrazione con la Circolare n. 5/E del 2018).

⁽⁶⁴⁾ Si veda sul tema, l'interessante Risposta ad interpello 329 del 2022 nella quale – con riferimento al caso di un'impresa che, nell'ambito di un piano di *welfare* aziendale, si impegna ad offrire, per un certo lasso temporale, a tutti i dipendenti che avessero acquistato auto elettriche, l'energia prodotta dai propri impianti fotovoltaici o idroelettrici – l'Amministrazione ha precisato che tale servizio di ricarica non costituisce reddito di lavoro dipendente in capo al lavoratore (in quanto *benefit* con finalità “educativa” di cui al citato art. 51, comma 2, lett. f), t.u.i.r.). Infine, va menzionato il Decreto ministeriale del 20 ottobre 2022 (emanato dal Ministero del Lavoro), che ha introdotto la certificazione di parità di genere. Tale meccanismo è stato pensato per promuovere politiche aziendali volte a garantire, sin dalla fase di reclutamento del personale, condizioni, salari e possibilità di progressione in carriera paritari fra lavoratori e lavoratrici. Alle aziende in possesso di tale certificazione vengono riconosciuti numerosi vantaggi, fra cui: 1) una riduzione dell'1% dei contributi previdenziali (entro un tetto di 50'000 euro annui); 2) l'attribuzione di un *bonus* di punteggio in sede di valutazione di proposte progettuali finalizzate all'ottenimento di aiuti di Stato come cofinanziamento per gli investimenti sostenuti; 3) uno sgravio del 30% sulla cauzione provvisoria da versare alle stazioni appaltanti per la partecipazione a gare pubbliche; 4) una collocazione più favorevole nelle graduatorie dei bandi di gara per servizi e forniture.

È ormai indiscutibile che la salvaguardia dell'ambiente e la necessità di definire politiche aziendali orientate alla sostenibilità abbiano conquistato un'attenzione crescente, tanto a livello europeo quanto in ambito nazionale. Ne sono prova i numerosi provvedimenti emanati dall'Unione Europea e le misure fiscali mirate alla promozione della sostenibilità che, attualmente, trovano applicazione nel nostro ordinamento. In tale cornice, si è avuto modo di porre in evidenza che la variabile fiscale è ormai destinata a svolgere una funzione di rilievo, fungendo: a) da strumento potenzialmente "premiale", tramite cui concedere agevolazioni anche di natura tributaria ai contribuenti che abbiano realmente implementato prassi sostenibili; b) da autentico metro di giudizio in relazione alla sostenibilità di un'azienda, poiché solo attraverso il puntuale adempimento degli obblighi contributivi sanciti dall'art. 53 della Costituzione l'approccio imprenditoriale potrà definirsi sostenibile dal punto di vista economico e sociale.

Perché la fiscalità possa effettivamente assolvere al ruolo che le compete, risulta però necessaria l'adozione di interventi normativi mirati e, parallelamente, l'implementazione, da parte delle imprese, di sistemi adeguati di gestione del rischio fiscale, a seconda delle proprie dimensioni. È inoltre auspicabile un sempre più costante ed efficace dialogo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, in senso più moderno e costruttivo, come del resto è stato già avviato dai Decreti Delegati emanati dal Governo lo scorso anno nell'ambito della Legge Delega n. 111 del 2023 ⁽⁶⁵⁾.

Sotto un profilo più operativo, considerando la dimensione e l'eventuale attitudine internazionale delle imprese, è possibile tracciare due principali coordinate lungo le quali potrà configurarsi un ulteriore percorso evolutivo che vada nella direzione *supra* lumeggiata: a) per le realtà imprenditoriali di grandi dimensioni e/o con un pronunciato orientamento all'internazionalizzazione, potrebbe rivelarsi particolarmente utile l'adozione del *Tax Control Framework* (TCF) – come brevemente descritto nel paragrafo precedente – quale mezzo per tenere sotto controllo e prevenire il rischio tributario; b) per le aziende di dimensioni più limitate, potrebbe invece risultare vantaggioso introdurre procedure orientate a semplificare e, insieme, favorire una gestione puntuale da parte degli organi ammini-

⁽⁶⁵⁾ Ciò anche per finalità legate alla tutela reputazionale dell'azienda atteso che l'incorrere in rischi fiscali, dando luogo ad una violazione del principio generale individuato dall'art. 2, n. 17, del Regolamento SFDR (cfr. par. 2.2.), potrebbe condurre le istituzioni, gli operatori economici concorrenti ed il mercato a considerare l'azienda non rispettosa delle norme tributarie come "non sostenibile".

strativi delle questioni fiscali interne⁽⁶⁶⁾, in qualità di presidi di governo societario e di strumenti per prevenire i rischi, proprio di natura tributaria.

5. - *Reportistica di sostenibilità e governance fiscale: il ruolo della tax compliance nell'assetto normativo riformato*

La variabile fiscale costituisce, dunque, un elemento strutturale della sostenibilità delle attività economiche d'impresa, rilevando, sotto il profilo dogmatico, secondo una duplice direttrice. Da un lato, le problematiche inerenti al rischio tributario e alla corretta amministrazione dell'obbligazione fiscale si configurano quali componenti essenziali di una adeguata *governance* aziendale, rappresentando una delle proiezioni qualificanti del pilastro "G" nell'ambito del trinomio ESG; dall'altro, la fiscalità, nella sua dimensione contributiva, si atteggia a strumento attraverso cui l'impresa concorre al soddisfacimento dei bisogni collettivi della comunità di riferimento, incidendo in misura non secondaria sul profilo "S"⁽⁶⁷⁾ della medesima triade.

In tale prospettiva, la disciplina dell'UE in materia di finanza sostenibile offre un riferimento normativo rilevante. La definizione di "attività economica sostenibile", rinvenibile nel Regolamento europeo sulla Tasso-

⁽⁶⁶⁾ Attraverso l'adozione, ad es., di un Modello Organizzativo Gestionale ex d.lgs. n. 231 del 2001, integrato con protocolli a copertura dei rischi fiscali.

⁽⁶⁷⁾ Sul tema della rilevanza della fiscalità tra gli elementi portanti della sostenibilità delle imprese, sotto il duplice profilo delle lettere "S" e "G", in campo internazionale si vedano: H. GRIBNAU, *Sustainable tax governance: a shared responsibility*, in *EJournal of Tax Research*, 2024, 22-3, 492-517, laddove: *Taxes provide governments with the resources to achieve SDGs. Thus the payment of a fair share of tax is a token of shared responsibility for sustainable development. Tax should therefore be integrated into corporate governance oriented to sustainability*, 493; D.A. Chaim, G. Parchomovsky, *The missing 'T' in ESG*, in *Vanderbilt Law Review*, 2024, 77-3, 789-843 (in riferimento alla centralità della fiscalità nei rating ESG, gli A. affermano che *"the reference to taxes in the ESG scoring systems of most agencies is placed within the G component of ESG (to take into account potential tax management and governance risks) rather than the S component, suggesting that the broad social and economic consequences of corporate tax avoidance are not reflected in ESG scores"*); R. Bird, K. Davis - Nozemack, *Tax Avoidance as a Sustainability Problem*, in *Journal of Business Ethics*, 2018, 151, 4, 1009-1025. In ambito domestico, cfr. F. Acerbis, M. Lio, *La fiscalità fattore di sostenibilità ESG: good tax governance e ruolo delle funzioni fiscali delle imprese*, in *Fisco*, 2023, 12, 1158, ove si osserva come giungano alla stessa conclusione, *inter alia*: G. Bencistà, F. Nannini Leoni, *Estensione alle PMI del Tax Control Framework: nuovo orizzonte nella gestione del rischio fiscale?*, in *Corr. trib.*, 2024, 8/9, 754; P. Mastellone, *Tax risk, reportistica di sostenibilità e ricadute applicative sulla disciplina dei prezzi di trasferimento*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 2, 463; L. Papi, *Sostenibilità aziendale ed equità fiscale: quali prospettive per l'impresa socialmente responsabile?*, in *Tax News - Supplemento online alla Riv. trim. dir. trib.*, 30/05/2023.

nomia, individua, infatti, tra le condizioni necessarie affinché un'attività possa qualificarsi come ESG, non soltanto il contributo al perseguimento degli obiettivi ambientali o sociali stabiliti dal legislatore europeo, ma altresì l'assenza di un impatto negativo significativo su tali obiettivi, nonché l'osservanza di prassi di buona *governance*, tra cui è espressamente ricompreso il rispetto degli adempimenti a carattere fiscale⁽⁶⁸⁾.

La sostenibilità, da parte delle imprese, è oggetto di *disclosure* secondo modalità plurime, tra le quali assume rilievo centrale la reportistica non finanziaria, disciplinata, in sede europea, a decorrere dalle informazioni riferite all'esercizio 2017⁽⁶⁹⁾, e successivamente riformata per effetto dell'intervento normativo che ha condotto all'approvazione della *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD)⁽⁷⁰⁾, recepita nell'ordinamento italiano con il d.lgs. 6 settembre 2024, n. 125.

L'attuale impianto regolatorio ha introdotto: 1) un ampliamento significativo dell'ambito soggettivo di applicazione dell'obbligo di rendicontazione⁽⁷¹⁾; 2) l'adozione, mediante regolamento delegato, di un *set* unitario di principi europei (*European Sustainability Reporting Standards* – ESRS)⁽⁷²⁾; 3) un'integrazione sistemica con la Tassonomia europea, la

⁽⁶⁸⁾ Art. 2, comma 1, n. 17, del Regolamento 2019/2088 del 27 novembre 2019 (*Sustainable Finance Disclosure Regulation* SFDR o Regolamento *disclosure*).

⁽⁶⁹⁾ Ci si riferisce alla Direttiva europea sulla reportistica non finanziaria (NFRD– *Non Financial Reporting Directive*), 2014/95 del 22 ottobre 2014, recepita in Italia dal d.lgs. 30 dicembre 2016, n. 254, che trova applicazione con riferimento alle dichiarazioni e relazioni relative, agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017.

⁽⁷⁰⁾ Direttiva UE 2022/2464, del 14 dicembre 2022. La proposta dell'aprile 2021– COM(2021)189 *final*– è accompagnata dallo *Staff Working Document– Impact Assessment SWD(2021)150 final*.

⁽⁷¹⁾ Sono obbligati al *reporting* non finanziario secondo le nuove prescrizioni della CSRD: *a*) dal 1° gennaio 2024, i soggetti già obbligati al *non-financial reporting* in base alla NFRD; *b*) dal 1° gennaio 2025, tutte le imprese di grandi dimensioni, vale a dire quelle che soddisfino almeno due dei tre fattori: attivi 25 milioni di euro, ricavi 50 milioni di euro, numero medio di dipendenti annuo 250, indipendentemente dal fatto di essere enti di interesse pubblico; *c*) dal 1° gennaio 2026, le piccole e medie imprese (sempre secondo la Direttiva contabile), i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro, gli intermediari finanziari di piccole dimensioni e le *captive insurance* e *reinsurance*; *d*) dal 2028, le imprese non appartenenti all'Unione Europea, che abbiano generato all'interno della stessa Unione Europea, per due anni consecutivi, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a euro 150 milioni di euro a condizione che abbiano un'impresa figlia che ricada in perimetro di applicazione della CSRD o, in assenza di questa, una succursale che abbia generato, per l'esercizio precedente, nel territorio unionale, ricavi superiori a 40 milioni di euro.

⁽⁷²⁾ Regolamento delegato 2023/2772, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 22 dicembre 2023, comprende 2 *standard* 702 *cross cutting*, ovvero relativi ai principi generali del *reporting* di sostenibilità; 5 *standard* sul fattore *E-Environmental* (Cambiamenti climatici; Inquinamento; Acque e risorse marine; Biodiversità ed ecosistemi; Uso delle risorse ed

quale persegue l'obiettivo di definire i criteri ESG e di verificare la loro effettiva incorporazione nelle strategie aziendali, come già anticipato in precedenza⁽⁷³⁾. Tuttavia, l'assetto normativo attualmente vigente non può considerarsi cristallizzato, in ragione delle frizioni geopolitiche e delle distonie politiche emerse in sede europea. Le stesse sembrano riflettersi sulle scelte regolatorie in materia di sostenibilità, rispetto alle quali la Commissione europea, nel quadro del mandato avviato a dicembre 2024, ha preannunciato una revisione organica dell'intera architettura normativa, mediante l'adozione del c.d. "Pacchetto Omnibus". Tale intervento – come si evince dalle dichiarazioni istituzionali sinora rese – intende razionalizzare e unificare i contenuti della CSRD, della Tassonomia e della *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* (CS3D)⁽⁷⁴⁾, al fine di addivenire a un *corpus* normativo unitario, semplificato e più aderente alle esigenze di certezza giuridica e di competitività manifestate da una pluralità di *stakeholders*⁽⁷⁵⁾. Ed effettivamente è ciò che è accaduto perché la

economia circolare); 4 *standard* sul fattore *S-Social* (Forza lavoro propria; Lavoratori nella catena del valore; Comunità interessate; Consumatori e utilizzatori finali); 1 *standard* su *G-Governance* (Condotta delle imprese).

⁽⁷³⁾ Regolamento UE 2020/852 del 18 giugno 2020 (Regolamento Tassonomia). Nel considerando 38 della CSRD, si legge che le informazioni prescritte dal *reporting* di sostenibilità "*(omissis)* devono comprendere informazioni pertinenti rispetto a ciascuna prospettiva di rilevanza, riguardare tutte le questioni di sostenibilità ed essere in linea, se del caso, con altri obblighi previsti dal diritto dell'Unione in relazione alla comunicazione di informazioni sulla sostenibilità, compresi gli obblighi stabiliti dai regolamenti (UE) 2019/2088 [i.e. Regolamento *disclosure*] e (UE) 2020/852 [i.e. Regolamento Tassonomia]". Il Regolamento Tassonomia, all'art. 8, a sua volta prevede che "Qualsiasi impresa soggetta all'obbligo di pubblicare informazioni di carattere non finanziario (*omissis*) include, nella dichiarazione di carattere non finanziario o nella dichiarazione consolidata di carattere non finanziario, informazioni su come e in che misura le attività dell'impresa sono associate ad attività economiche considerate ecosostenibili".

⁽⁷⁴⁾ Dir. 2022/2464/UE del 14 dicembre 2022, che introduce, in capo alle imprese di maggiori dimensioni, un sistema di valutazione dei profili di sostenibilità anche degli operatori economici, pur se di minori dimensioni, che intervengano lungo la catena del valore dei *big player*, quanto a comportamenti che possano avere impatti negativi in tema di diritti umani ed ambiente.

⁽⁷⁵⁾ In occasione della pubblicazione di queste misure, avvenuta il 26 febbraio 2025, molto utile è stato rinviare a quanto reso disponibile sul sito istituzionale della Commissione europea sul più ampio progetto *del Competitiveness Compass*, di cui il Pacchetto Omnibus è parte, con la finalità di "*(...) simplify sustainability reporting, due diligence, and taxonomy*" (-linkhttps://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_339). Peraltro, si ricorda che già Assonime, il 5 febbraio 2025, ha pubblicato il *position paper* n. 1/2025, contenente osservazioni e proposte per l'Atto europeo *omnibus* in materia di sostenibilità: l'auspicio espresso da Assonime era già nel senso di una profonda rivisitazione della normativa in materia di reportistica di sostenibilità, alla luce dell'estrema complessità applicativa e dei conseguenti costi di *compliance*, riscontrati in fase di prima applicazione del combinato di CSRD, ESRS e Tassonomia. Difatti, la Commissione Europea nel rendere pubblica la

Commissione ha reso tale proposta lo scorso febbraio. Nello specifico, si tratta di due proposte legislative rivolte alla semplificazione delle informazioni obbligatorie da inserire nei *reporting* di sostenibilità, alla riduzione delle imprese tenute al *report* “ESG”, nonché a rinviare i relativi obblighi. Le proposte in parola intendono rivedere la disciplina introdotta dalla direttiva 2022/2464/UE (CSRD) sulla rendicontazione di sostenibilità, obbligatoria per determinate aziende, finalizzata alla trasmissione di informazioni sugli aspetti ambientali, sociali e di *governance* delle attività che si svolgono (cd. ESG).

Tra le modifiche in previsione, la riduzione delle imprese obbligate alla rendicontazione (solo se con più di 1.000 dipendenti e un fatturato superiore a 50 milioni di euro) e lo slittamento di due anni dell’obbligo di rendicontazione per le imprese tenute al nuovo *reporting* a partire dal 2026 e dal 2027 (grandi imprese non quotate e Pmi quotate). Oltre alla revisione, in un’ottica semplificatoria dei dati obbligatori da inserire nei *report* (secondo gli *standard* “ESRS”). Si segnala, inoltre, che lo scorso 26 marzo il Consiglio UE ha espresso la propria posizione, favorevole, sulla proposta della Commissione di rinviare di due anni la partenza dei nuovi obblighi di rendicontazione per le imprese attualmente tenute dal 2026 e dal 2027. Anche il Parlamento UE, il 3 aprile scorso, ha votato per la posticipazione degli obblighi. Ora il testo della proposta passerà nuovamente al Consiglio UE per l’approvazione formale⁽⁷⁶⁾.

In questo contesto così in divenire e sullo sfondo dei persistenti cambiamenti normativi che hanno caratterizzato e che continuano a caratterizzare questa materia, emerge ora, un’ulteriore questione di incertezza proprio in merito alla qualificazione della gestione delle imposte come elemento integrante della reportistica di sostenibilità soprattutto nella prassi redazionale dei primi *sustainability report* predisposti ai sensi del nuovo assetto europeo (CSRD, ESRS, Tassonomia); e invero, chissà che sull’onda di queste ultime proposte rese dalla Commissione in assenza di un obbligo normativo vigente (posto che la Commissione ha proposto il rinvio di due anni per l’adempimento degli obblighi di rendicontazione per le imprese attualmente tenute ad adempiere entro il 2026 e il 2027,

proposta “*Omnibus*” ha posto l’attenzione proprio sulle misure di semplificazione delle direttive CSRD sul *reporting* di sostenibilità CSDDD e sulla *due diligence* delle imprese, entrambe già approvate in via definitiva nella scorsa legislatura europea, nonché di semplificazione della Tassonomia UE. Le modifiche entreranno in vigore solo una volta che i colegislatori (Europarlamento e Consiglio UE) avranno raggiunto un accordo e dopo la pubblicazione nella gazzetta Ufficiale dell’UE.

⁽⁷⁶⁾ Vedi nota precedente.

proposta già approvata da Consiglio UE e Parlamento, come *supra* precisato) ci saranno imprese che si asterranno del tutto dal redigere tale reportistica oppure molte altre che la redigeranno, ma in modo più sommario rispetto a quanto richiesto dagli *standard* volontari, permanendo anche molti dubbi sulle modalità metodologiche attraverso cui tale dimensione possa essere adeguatamente rappresentata, non solo per identificare opportunità strategiche, ma anche per gestire i rischi correlati.

È vero, infatti, che a partire dal 1° gennaio 2024, gli *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) sono entrati in vigore (a seguito di un articolato processo di elaborazione condotto dall'EFRAG su mandato della Commissione Europea), ma è anche vero che tra i principi europei di rendicontazione della sostenibilità, non è stato previsto uno *standard* specifico dedicato al *reporting* fiscale⁽⁷⁷⁾. Quest'ultimo, invece, era stato introdotto nei principali *framework* di rendicontazione non finanziaria adottati in ambito europeo prima della riforma della CSRD, in particolare dal *Global Sustainability Standards Board* attraverso i cosiddetti *Global Reporting Initiative* (GRI *Standard*)⁽⁷⁸⁾.

A decorrere dal 1° gennaio 2021 (per i bilanci relativi all'anno 2020, nel caso di esercizi coincidenti con l'anno solare), i GRI si sono arricchiti dell'introduzione dello *Standard* 207, che ha formalizzato la gestione della fiscalità all'interno della reportistica non finanziaria. In base a questo principio, l'impresa è tenuta a esplicitare l'approccio adottato nella gestione della fiscalità, fornendo informazioni dettagliate su: *a*) Strategia fiscale (GRI 207-1); *b*) *Governance* e modello di controllo dei rischi fiscali (GRI 207-2); *c*) Interazione con gli *stakeholder* aziendali, compresa l'Autorità fiscale (GRI 207-3); *d*) Informazioni di natura tributaria rilevanti per ciascun Paese in cui l'impresa opera (GRI 207-4)⁽⁷⁹⁾.

(77) Invero, nella reportistica ESG delle imprese statunitensi la fiscalità per lo più non trova spazio. In argomento, D.A. Chaim, G. Parchomovsky, *The missing 'T'*, in *ESG*, op.it., 800, rilevano che "*the current ESG discourse fails to recognize the significance of corporate tax payments as a crucial component within the ESG framework (...) the great majority of public companies, many of which tout their ESG credentials, rarely communicate their tax approach and payments to stakeholders*".

(78) Sul GRI 207, sul piano internazionale si può rinviare a A. Schnitger, F. Holle, M. Kockrow, *Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative*, in *Intertax*, 2021, 49-8/9, 702-712; L.C. Kopetzki, C. Spengel, S. Weck, *Moving Forward with Tax Sustainability Reporting in the EU*, in *World Tax Journal*, 2023, 295-298.

(79) In base ad un'analisi svolta dal GRI, sulla base delle pubblicazioni ESG delle 1000 più grandi aziende del mondo, in Europa, il 34% ha menzionato il GRI 207, contro il 18% degli Stati Uniti d'America (cfr. P. Allen, M.P. Ludena, *Global Adoption Trends for the GRI Tax Standard: An analysis of the use of GRI 207: Tax 2019 by the 1,000 largest public companies worldwide*, *Global Reporting Initiative*, 2024).

L'assenza di un principio analogo all'interno degli ESRS ha indotto alcuni operatori – sia professionisti sia imprenditori – a ritenere che la fiscalità non rientri tra le informazioni da includere nella nuova rendicontazione di sostenibilità. Tuttavia, un'analisi approfondita dell'architettura normativa complessiva delineata da CSRD, ESRS e dalla Tassonomia europea – la quale assume un rilievo particolare in quanto è stato istituito un collegamento diretto tra questa e la reportistica di sostenibilità, come anticipato in premessa – evidenzia come la gestione delle imposte e dei rischi fiscali emerga anche nel quadro normativo riformato dalla CSRD.

È opportuno ora illustrare le ragioni per cui la fiscalità assume un ruolo significativo all'interno del *reporting* di sostenibilità ed esaminare le implicazioni di tale rilevanza.

Orbene, nell'ambito della *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) e degli *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS), le imprese sono tenute a includere, nella reportistica di sostenibilità, tutte le informazioni necessarie per comprendere sia l'impatto dell'azienda sulle tematiche ESG, sia l'effetto che tali questioni possono avere sulle prestazioni, sui risultati e sulla situazione economico-finanziaria dell'impresa stessa ⁽⁸⁰⁾.

L'identificazione delle informazioni rilevanti deve essere condotta applicando il principio della doppia materialità, che richiede all'azienda di misurare due dimensioni: da un lato, gli effetti delle proprie strategie aziendali sui fattori ESG (materialità di impatto o approccio *inside-out*); dall'altro, l'influenza che i fattori ESG esercitano sulla stabilità economico-finanziaria dell'impresa (materialità finanziaria o approccio *outside-in*) ⁽⁸¹⁾. Nell'analisi della doppia materialità, devono essere valutati tre elementi fondamentali: gli impatti, i rischi e le opportunità (IRO – *impacts, risks, opportunities*), ovvero la relazione tra strategia aziendale, modello di *business* e fattori ESG ⁽⁸²⁾.

L'applicazione del principio della doppia materialità si estende anche alla gestione della fiscalità. Sotto il profilo della materialità di impatto (*inside-out*), la scelta di una strategia fiscale piuttosto che un'altra può determinare effetti significativi sulle comunità locali, considerando che il

⁽⁸⁰⁾ Artt. 3, comma 1, e 4, comma 1, del d.lgs. n. 125/2024.

⁽⁸¹⁾ L'analisi di doppia materialità è regolata nel primo dei principi *cross cutting*, ovvero l'ESRS 1, il principio ESRS 1, "Prescrizioni generali", in particolare al capitolo 3 "Doppia rilevanza come base per l'informativa sulla sostenibilità".

⁽⁸²⁾ Le argomentazioni sulla valutazione IRO sono introdotte nel secondo principio *cross cutting*, l'ESRS 2, che si occupa di "In formazioni generali".

gettito fiscale rappresenta una fonte essenziale di finanziamento per i servizi pubblici e le infrastrutture. Un approccio fiscale aggressivo finalizzato alla minimizzazione della tassazione, ad esempio, può avere un impatto negativo sulle risorse disponibili per le comunità in cui l'impresa opera⁽⁸³⁾.

Dal punto di vista della materialità finanziaria (*outside-in*), una gestione non adeguatamente strutturata della fiscalità, caratterizzata da un controllo inefficace del rischio fiscale, espone l'impresa a potenziali contenziosi con le autorità fiscali, con conseguenti sanzioni economiche e danni reputazionali che potrebbero incidere in modo rilevante sulla stabilità finanziaria dell'azienda. Tali impatti negativi dimostrano come la fiscalità rientri a pieno titolo tra gli elementi chiave del *reporting* di sostenibilità.

A rafforzare l'inclusione della fiscalità nel perimetro delle informazioni rilevanti ai fini della rendicontazione CSRD contribuiscono le previsioni contenute nella Tassonomia Europea, che stabiliscono che le imprese devono fornire dettagli su come e in che misura le loro attività economiche siano associate a iniziative considerate ecosostenibili⁽⁸⁴⁾.

In particolare, nel *Final Report sui Minimum Safeguards*, pubblicato nell'ottobre 2022 dalla Piattaforma sulla Finanza Sostenibile, è stato chiarito che, tra i requisiti minimi per essere qualificata come impresa sostenibile, vi è la necessità di garantire una buona *governance* del rischio fiscale⁽⁸⁵⁾. Tale condizione impone all'azienda non solo di rispettare le disposizioni fiscali vigenti, ma anche di aderire allo spirito della normativa

⁽⁸³⁾ Il passaggio è chiaramente contenuto nello *standard* ESRS S3, dedicato al fattore "S - Comunità interessate", laddove si legge, nell'appendice A, par. RA5: "Gli impatti sulle comunità interessate possono derivare dalla strategia o dal modello aziendale dell'impresa in diversi modi. Ad esempio (*omissis*) strategie aggressive per ridurre al minimo l'imposizione fiscale, in particolare per quanto riguarda le operazioni nei Paesi in via di sviluppo".

⁽⁸⁴⁾ Regolamento Tassonomia, art. 8. La predisposizione delle informazioni in commento richiede che l'impresa determini: i) le attività economiche ammissibili, vale a dire le attività che rientrano nell'ambito delle attività definite dalla Commissione europea come suscettibili di fornire un contributo sostanziale a ciascun obiettivo ambientale; ii) e la natura allineata di tali attività vale a dire se soddisfano le condizioni cumulative previste dall'art. 3 del Regolamento Tassonomia. Queste ultime, oltre alla verifica del contributo sostanziale agli obiettivi di sostenibilità, senza che sia arrecato un danno significativo agli altri obiettivi (principio del *Do Not Significant Harm*), impongono il riscontro che l'attività economica sia svolta nel rispetto delle garanzie minime di salvaguardia, tra cui si deve includere la buona *governance* del rischio fiscale.

⁽⁸⁵⁾ La Tassonomia giunge alla conclusione che, in termini generali e non solo per quanto concerne la fiscalità, la(*good*) *corporate governance* costituisca la garanzia minima di salvaguardia, ai fini del perseguimento degli obiettivi "E" ed "S" che un'impresa intenda perseguire. Il tema è limpidamente posto in evidenza da H. Gribnau, *Sustainable tax governance: a shared responsibility*, in *eJournal of Tax Research*, cit., 504.

tributaria, evitando pratiche elusive o aggressive che possano compromettere la trasparenza e l'integrità del sistema fiscale.

Con riferimento alla portata giuridica del *Final Report* nell'ambito del vigente quadro normativo europeo in materia di sostenibilità, occorre rammentare che la Comunicazione della Commissione europea del 16 giugno 2023 (2023/C211/01) ha espressamente recepito le risultanze elaborate dalla *Platform on Sustainable Finance* in relazione ai *Minimum Safeguards*, sancendo che le garanzie minime di salvaguardia – così come definite all'interno del suddetto *Final Report* – costituiscono requisito imprescindibile per la qualificazione delle attività economiche come allineate alla Tassonomia europea. In coerenza con tale impostazione, è stato altresì affermato che la rendicontazione di sostenibilità dovrà necessariamente includere l'attestazione dell'allineamento dell'impresa ai criteri previsti dalla medesima Tassonomia.

Di conseguenza, nella rendicontazione di sostenibilità, l'impresa è chiamata a dimostrare la propria conformità ai criteri della Tassonomia Europea, il che include anche la gestione della fiscalità. In questo senso, il *reporting* ESG deve attestare l'adozione di strumenti di *good tax governance*, ossia strategie fiscali trasparenti e modelli organizzativi finalizzati alla gestione e alla mitigazione del rischio fiscale⁽⁸⁶⁾.

L'analisi condotta porta a una conclusione inequivocabile: la materia fiscale deve essere inclusa nella reportistica di sostenibilità, anche dopo l'adozione della nuova regolamentazione prevista dalla CSRD e dagli ESRS⁽⁸⁷⁾.

(86) Secondo il *Final Report* menzionato “*despite the fact that tax isn't explicitly managed in CSRD, it is expected that the ESRS will provide investors with information to evaluate the adequacy of tax strategies and risk processes of a company*” (50).

(87) Condivisa risulta essere tale conclusione anche da M. Gianfrate, *La 'rilevanza' del rischio fiscale in base agli standard internazionali di sostenibilità*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2024, 5, 26; L. Menicacci, *Tax disclosure e rendicontazione non finanziaria: come comunicare la sostenibilità fiscale*, in *Controllo di gestione*, 2023, 6, 14. L'accento sulla mancanza di un esplicito riferimento alla materia fiscale, nel quadro di CSRD ed ESRS, a differenza di quanto previsto dal GRI 207, è posto da M. Munch, P. Velte, *Tax-Related Sustainability Reporting: Theoretical and Normative Implications from a European Perspective*, in *European Taxation*, 2025, 65, 5-14: “*The European Union does not integrate taxes into the CSRD and ESRS*”. Allo stesso tempo, gli Autori sottolineano come ad includere la fiscalità nel *reporting* di sostenibilità si possa pervenire attraverso l'analisi di (doppia) materialità (“*While the EU Commission does not intend to include tax information in the ESRS at this point in time, an inclusion could be possible within the scope of the materiality analysis through an addition to ESRS 2, without fundamentally changing the standards or requiring a new standard*”).

Questa posizione trova ulteriore conferma nel documento pubblicato a settembre 2023 relativo all'interoperabilità tra ESRS e GRI, frutto dell'accordo tra EFRAG e GRI. In tale documento si chiarisce che il sistema di *reporting* basato sugli ESRS è progettato per integrarsi con gli *Standard* GRI, laddove questi ultimi coprano tematiche materiali per la reportistica di sostenibilità, ma non direttamente disciplinate dagli ESRS. Tra gli ambiti espressamente richiamati nel documento, un riferimento specifico è dedicato alla fiscalità⁽⁸⁸⁾.

6. - *La complementarietà dell'elemento tributario in chiave evolutiva con gli altri adempimenti di trasparenza nella reportistica di sostenibilità: riflessioni conclusive*

Alla luce delle considerazioni precedenti, anche nel nuovo quadro normativo europeo sulla reportistica di sostenibilità, si conferma la necessità di integrare una narrazione dettagliata sulla fiscalità. Tale rappresentazione deve includere sia aspetti qualitativi – quali la strategia fiscale, i processi e le procedure di gestione del rischio, nonché il rapporto con l'Amministrazione finanziaria – sia aspetti quantitativi, relativi al contributo dell'impresa alle collettività attraverso il pagamento delle imposte.

Le imprese potranno valorizzare, all'interno di questa narrazione, l'adozione e l'implementazione di un sistema strutturato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, comunemente noto come Tax Control Framework (TCF). Inoltre, potranno evidenziare l'eventuale ammissione al programma di adempimento collaborativo o al regime del TCF opzionale, destinato alle imprese che non rientrano nei parametri dimensionali richiesti per il regime di *cooperative compliance*⁽⁸⁹⁾. Un ulte-

⁽⁸⁸⁾ Al riguardo si veda il *joint statement* pubblicato il 4 settembre 2023, da EFRAG e GRI, secondo cui “*The ESRS allow entities to use the GRI Standards to report on additional material topics covered in GRI Standards that are not covered by the ESRS, such as tax*”.

⁽⁸⁹⁾ Disciplinato dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e successive modifiche. Si ricorda, in proposito, il recente intervento normativo volto ad un decisivo potenziamento dell'istituto, in attuazione della Legge delega per la riforma fiscale (Legge del 9 agosto 2023, n. 111), introducendo, tra l'altro, un regime opzionale di adozione volontaria del TCF, per i soggetti sottosoglia dell'adempimento collaborativo. Articolata e molto ricca è la letteratura sulle tematiche evocate, pertanto, se ne darà conto in modo sintetico e circoscritto senza alcuna pretesa di completezza: G. Salanitro, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 5, 623-648; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018; G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018; Id., *Adempimento collaborativo: caratteristiche ed effetti negli istituti della “Tax Compliance” d'impresa*, in *Norme e Tributi Mese*, 2018, 11, 74-83; F. Amatucci, *L'adeguamento dell'ordi-*

riore strumento per garantire trasparenza e *accountability* è la pubblicazione di un *Tax Transparency Report*, che consenta di rappresentare in modo completo il proprio contributo fiscale alle comunità. Tale *report* può essere redatto secondo la metodologia della *Total Tax Contribution* (TTC), che permette di evidenziare non solo le imposte pagate direttamente dall'impresa, ma anche quelle raccolte per conto delle autorità fiscali. L'integrazione della fiscalità nel *reporting* ESG, specialmente attraverso la metodologia della *Total Tax Contribution*, consente di fornire una rappresentazione più ampia e dettagliata della gestione delle imposte. Questa esigenza si inserisce in un contesto normativo caratterizzato da obblighi di trasparenza fiscale sempre più stringenti, recentemente introdotti dal legislatore europeo e recepiti dagli Stati membri.

Un riferimento centrale in tal senso è la Direttiva europea sul *Public Country-by-Country Reporting* (*Public CbCr*)⁽⁹⁰⁾, che introduce l'obbligo per le imprese di pubblicare informazioni dettagliate sull'imposta sul reddito. Tale obbligo si allinea ai dati già trasmessi alle Amministrazioni fiscali nell'ambito del *Country-by-Country Reporting* (*CbCr*) di matrice OCSE⁽⁹¹⁾. La normativa unionale, recepita in Italia con il d.lgs. 4 settembre

namento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione aggressiva, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 3-26; A. Giovannini, *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 6, 2663; F. Pistolesi, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, 30, 2412-2418; N. Sartori, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. ital.*, marzo 2018, 763-771; G. Selicato, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. trib.*, 2019, 1, 112-132; V. Mastroiacovo, *I procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 490 ss., ove si intercetta un breve richiamo alla discrezionalità tecnica quale modo di valutazione della "singola fattispecie concreta" calato nell'esercizio della "funzione amministrativa dei tributi"; V. Ficari, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 59 ss.; Id., *Accordi e "formazione condivisa" di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 2, 259 ss.

⁽⁹⁰⁾ Sul tema, cfr., M.P. Nastri, J.A. Rozas, E. Sonetti, *Assessing tax risk by "Country by Country reporting"*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 2, 35-57.

⁽⁹¹⁾ Il riferimento è alla Direttiva 2021/2101/UE, del 24 novembre 2021, che ha modificato la Direttiva 2013/34/UE, del 26 giugno 2013, introducendo il Capo 10-bis, rubricato *Comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito*. Per CbCr OCSE, si intende fare riferimento alle previsioni contenute nella Direttiva 2016/881/UE, del 25 maggio 2016 (c.d. DAC 4), adottata sotto l'impulso dei lavori dell'azione 13 del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), guidato dall'OCSE, e dedicata, appunto, al *Country by Country Reporting* quale terzo pilastro della documentazione sul *transfer pricing*. La DAC 4 è stata recepita, in Italia, dal d.m. 23 febbraio 2017, emanato in attuazione dell'art. 1, commi 145 e 146 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

2024, n. 128, si applica alle imprese con un fatturato consolidato superiore a 750 milioni di euro. Il primo esercizio soggetto all'obbligo di *reporting* sarà quello avviato dal 22 giugno 2024 in poi, con la prima pubblicazione dei dati prevista per il 2025, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare ⁽⁹²⁾.

Mentre il *Public CbCr* si limita alla rendicontazione dell'imposta sul reddito, la reportistica ESG offre una prospettiva più ampia. Infatti, la metodologia della *Total Tax Contribution* estende l'analisi a un insieme più articolato di tributi, includendo tasse dirette e indirette, nonché le imposte raccolte e versate dall'impresa nei diversi Paesi in cui opera.

Questa metodologia è riconosciuta anche nel contesto degli *Standard* GRI: in particolare, il GRI 207-4 prevede che le imprese forniscano informazioni non solo sulle imposte pagate direttamente, ma anche su quelle trattenute e versate per conto delle autorità fiscali ⁽⁹³⁾.

Rimane da verificare in quale misura l'impianto normativo europeo attualmente vigente in materia di sostenibilità e di *disclosure* aziendale, potrà essere oggetto di ulteriore revisione, quale effetto indotto dalle turbolenze geo-politiche sempre in atto, dai meccanismi competitivi su scala globale, nonché dal progressivo riemergere di approcci critici capaci di produrre continui ribaltamenti assiologici rispetto ai contenuti dell'agenda sostenibile ⁽⁹⁴⁾.

In verità, il quadro normativo attuale lascia pochi dubbi: la gestione della fiscalità costituisce un elemento centrale nella narrazione di sostenibilità delle imprese, sia in relazione alla buona *governance* della variabile fiscale, sia per quanto riguarda il contributo dell'impresa alle collettività attraverso il pagamento delle imposte.

⁽⁹²⁾ Le informazioni andranno pubblicate, su sito *web* dell'impresa, entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio dell'esercizio per il quale la comunicazione è redatta. È testualmente previsto che le informazioni richieste possano essere oggetto di pubblicazione sulla base delle disposizioni che regolano il CbCr OCSE (art. 5-*quinquies*, comma 5, del d.lgs. n. 139 del 2015).

⁽⁹³⁾ Ai fini di un confronto tra le informazioni richieste nel CbCr OCSE e quelle prescritte nel GRI 207, cfr., A. Schnitger, F. Holle, M. Kockrow, *Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative*, cit., 709-711.

⁽⁹⁴⁾ Si segnalano, su tale profilo, le illuminanti parole di N. Irti su *IlSole24ore* del 16 marzo 2025, n. 74, contenute nel Suo articolo intitolato: *L'insostenibile enigma della sostenibilità*, che pongono l'accento, in una società in continua trasformazione, su due concetti da valutare: dimensione e misura, dove il primo indica l'ambito spaziale, in cui operano talune imprese o altre fonti di pericolo; il secondo esprime la mediazione tra esigenze e pretese contraddittorie.

Resta quindi alle imprese la possibilità – e l'opportunità – di rappresentare la fiscalità sotto una luce strategica e trasparente, adottando strumenti avanzati di gestione del rischio fiscale e fornendo una rendicontazione chiara e dettagliata, utilizzando gli strumenti sopra descritti.

L'integrazione della fiscalità nella reportistica ESG rappresenta dunque un'evoluzione necessaria, che risponde sia alle nuove esigenze di trasparenza e *compliance*, sia alla crescente richiesta di responsabilità sociale da parte degli *stakeholder* e degli investitori.

In definitiva, le imprese che sapranno incorporare efficacemente la fiscalità nella propria strategia di sostenibilità potranno non solo garantire maggiore conformità agli *standard* normativi, ma anche migliorare la propria reputazione aziendale e consolidare la fiducia degli *stakeholder*, contribuendo in modo significativo alla creazione di valore sostenibile nel lungo termine.

Anche alla luce dei recentissimi interventi, *supra* descritti, da parte delle istituzioni europee (pacchetto *Onmibus* e pareri favorevoli di Governo e Parlamento UE resi a marzo e aprile 2025), probabilmente le aziende potranno scegliere liberamente di intraprendere tutte quelle iniziative di sostenibilità che offrono un concreto ritorno sull'investimento. La doppia materialità potrà essere comunque applicata, non per spuntare il “*box della compliance*”, ma al fine di comprendere meglio quali saranno i temi ESG determinanti per la propria azienda.

Anche la stessa rendicontazione al mercato avverrà su ciò che è rilevante senza dover ricorrere ad un elenco di “*datapoint*” predefinito.

Agire su questi temi sarà, forse, un modo per differenziarsi ancora più incisivo e corrispondente ad ogni realtà imprenditoriale⁽⁹⁵⁾. Gli alleggerimenti (sui diversi adempimenti) scaturenti dalle posizioni assunte di recente dalle Istituzioni europee ed anche il rinvio delle scadenze originariamente prestabilite, forse, non pregiudicheranno i percorsi virtuosi messi in moto dalle aziende che ne hanno ben compreso il valore reale. Per queste ultime, verosimilmente, la sostenibilità tornerà ad essere un po' più progettazione e un po' meno mera rendicontazione e *compliance*.

⁽⁹⁵⁾ In proposito si segnalano i contenuti della Circolare elaborata da Confindustria lo scorso febbraio (giorno 5) incentrati sulla: *Proposta di regolamentazione omnibus per la finanza sostenibile*, ove si auspica fortemente un serrato coordinamento tra le regole provenienti dalle diverse fonti europee in materia, nell'intento di scongiurare attriti nei rapporti tra imprese e settore finanziario, ma anche nell'intento di non limitare la finanza per la transizione di cui le imprese hanno bisogno.

Di sicuro, gli attuali scenari di carattere industriale e finanziario presentano profili di notevole incertezza e fragilità, per questo motivo sia la politica europea sia quella italiana dovrebbero sostenere un percorso lineare delle imprese verso la sostenibilità, evitando obblighi stringenti e tempi poco compatibili soprattutto con gli equilibri interni delle PMI italiane. Sul piano funzionale, talvolta, un rinvio incerto potrebbe provocare un plausibile rischio di inutili costi aggiuntivi in capo proprio a quelle imprese che avevano già avviato un percorso di *compliance*. E quest'ultima potrebbe essere un'ulteriore conseguenza da considerare. Effettivamente, in determinati settori industriali ma anche in quello della logistica e del trasporto merci, i fattori inquinanti sono di tutta evidenza (basti pensare alle emissioni di gas climalteranti emessi dai trasporti, o alla diffusione di polveri sottili o ossidi di azoto) con percentuali tali da allarmare molto sulla urgenza di proseguire con ancora più vigore sulla strada della eco-compatibilità e della tutela dei valori socialmente rilevanti, con obiettivi rendicontati nonché certificati in modo trasparente. Da un lato vi è un processo giustamente rivolto alla sostenibilità ambientale (e non solo), nondimeno, dall'altro vi sono le esigenze di produttività e redditività della realtà imprenditoriale che devono essere accompagnate in questo processo virtuoso mediante il ricorso a norme chiare, trasparenti e possibilmente stabili che assicurino agli operatori dei settori coinvolti la fondamentale esigenza della certezza del diritto. Non sarà semplice far sì che tutto ciò si realizzi, ma di sicuro, rappresenta l'unica modalità attraverso la quale poter interpretare l'attuale complessità cogliendo, allo stesso tempo, le opportunità collegate ai nuovi orientamenti concernenti i criteri ESG.

LOREDANA STRIANESE

*Professore associato di Diritto Tributario Università Federico II di Napoli
Dipartimento di Giurisprudenza*