

Valerio 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)

CONSTITUTIONAL CHANGES AND THE ENVIRONMENT  
AS A CONSTITUTIONAL VALUE: THE FOUNDATION STONE  
OF AN ENVIRONMENTAL "TAXATION", SPECIAL ECONOMIC  
ZONES (SEZ) AND POSSIBLE ENVIRONMENTAL ECONOMIC  
ZONES (EEZ)

*Abstract*

I nuovi testi degli artt. 9 e 41 della Costituzione italiana possono rappresentare il fondamento per un diritto tributario dell'ambiente in cui la sostenibilità ambientale può essere considerata nel presupposto del tributo; un primo tentativo di sperimentazione di una fiscalità ambientale *green-oriented* può essere quello delle ZES (Zone Economiche Speciali) e, *de jure condendo*, delle ZEA (Zone Economiche Ambientali).

*The new texts of Arts. 9 and 41 of the Italian Constitution may represent the basis for an environmental tax law in which environmental sustainability is integrated in the taxable event; a first attempt to experiment a green-oriented environmental taxation may be found in the SEZ (Special Economic Zones) and, de jure condendo, in the EEZ (Environmental Economic Zones).*

SOMMARIO:

1. Premessa. Il "diritto non tributario dell'ambiente". – 2. Le modifiche costituzionali apportate

dalla Legge costituzionale 11 febbraio 2022, n.1 agli artt. 9 e 41 Cost. e i passi verso una fiscalità ambientale (*alias* un “diritto tributario dell’ambiente”). Indicazioni dal diritto costituzionale comparato. – 3. La rilevanza delle modifiche costituzionali ai fini di una “fiscalità ambientale”; il fondamento di tributi ambientali riferibili a manifestazioni di capacità contributiva *green oriented*. Dal principio “*chi inquina paga*” al “*chi non inquina paga di meno o non paga affatto*”. – 4. Il territorio e le Zone Economiche Speciali (ZES) ed Ambientali (ZEA). – 4.1. Introduzione: le prospettive di concreto intervento alla luce delle modifiche costituzionali. – 4.2. Il precedente delle Zone Economiche Speciali (ZES). – 4.3. La costruzione della fiscalità del tipo Zone Economiche Ambientali (ZEA). – 4.3.1. Considerazioni generali e sistematiche. – 4.3.2. Le specifiche caratteristiche.

### 1. *Premessa. Il “diritto non tributario dell’ambiente”*

Prima delle recenti modifiche costituzionali agli artt. 9 e 41 della Costituzione si era formato un vero e proprio “diritto costituzionale dell’ambiente di matrice giurisprudenziale” sia costituzionale che pretoria<sup>1</sup> il quale, pur basandosi su casi eterogenei, aveva elaborato una fisionomia all’ambiente come bene tutelabile e valore costituzionale primario, alle cui forme di aggressione anche potenziale rispondere con adeguate garanzie di tutela sia preventiva che riparatoria.

La politica legislativa fino ad oggi ha prestato e presta attenzione all’“ambiente” come valore mentre tutela attraverso l’intervento giudiziario il “diritto all’ambiente”.

La tutela dell’ambiente di natura preventiva esprime un “interesse tipicamente “trasversale” rispetto a una molteplicità indefinita di settori, di materie e di ambiti oggettivi nei quali intervengono le politiche pubbliche”<sup>2</sup>; di qui la declinazione di genesi comunitaria del termine “politica ambientale” secondo due diversi significati espressivi, l’uno di un intervento diretto alla regolamentazione delle finalità ambientali (“politica ambientale in senso stretto”) e l’altro di interventi integrativi di altri settori volti ad inserire l’esigenza ambientale nella disciplina specifica.

Le modifiche costituzionali seguono, peraltro, una consolidata esperien-

---

<sup>1</sup> Chiaramente in CECCHETTI, *Osservazioni e ipotesi per un intervento di revisione dell’art. 9 della Costituzione avente ad oggetto l’introduzione di una disciplina essenziale della tutela dell’ambiente tra i principi fondamentali dell’ordinamento costituzionale* (Audizione presso la I Commissione permanente del Senato della <repubblica “Affari costituzionali”), 2; ID., *Art.9 in AA.VV., La Costituzione italiana. Principi fondamentali. Diritti e doveri dei cittadini, Commento agli artt.1-54*, a cura di BIFULCO-CELOTTO-OLIVETTI, Torino, 2007, p. 235 ss.

<sup>2</sup> Così sempre CECCHETTI, *Osservazioni e ipotesi*, cit., p. 3.

za normativa/politica comunitaria che da tempo ha elaborato due principi fondamentali del diritto ambientale: quello di precauzione e quello di prevenzione<sup>3</sup>.

Il principio di precauzione quale corollario di quello dello sviluppo sostenibile<sup>4</sup>, sancito nell'art. 191 TFUE, costituisce una regola comportamentale degli operatori nonché il criterio uniformatore dei controlli e delle politiche legislative; attraverso *standard* valutativi e tecnici l'impresa è in grado di percepire il livello di gestione del rischio ambientale della propria attività. Questo primo principio, pertanto, si indirizza sia agli operatori sia alle autorità legislative ed amministrative.

Il principio di prevenzione, antecedente logico di quello di precauzione, è ancor più attuale importanza in quanto si indirizza a tutti quegli interventi (anche normativi) volti non a garantire forme risarcitorie di danni ambientali ma, invece, ad evitare il rischio del danno attraverso comportamenti, per l'appunto, virtuosi (*alias green oriented*): quest'ultima prospettiva rivela tutta la sua attualità ove considerata come intrinseca alla *ratio* che dovrebbe ispirare disposizioni normative (anche tributarie) che assumano la sostenibilità ambientale (cioè l'assenza di rischio ambientale) come presupposto stesso della misura<sup>5</sup> considerando inferiori i costi della stessa rispetto a quelli necessari per la riparazione dei danni.

## 2. *Le modifiche costituzionali apportate dalla legge costituzionale 11 febbraio 2022, n. 1 agli artt. 9 e 41 Cost. e i passi verso una fiscalità ambientale (alias un "diritto tributario dell'ambiente"). Indicazioni dal diritto costituzionale comparato*

A) È indubbio che le diverse manifestazioni di rilevanza della fattispecie "ambiente" hanno, in prospettiva, una diversa concreta ricaduta sulla discipli-

<sup>3</sup> Cfr. MASTELLONE (DORIGO), *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 88 ss.

<sup>4</sup> "... dobbiamo avere una comune preoccupazione: guardare che l'ambiente sia più pulito, più pur e si conservi. E prenderci cura della natura affinché essa si prenda cura di noi" e "individuare, promuovere e attuare, con risolutezza, tutte le iniziative necessarie per costruire un mondo più giusto e sostenibile" (messaggio del Santo Padre Francesco ai partecipanti all'evento di alto livello dell'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa "Environment and human rights: right to safe, healthy and sustainable environment" (Strasburgo 29 settembre 2021).

<sup>5</sup> Si ricorda l'acuto pensiero: "I cattivi legislatori sono quelli che hanno secondato i vizi del clima, e i buoni quelli che vi si sono opposti." (Montesquieu, *De L'Esprit des lois*, 1748).

na fiscale dei comportamenti economici virtuosi o non virtuosi dal punto di vista ambientale e sugli investimenti a connotazione *green*.

L'ambiente alla luce delle modifiche costituzionali può essere, infatti, inteso come un "bene giuridico", come una "materia" e, soprattutto, anche quale un "valore costituzionale"<sup>6</sup>.

Ciascuna accezione esprime un lato di un fenomeno complesso e variegato nel quale l'ambiente, nelle forme che si possono cogliere dalla sua massima estensione concettuale, può essere (come è) oggetto di specifici istituti e tutele, di interventi legislativi che delimitano funzioni, poteri e discipline positive, esprimendo interessi soggettivi plurimi che rendono le scelte e le regole a dimensione tendenzialmente trasversale.

Le modifiche costituzionali nell'imporre doveri di tutela, divieti di pregiudizio e sostenibilità delineano un diritto non solo "dell'ambiente" ma anche "all'ambiente" e ciò, come vedremo, aprono di molto la concreta opportunità (se non, addirittura, necessità) di nuove prospettive normative tributarie.

L'intervento riformatore offre *de iure condendo* la possibilità di collegare la "fiscalità" all'art. 9 Cost. che prima di oggi non menzionava la tutela ambientale ed all'art. 41 Cost. alla luce del neointrodotta vincolo della sostenibilità ambientale.

B) L'aver indicato nel nuovo testo costituzionale la tutela ambientale, la biodiversità, gli ecosistemi, la necessità di tutelare gli interessi ambientali delle future generazioni (art. 9) e aver espressamente vincolato la libertà di iniziativa economica alla sostenibilità (non danneggiare l'ambiente) significa per l'operatore e l'interprete prendere atto che il legislatore costituzionale ha voluto introdurre dei nuovi "Principi fondamentali"; con la conseguenza di definire in capo al legislatore ordinario (anche tributario) il potere/dovere di adottare tutti quei provvedimenti idonei a indirizzare l'attività economica (sia pubblica che privata) verso una caratteristica funzionale ambientale in termini di modalità di produzione e di risultati prodotti nonché di controllabilità della sostenibilità.

Egual conclusione andrebbe tratta per l'aver il legislatore costituzionale anche prescritto che non vi possa essere alcuna iniziativa economica privata pregiudizievole per l'ambiente: ciò significa che si è affiancato un valore costi-

---

<sup>6</sup> Spunti in FONDERICO, *Ambiente (dir.amm.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, I, Milano, 2006, p. 204 ss.; da ultimo, per tutti DORIGO (MASTELLONE) *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 125 ss. anche per citazioni spec. p. 133 ss.

tuzionale nuovo (sostenibilità ambientale) ad altro preesistente (libertà di iniziativa economica) rendendo il primo vincolo caratterizzante delle espressioni del secondo.

Pertanto, si è di fronte non (solo) ad un nuovo complesso bene/valore di rilevanza costituzionale ma (anche) di un insieme di innovativi principi costituzionali (l'ambiente da tutelare, l'iniziativa economica sostenibile dal punto di vista ambientale); questi creano un contesto normativo trasversale nel quale gli eterogenei settori giuridici (tra cui il diritto tributario) si dovranno espressamente far riconoscere per aver adottato diversi "strumenti" per garantire la tutela dell'ambiente e la sostenibilità ambientale dell'iniziativa economica (cioè la prevenzione del pregiudizio ambientale).

In questo recente scenario il diritto tributario si relaziona alla libertà di iniziativa economica e al diritto economico in genere non come limite<sup>7</sup> ma come mezzo per realizzare concretamente la funzionalizzazione ambientale prescritta dal nuovo testo costituzionale.

C) L'art. 9, terzo comma prevede ora che la Repubblica "*Tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni*"

a) Cosa significa tutela?

Non è semplice promozione ma impegno di politica legislativa e di prassi a regolare strumenti e misure per la conservazione ambientale sia statica che dinamica nella prospettiva del mantenimento e accrescimento in una prospettiva intergenerazionale.

La tutela può avvenire anche attraverso la norma tributaria: non solo e non tanto colpendo con un prelievo il comportamento economico non sostenibile dal punto di vista ambientale (l'attività inquinante) ma, invece e soprattutto, eliminando dalla disciplina delle diverse imposte e tasse l'indifferenza per la sostenibilità per caratterizzare la disciplina delle diverse forme di prelievo tributario attraverso la valorizzazione nel presupposto dell'impatto ambientale delle attività e degli investimenti.

b) La prospettiva di un "diritto tributario dell'ambiente) necessariamente richiede che si individui l'oggetto di tutela definendo cosa si intende per am-

---

<sup>7</sup> Sulla tradizionale relazione tra dovere tributario e libertà di iniziativa economica assumendo il fine fiscale come rientrante tra quelli di utilità generale già ANTONINI *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 226 ss. il quale evidenzia come non vi sia pregiudizio alla libertà sancita dall'art. 41 Cost. (salvo il caso del prelievo confiscatorio) nell'applicazione di tributi con finalità extra fiscali (come quelli introdotti in ossequio al principio "chi inquina paga") (p. 303 ss. spec. p. 311).

biente, biodiversità ed ecosistema: il bene/valore costituzionale “paesaggio”, già tipizzato nel secondo comma dell’art. 9, non esaurisce ora più la nozione di “ambiente”.

c) La rilevanza dell’interesse delle future generazioni esprime la necessità che gli strumenti (normativi) di tutela (anche quelli normativi tributari) diano certezza e stabilità alla disciplina (anche tributaria) delle attività e degli investimenti nel loro orientamento verso la sostenibilità; effetti di lungo periodo si ottengono solo con misure stabili e non estemporanee

D) L’art. 41 Cost. dispone nel nuovo testo che l’iniziativa economica privata pur libera ha un espresso vincolo dettato dal secondo comma in quanto essa “*Non può (... ) recare danno (... ) all’ambiente (... )*”.

Accanto a tale vincolo nel concreto esercizio dell’iniziativa economica cioè nei suoi effetti, il terzo comma prevede una dimensione regolamentare: la “*legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini (... ) ambientali*”.

Il divieto di danno ambientale (altrimenti detto: la non sostenibilità ambientale) è, ora, inderogabile condizione dell’iniziativa economica e ne orienta l’utilità sociale verso la sostenibilità; il concetto di utilità sociale quale limite deve essere storicizzato e contestualizzato nei suoi riflessi sia interni alla produzione stessa sia esterni cioè nelle le conseguenze dell’iniziativa economica per portatori di interessi pubblici e privati diversi dal titolare della stessa<sup>8</sup>.

Il divieto esprime, allora, una caratteristica ora necessaria dell’iniziativa economica quale forma di libertà personale che, con lessico attuale, possiamo ricondurre al lemma “sostenibilità ambientale”; non potendo danneggiare l’ambiente qualsiasi iniziativa deve essere *green oriented* cioè elemento connesso all’ambiente ed alle sue (scarse) risorse e non, invece, oppositivo e onnivoro.

La modifica ha un particolare rilievo in quanto la tutela dell’ambiente non è più solo un limite come già desumibile dall’appartenenza della tutela ambientale ai valori di cui si sostanzia l’utilità sociale ma diventa, ora, finalità da perseguire *ex lege* in quanto il valore ambiente è parametro di orientamento della libertà di iniziativa.

La legge deve previamente fissare gli obiettivi il cui perseguimento costi-

---

<sup>8</sup> Cfr. per tutti NIRO, Art.41, in AA.VV., *La Costituzione italiana. Principi fondamentali. Diritti e doveri dei cittadini, Commento agli artt. 1-54*, cit., p. 854 ss.

tuisce la sostanza del limite e, quindi, regolare anche la fiscalità di quell'iniziativa necessariamente conforme all'obiettivo.

Il testo costituzionale menziona l'attività economica sia privata che pubblica; lo spazio di possibile regolamentazione e controllo è esteso anche all'impresa pubblica, equiparata, quindi, a quella privata quanto ad obiettivo (sostenibilità) *ex lege*.

Le circostanze che la legge debba determinare dei "programmi" e che questi debbano riguardare l'indirizzo e il coordinamento dell'attività economica (sia pubblica che privata) esprimono un'esigenza (e non una mera eventualità seppur di stampo costituzionale) a che vi sia una iniziativa legislativa che si occupi (anche) della fiscalità ambientale all'interno di un più ampio ordinamento giuridico dell'iniziativa economia sostenibile dal punto di vista ambientale.

I "programmi" legislativi consistono in disposizioni anche generali e/o di delegificazione che, però, siano in grado di fissare *de iure condito* quelle regole che possano indirizzare le attività economiche *green oriented* tra salute, ambiente, inquinamento e sviluppo sostenibile.

E) Tra le esperienze costituzionali di altri Stati<sup>9</sup> si segnala quella della Francia la quale ha costituzionalizzato una "Carta dell'ambiente" con legge costituzionale 1 marzo 2005 n.205; in essa, considerato, tra l'altro, che "certi modi di consumo o di sfruttamento delle risorse naturali" alterano "la diversità biologica, la realizzazione della persona e il progresso delle società umane", che "la tutela dell'ambiente deve essere perseguita di pari passo con gli altri interessi fondamentali della nazione" e che la finalità "di perseguire uno sviluppo sostenibile" si deve accompagnare a scelte "che non devono compromettere la capacità delle generazioni future (...) di dare risposta ai loro specifici bisogni", si prevede, da un lato, il dovere di riparare i danni provocati all'ambiente "secondo il principio chi inquina paga" (artt.3,4 e 5) ma, dall'altro, in modo molto significativo, che le "politiche pubbliche devono farsi promotrici dello sviluppo sostenibile" considerando "alla stessa stregua la tutela e la valorizzazione dell'ambiente, lo sviluppo economico e il progresso sociale" (art. 6) e, infine, che la "ricerca e l'innovazione devono concorrere alla tutela e alla valorizzazione dell'ambiente" (art. 9).

Eguale è significativo l'art. 66 della Costituzione del Portogallo il quale,

---

<sup>9</sup> Cfr. Dossier Senato 23 settembre 2021 "Modifiche agli articoli 9 e 41 della Costituzione in materia di tutela dell'ambiente. A.C. 3156-A".

dopo aver attribuito nel secondo comma allo Stato una serie di doveri (“prevenire e controllare l’inquinamento e i suoi effetti e le forme pregiudizievoli di erosione”. “ordinare e promuovere l’ordinamento del territorio, mirando ad una corretta localizzazione delle attività, a un equilibrato sviluppo socioeconomico e alla valorizzazione del paesaggio”, “promuovere lo sfruttamento razionale delle risorse naturali, salvaguardando le loro capacità di rinnovamento e la stabilità ecologica. Nel rispetto del principio di solidarietà tra generazioni” per “assicurare il diritto all’ambiente”, “promuovere l’integrazione degli obiettivi ambientali nelle varie politiche di ambito settoriale”, dispone che lo Stato abbia il compito di “assicurare che la politica fiscale renda compatibile lo sviluppo con la protezione dell’ambiente e la qualità della vita”; ad esso si aggiunge l’art. 90 il quale prevede che i “piani di sviluppo economico e sociale hanno come obiettivo (...) la preservazione dell’equilibrio ecologico, la difesa dell’ambiente e la qualità della vita del popolo portoghese”.

Interessante puntualizzazione si rinviene nell’art. 67 della costituzione della Slovenia in cui si legge che la “legge stabilisce i modi di acquisto e di godimento della proprietà in modo che sia assicurata la sua funzione economica, sociale ed ecologica”.

L’art. 2, comma 3 della Costituzione della Svezia prevede, invece, che le “istituzioni pubbliche promuovono uno sviluppo sostenibile che porti ad un buon ambiente per le generazioni presenti e future”.

### 3. La rilevanza delle modifiche costituzionali ai fini di una “fiscalità ambientale”; il fondamento di tributi ambientali riferibili a manifestazioni di capacità contributiva green oriented. Dal principio “chi inquina paga” al “chi non inquina paga di meno o non paga affatto”

Nel testo costituzionale previgente la tutela ambientale e la sostenibilità ambientale venivano fatte rientrare in un concetto ampio di utilità sociale ed erano valorizzate, nella loro dimensione funzionale, come giustificazione di prelievi rivolti ad attività non idonee a garantirne la salvaguardia ambientale.

In questa tradizionale prospettiva la matrice ambientale caratterizzava (e caratterizza) la discriminazione qualitativa del tributo riferendo il prelievo ai soli operatori non virtuosi sebbene la relativa destinazione avesse esito incerto in quanto spesso non si trattava e non si tratta di veri e propri tributi di scopo.

Questa prima specie di prelievo così ottenuto e regolamentato ha finalità



extratributarie poiché intende, almeno nelle intenzioni, orientare il mercato verso scelte virtuose e, allo stesso tempo seppur astrattamente ove sia assente un vincolo di bilancio, far acquisire alle casse erariali le risorse (in teoria) da utilizzare per ristorare l'ambiente dei danni arrecati dall'attività assunta nel presupposto del tributo, restando, di fatto, emarginata l'individuazione di una manifestazione di capacità contributiva nello svolgimento di attività inquinanti o nell'acquisto di prodotti inquinanti o di beni ambientali rari).

Il principio "chi inquina paga" nella sua genesi economica come ragione per internalizzare nel prelievo le c.d. esternalità negative costituite dal danno ambientale arrecato da (talune) attività produttive<sup>10</sup> ha giustificato (e giustifica ancora) l'imposizione di forme di ricchezza prodotta attraverso attività non sostenibili ed inquinanti e che, nelle intenzioni, dovrebbero, da un lato dissuadere orientando i comportamenti e, dall'altro, consentire di acquisire le risorse finanziarie per (astrattamente) intervenire rimediando al danno mediante un sistema di sostanziale redistribuzione che muove dal vantaggio acquisito dall'operatore inquinante.

La non sostenibilità e il danno ambientale costituiscono il fondamento dei tributi ambientali rivolti ai comportamenti non virtuosi, rispetto ai quali la ricostruzione sistematica difficilmente può identificare una maggiore capacità contributiva nell'esercizio di un'attività economica non sostenibile; la *ratio* della discriminazione qualitativa si baserebbe su finalità extrafiscali del prelievo e non su vere e proprie manifestazioni di capacità contributiva<sup>11</sup> salvo ritenere, come pare indubbio, che almeno tra operatori economici l'attività inquinante attribuisca all'operatore un vantaggio competitivo che possa ragionevolmente giustificare un prelievo dedicato<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Per una efficace sintesi vedi MASTELLONE (DORIGO), *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013, p. 27 ss.

<sup>11</sup> Da ultimo vedi GREGGI, *L'ambiente e l'economia circolare nel diritto tributario*, cit., p. 34; adde per la natura indennitaria di tributi di scopo che riguardino comportamenti non sostenibili FICARI, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente: l'alba di un nuovo giorno ... fiscalmente più verde?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 827 ss.; ID., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1307. Per una diffusa analisi del principio nell'elaborazione del concetto di tributo ambientale vedi ALFANO, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, *passim*, spec. p. 7 ss. e p. 31 ss.; adde tra gli altri MARCHETTI, *Ambiente (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, I, Milano, 2006, p. 241 ss.

<sup>12</sup> Vedi di recente anche SCIANCALEPORE, *Dai tributi ambientali agli "ecostudi di settore". Una soluzione possibile?*, in AA.VV., *Circular Economy and Environmental Taxation*, cit., p. 175 ss.; PARENTE, *Emergenze ambientali e dinamiche impositive nelle fonti primarie di diritto comunitario*, *ivi*, p. 204 ss. ma già FICARI, *op. ult. cit.*

La tassazione il cui presupposto si leghi ad esternalità negative si rivela, in realtà, inefficiente ad orientare i comportamenti considerando la possibilità di comprendere nel prezzo il costo del tributo e ridursi ad una mera forma di risarcimento di danni a “beni” pubblici dall’incerta<sup>13</sup>.

Sono, quindi, evidenti le ragioni della concreta relativa (in)utilità di tali scelte intese a internalizzare il danno ambientale nella misura del tributo.

L’entrata così ottenibile, infatti, solo nel modello teorico di attuazione è impiegabile per il risanamento nonché per coprire differenziazioni di regime tramite agevolazioni o sussidi a favore dei soggetti virtuosi.

Se si andasse, infatti, a indagare nel dettaglio all’interno del bilancio statale il tributo applicato sulla base del principio chi inquina paga non è mai di fatto destinato (né suscettibile di una rendicontazione annuale *ex post*) al risanamento né a coprire eventuali minori entrate derivanti da regimi fiscali agevolativi per le attività green.

Peraltro, la contabilità di Stato non sembra ancora pronta a fornire neppure con dati aggregati il valore della spesa pubblica per la tutela dell’ambiente e per il *recovering* dai danni indirettamente causati dalle attività economiche inquinanti.

Da più parti si è evidenziato come in una costante applicazione di tributi ambientali basati sul principio “chi inquina paga” il degrado ambientale, il consumo dei suoli, la riduzione delle risorse scarse, il livello di inquinamento e, in genere, i danni ambientali non siano assolutamente diminuiti e non si sia affatto raggiunta quella virtuosa relazione tra ambiente e sviluppo economico che solo ora con la modifica costituzionale ha assunto valenza pre-cettiva<sup>14</sup>.

Di qui l’opportunità di una diversa prospettiva *de iure condendo*<sup>15</sup> ovvero quella in cui il prelievo non sia più inteso come strumento di disincentivazio-

---

<sup>13</sup> Così anche GREGGI, *L’ambiente e l’economia circolare nel diritto tributario*, cit., p. 35.

<sup>14</sup> Sulla circostanza che l’applicazione del principio “chi inquina paga” abbia dimostrato di non essere uno strumento efficace di tutela ICOLARI, *La fiscalità ambientale al tempo del coronavirus in AA.VV. la tutela dell’ambiente al tempo della crisi pandemica*, a cura di ICOLARI, Torino, 2021, p. 136.

<sup>15</sup> La proposta che ha trovato espressione nel libro bianco *Il libro bianco della transizione ecologica*, a cura di Becchetti-Forte, VII ed., Soveria Manelli, 2021, con i contributi di Ficari ed altri, è stata sostenuta anche da GREGGI, *L’ambiente e l’economia circolare nel diritto tributario*, cit., p. 41; già in precedenza si era sottolineata l’opportunità di interventi che perseguissero la prevenzione attraverso misure non disincentivanti e dalla funzione indennitaria/risarcitoria ma, invece, sistematiche volte a caratterizzare in termini ambientali il presupposto in termini di discriminazione qualitativa (cenni si rinvengono in DORI-

ne dei comportamenti non virtuosi e fonte di finanziamento dello Stato per coprire le spese necessarie alla tutela e ripristino con evidenti vantaggi di neutralizzazione finanziaria del costo attraverso la traslazione economica del “prezzo” del tributo sul corrispettivo pagato dall’acquirente mediante l’internalizzazione del costo tributario.

La fiscalità deve, infatti, assurgere a strumento di contemperamento tra il valore della tutela ambientale e quello dello sviluppo economico<sup>16</sup>, contemperamento che si realizza solo quando l’attività economica diventa sostenibile in quanto dotata di quelle caratteristiche oggettive e soggettive che l’ordinamento assume come idonee a dimostrare in concreto un sufficiente grado di rispetto; tutto ciò reso ancora più urgente a fronte di una nuova crescita (sostenibile) a seguito del contesto di crisi economica post pandemia<sup>17</sup>.

Si darebbe, così, concreta attuazione al c.d. principio di precauzione che induce ad accantonare finalità risarcitorie/indennitarie del prelievo per approdare, invece, a misure indirizzate al risultato della sostenibilità e tutela anche nella prospettiva delle future generazioni<sup>18</sup>. 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<sup>19</sup> e non giustifichi finalità solo extra-tributarie.

Peraltro, si deve segnalare una circostanza significativa.

---

GO (MASTELLONE), *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 231; in precedenza, tra gli altri, CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in AA.VV., *L’imposizione ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, a cura di ANTONINI, Napoli, 2010, p. 112; LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell’Unione Europea*, Milano, 2005, p. 355.

<sup>16</sup> Sulla necessità che il profilo fiscale dell’ambiente si sostanzi in strumenti che possano evolvere il prelievo verso un fenomeno giuridico idoneo a realizzare valori costituzionali eterogenei anche DORIGO (MASTELLONE), *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 131.

<sup>17</sup> Sul fallimento ad oggi della regolamentazione e implementazione della sostenibilità da SCOTTI, *Poteri pubblici, sviluppo sostenibile ed economia circolare*, cit., p. 507.

<sup>18</sup> Così anche DORIGO (MASTELLONE), *La fiscalità per l’ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, cit., p. 142.

<sup>19</sup> Per spunti cfr. FICARI, *Nuovi elementi di capacità contributiva ed ambiente*, cit., p. 828 ss. anche per citazioni; GIOVANNINI, *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 99 ss.; ID., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 1015 ss.

Seppur da verificare la consapevolezza della scelta e dei suoi effetti sistematici, nell'ordinamento si sia già introdotto un dovere di rilevare il "fatturato" delle attività economiche "ecosostenibili": il disposto dell'art. 8 del Regolamento UE 2020/852 del 18 giugno 2020 (c.d. Regolamento tassonomia) impone alle imprese non finanziarie di indicare nella dichiarazione non finanziaria "la quota del loro fatturato proveniente da prodotti o servizi associati ad attività economiche considerate ecosostenibili" nonché "la quota delle loro spese in conto capitale e la quota delle spese operative relative ad attivi o processi associati ad attività considerate ecosostenibili ai sensi degli articoli 3 e 9" dello stesso regolamento<sup>20</sup>.

#### 4. Il territorio e le Zone Economiche Speciali (ZES) ed Ambientali (ZEA)

##### 4.1. Introduzione: le prospettive di concreto intervento alla luce delle modifiche costituzionali

Il mutato assetto costituzionale e le prospettive di intervento legislativo consentono di verificare una possibile concreta esperienza di *green oriented taxation* attraverso il confronto con l'istituto delle c.d. Zone Economiche Speciali (ZES) e con l'eventualità di delineare, all'interno del più generale fenomeno della "specialità territoriale", delle "zone" la cui regolamentazione si fondi sulla sostenibilità ambientale delle attività economiche che in esse si preveda possano/debbero essere esercitate.

Le novellate disposizioni costituzionali portano, infatti, all'attenzione la possibilità di declinare il rapporto tra un operatore economico ed un particolare territorio combinando a livello normativo gli effetti virtuosi dell'attività economica con le caratteristiche sociali, economiche e geologiche di una specifica "zona": si pensi ad aree dell'Italia meno sviluppate oppure a siti ex industriali bisognosi di riconversione o, infine, ad aree urbane degradate e/ spopolate le cui sorti potrebbero essere risollevate da nuove attività economico-culturali.

La previsione di "zone" le cui attività e/o immobili siano destinatarie di norme tributarie ad hoc che ne differenzino il regime rispetto a quelle/quelli situati in territori diversi è fenomeno già noto nell'esperienza delle zone franche doganali (ZFD) sebbene molto diversa, delle zone franche urbane (ZFU)

---

<sup>20</sup> Vedi nel dettaglio gli approfondimenti contenuti nella Circolare Assonime 1/2022 del 19 gennaio 2022 spec. §4.4. ss.

e, più di recente, delle Zone Economiche Speciali (ZES) e delle Zone Economiche Ambientali parchi<sup>21</sup>.

Come si vedrà, il carattere meritevole dell'attività economica ha giustificato, fino ad oggi, misure fiscali minori, prive di un apprezzabile valore sistematica, costituite solo dall'attribuzione di un credito di imposta, talvolta genericamente riferibile alle imposte sul reddito, IRAP, tributi locali immobiliari e talaltra molto circoscritta a puntuali comportamenti (es. legati al c.d. "vuoto a rendere"), di misura variabile, incerta e non programmabile.

#### 4.2. *Il precedente delle Zone Economiche Speciali (ZES)*

Procediamo, quindi, all'analisi della regolamentazione dell'unica zona attualmente "speciale" dal punto di vista fiscale per coglierne la dimensione ancora immatura sebbene utile per l'evoluzione di un nuovo modello di fiscalità territorialmente differenziata in ragione della sostenibilità.

Le ZES costituiscono una base di partenza importante<sup>22</sup>.

Se ne rinviene una definizione normativa nell'art. 4, comma 1, del D.L. 20 giugno 2017, n. 91 convertito con modifiche dalla L. 3 agosto 2017, n. 123 il quale le riconduce ad "aree del Paese" destinatarie di un regime giuridico tributario specifico al "*fine di favorire la creazione di condizioni favorevoli in termini economici, finanziari e amministrativi che consentano lo sviluppo (...) delle imprese già operanti nonché l'insediamento di nuove imprese in dette aree*".

In particolare, il modello tributario della disciplina ZES consiste in due diverse specie di intervento.

1) Da un lato, in un credito del credito di imposta ex art. 1, comma 98, della L. n. 208/2015 legato all'acquisto di beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite nella

---

<sup>21</sup> Da ultimo GIOVANARDI, *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali* in *Giur. imp.*, 2021, 3, p. 5 ss. del datt. anticipato in lettura dall'Autore; per una diffusa rassegna BARABINO, *Nuove prospettive per le zone franche*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 556 ss.; ID., *Le zone franche verdi: una proposta normativa "green oriented" contro il fenomeno dello spopolamento*, in *Tax News*, 19 giugno 2020.

<sup>22</sup> Per un importante contributo anche nella prospettiva comunitaria e comparata CIPOLINI, *Special Tax Zones and EU Law*, Amsterdam, 2020, *passim*, spec. p. 20 ss.

misura massima del 20 per cento per le piccole imprese, del 15 per cento per le medie imprese e del 10 per cento per le grandi imprese<sup>23</sup>.

Il credito è commisurato al costo complessivo dei beni indicati nel comma 99 in un limite massimo e per ciascun progetto di investimento, pari a 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, a 5 milioni di euro per le medie imprese e a 15 milioni di euro per le grandi imprese.

In base alle modifiche apportate all'art. 5, comma 2, della disciplina da parte dell'art. 37, comma 2, del D.L. 30 aprile 2022, n. 36 convertito nella L. 29 giugno 2022, n. 79 il credito di imposta è esteso anche all'acquisto di terreni ed all'acquisizione, realizzazione o ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

2) Dall'altro, con maggiore apertura sistematica, si concede per 7 anni la riduzione del 50% dell'aliquota Ires (che passa quindi dal 24% al 12%) a condizione che l'attività economica prosegua per almeno per 10 anni e per analogo periodo venga mantenuto il livello occupazionale.

Tali misure si caratterizzano, quindi, per un prelievo ridotto, in limiti temporali circoscritti e nel rispetto del regolamento *de minimis*<sup>24</sup>, riguardano solo territori di regioni sottosviluppate (cioè con un Pil pro capite inferiore al 75% della media europea)<sup>25</sup> o meno sviluppate (cioè con un Pil pro capite compreso tra il 75% e il 90% della media europea)<sup>26</sup>; molto condizionante risulta, invece, il requisito di comprendere un'area portuale collegata alla rete transeuropea dei trasporti con le caratteristiche dettate dalla regolamentazione comunitaria.

Già rispetto a queste disposizioni, pur nella loro minima dimensione, si può apprezzare il fondamento della fiscalità differenziata nella diversità della capacità contributiva che si manifesta attraverso attività condizionate dalle caratteristiche socio-economiche dell'area individuata cioè nel territorio il cui sviluppo si vuole promuovere.

L'utilità dell'esame del modello ZES si coglie nell'essersi già maturate con-

---

<sup>23</sup> In base al comma 100 "L'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo. L'agevolazione, altresì, non si applica alle imprese in difficoltà' come definite dalla comunicazione della Commissione europea 2014/C 249/01, del 31 luglio 2014."

<sup>24</sup> Cfr. CIPOLLINI, *Special Tax Zones and EU Law*, cit., p. 77.

<sup>25</sup> Sicilia, Calabria, Basilicata, Puglia e Campania.

<sup>26</sup> Sardegna, Abruzzo, Molise.

siderazioni scientifiche sulla natura e fondamento delle misure che lo caratterizzano, considerazioni che ben possono stimolare l'elaborazione di un ulteriore modello.

Secondo un orientamento che muove dal territorio come "bene" destinatario degli effetti della fiscalità<sup>27</sup> la misura avrebbe natura meramente agevolativa in quanto le caratteristiche costituirebbero una componente "esogena rispetto alla forza economica" del soggetto passivo<sup>28</sup>; la stessa, peraltro, soffrirebbe di alcune contraddizioni che la renderebbero parzialmente irragionevole e di dubbia costituzionalità rispetto agli artt.3 e 53 Cost.<sup>29</sup>.

È, però, vero che, seguendo un parametro di differenziazione dell'imposizione basato sulla ragionevolezza della scelta legislativa, nel caso delle ZES si tratterebbe di promuovere (non solo e non tanto) lo sviluppo economico di per sé ma (invece e soprattutto) lo sviluppo perseguito da contribuenti attraverso lo svolgimento di attività economiche in territori le cui caratteristiche già in partenza e fino al loro mutamento condizionano in negativo l'efficacia dell'iniziativa economica in termini, ad esempio, di maggiori costi, minori sbocchi sui mercati, difficoltà di reperimento di personale, difficoltà di trasporti etc.<sup>30</sup>; altrimenti detto: la diversa localizzazione di operatori della stessa specie può definire diverse manifestazioni di ricchezza in termini sia di diversi incrementi sia, soprattutto, di maggiori decrementi per costi e minori *chance*.

La limitazione temporale avrebbe, inoltre, un senso proprio in conseguenza della natura esogena della caratteristica legata al degrado e sottosviluppo, situazioni probabilmente destinate a scomparire in un arco temporale medio – lungo.

Si tratta, quindi, di assumere come possibile una fiscalità differenziata temporalmente limitata<sup>31</sup> che vada ad apprezzare forme di forza economica diver-

---

<sup>27</sup> Sulla natura agevolativa e non sistematica della fiscalità delle Zes vedi GIOVANARDI, *Sulla ragionevolezza*, cit., pp. 7 e 10 ss.; in precedenza fra gli altri COPPOLA *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di INGROSSO-TESAURO, Napoli, 2009, p. 573 ss. e p. 586.

<sup>28</sup> Così GIOVANARDI, *Sulla ragionevolezza*, cit., p. 8.

<sup>29</sup> In tal senso anche nelle sue conclusioni GIOVANARDI, *Sulla ragionevolezza*, cit., p. 13.

<sup>30</sup> Per una compiuta esposizione di tale ricostruzione cfr. BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020, pp. 21 ss., 35 ss., 142 ss.

<sup>31</sup> GIOVANARDI, *Sulla ragionevolezza*, cit., p. 14 osserva come in assenza di un limite temporale la disciplina delle Zes sarebbe incostituzionale probabilmente (n.d.r.) per la natura esogena dell'elemento costitutivo rappresentato dal territorio e dal suo sviluppo; sulla circostanza che l'assenza di un limite temporale potrebbe rendere di dubbia costituzionali-

se non per quantità ma per qualità di produzione in ragione di caratteristiche oggettive, soggettive e territoriali destinate ad uniformarsi presumibilmente al venir meno delle difficoltà socio-economiche e logistiche.

È evidente che nel caso delle ZES (ma anche delle Zfu) si tratta di disposizioni la cui finalizzazione non ha un'assoluta certezza di risultato in quanto ex ante non è possibile essere sicuri che si raggiungerà lo sviluppo economico auspicato; si deve, di contro, osservare che la combinazione tra efficacia degli investimenti agevolati, riduzione della pressione fiscale sulle attività e lasso temporale ragionevolmente lungo dovrebbero garantire il risultato finale.

Per quanto il miglioramento conseguibile dalla presenza delle attività economiche nelle ZES sia l'obiettivo della misura, nella ricostruzione giuridica del fondamento della diversa imposizione non si può non valutare diversamente la difficoltà oggettiva nel produrre un analogo risultato rispetto a quanti svolgano altrove l'attività economica.

### 4.3. *La costruzione della fiscalità del tipo Zone Economiche Ambientali (ZEA)*

#### 4.3.1. *Considerazioni generali e sistematiche*

Le osservazioni che precedono inducono a ritenere che la riduzione del prelievo (soprattutto in questo caso) possa trovare un fondamento sistematico e non meramente agevolativo nella diversa manifestazione di capacità contributiva derivante dallo svolgimento di un'attività economica sostenibile dal punto di vista ambientale, comportamento ora riconducibile al paradigma dettato dal nuovo testo degli artt. 9 e 41 della Costituzione.

Si è di fronte ad una caratteristica non esogena (come nel caso delle Zfu e ZES) ma endogena al presupposto (la sostenibilità ambientale nello svolgimento di un'attività economica) che giustificherebbe per il suo fondamento costituzionale una fiscalità differenziata non agevolativa.

Le caratteristiche strutturali di un'attività economica in piena compliance al nuovo dettato costituzionale e le specifiche ed originali modalità di produzione differenziano ontologicamente quell'attività *green oriented* da quelle, prevalenti, tradizionalmente insensibile a tale (ora doveroso) orientamento cioè da quelle attività che, pur produttive di redditi (di impresa o di lavoro autonomo), non esprimono alcun impegno (non solo morale ma soprattutto) produttivo (in termini di investimento, di tecnica e di produzione) sostenibile dal punto di vista ambientale.

---

tà il regime fiscale delle zone speciali anche BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, cit., p. 32.



La non identità tra gli operatori in base al loro orientamento ambientale è tangibile sin dal momento iniziale cioè da quando all'inizio di un periodo di imposta si avvia l'impresa o il lavoro localizzando l'attività, effettuando gli investimenti finanziari e in beni strumentali, assumendo; essa prosegue e si rafforza nella fase della produzione quando le nuove tecniche, i nuovi materiali e *outputs* manifestano tutti la loro connotazione ambientale in quanto frutto di processi produttivi intrinsecamente marcati (e conseguentemente quantitativamente monitorabili) dalla sostenibilità, dalla circolarità, dal risparmio di risorse naturali e dalla riduzione dell'inquinamento.

La natura endogena, peraltro, rende pienamente giustificata una misura priva di limitazioni temporali poiché la sostenibilità ambientale non sarebbe caratteristica esterna al presupposto ma intrinseca all'attività economica cui si indirizza la misura fiscale in quanto *green oriented*.

La diversità in termini di maggiori o minori costi, opportunità di sbocco sul mercato, determinazione di prezzi di vendita nonché, da ultimo, incremento o riduzione della spesa pubblica per finalità di tutela preventiva e risanamento dell'ambiente sul quale ricadono gli effetti dell'attività e nel quale la stessa è esercitata possono costituire il fondamento ontologico della diversa fiscalità tra chi inquina e chi non inquina o inquina di meno, tra chi esercita la propria libertà costituzionale di iniziativa economica e chi, invece, da subito, la plasma secondo modelli oggettivi di sostenibilità ambientale i cui benefici sono presunti in partenza dalla qualità dei beni strumentali e delle modalità di produzione e sono monitorabili *in progress* comparando, secondo specifici indicatori, la situazione iniziale di impatto ambientale con quella definita nel corso dello svolgimento, anche con riferimento a singoli periodi di imposta.

Ovviamente, occorre ancorare la misura fiscale ad una misurabilità *ex post* dell'effetto ambientale virtuoso (in termini di risparmio di risorse, riduzione del livello di inquinamento, *end of waste*, ecc.) laddove non fosse possibile *ex ante* già provare un elevato grado di sostenibilità come, ad esempio, con l'acquisto di tecnologie di per sé non inquinanti o lo svolgimento di cicli produttivi per loro natura aventi ad oggetto le c.d. materie prime seconde

La discriminazione sarebbe, quindi, qualitativa<sup>32</sup> sotto profili sia soggettivi che oggettivi; essa conseguirebbe sia alla diversa forza economica manifestata all'inizio dell'attività tra contribuenti *green oriented* o meno sia nella dimensione dinamica della produzione e dello scambio in cui la concorren-

---

<sup>32</sup> Sul punto anche BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, cit., p. 35 ss.

za tra essi è solo apparentemente basata su caratteristiche omogenee e comparabili.

La presenza di un predeterminato territorio all'interno del presupposto inteso come "bene" tipizzato nelle sue vesti di ambiente di per sé tutelabile e come "luogo" di svolgimento di attività economiche che possano risanarne i danni ambientali e garantirne l'integrità se, da un lato, rende strutturale, sistematica e non episodica la fiscalità che si volesse disegnare per le Zone economico ambientali (ZEA) dall'altro, però, dovrebbe essere sistematizzata rispetto alla necessità o meno di un limite temporale di vigenza della disciplina.

Altrimenti detto: ci si deve chiedere se la circostanza che la fiscalità delle ZES in quanto di per sé non generale poiché resa particolare dalla delimitazione territoriale debba avere necessariamente una "vita" limitata legata al presunto raggiungimento degli obiettivi di risanamento tramite uno sviluppo sostenibile che potrebbero costituire la matrice dell'intervento.

In realtà ciò è vero solo se nell'individuazione del requisito territoriale delle ZES si assumesse come necessario un previo sottosviluppo o livello di inquinamento e di non sostenibilità da risolvere; tale caratteristica è, in realtà, frequente ma non necessaria in quanto il legislatore ben potrebbe decidere di creare microterritori (definibili ad es. come "distretti verdi") all'interno di aree non particolarmente inquinate o sottosviluppate: anzi, la contiguità potrebbe essere di traino per una diffusa riconversione attraverso una transizione ecologica delle iniziative economiche localizzate all'esterno di tali aree.

Nel caso che interessa cioè quello delle ZEA, si deve premettere che la questione delle condizioni dettate dalla disciplina degli aiuti c.d. *de minimis* potrebbe essere a priori risolta non considerando aiuti fiscali le misure tributarie in cui si sostanziasse la fiscalità prevista per c.d. Zone Economiche Ambientali.

Ove, invece, si ritenesse ipotizzabile un aiuto fiscale si dovrebbe, allora, verificare la compatibilità ai sensi dell'art. 107 TFUE; in particolare, si ritiene fondata la compatibilità in quanto anche alla luce delle modifiche costituzionali e della disciplina comunitaria anche a livello di principi un regime di imponibilità comparativamente diverso in quanto meno oneroso per gli operatori *green oriented*<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Sulla possibilità che una regolamentazione europea di zone economiche verdi o ambientali possa offrire un modello immediatamente utilizzabile ed evitare la procedura autorizzatoria vedi BARABINO, *Le zone franche nel diritto tributario*, cit., p. 45. Sul *framework* normativo comunitario delle zone speciali da ultimo CIPOLLINI, *Special Tax Zones and EU Law*, cit., p. 43 ss.

#### 4.3.2. *Le specifiche caratteristiche*

Lo strumento del credito di imposta come già anticipato non costituisce una misura sistematica per quanto possa orientare le scelte di investimento; potrebbe assumere valenza sistematica nel solo caso in cui fosse introdotto a regime ma ciò andrebbe controcorrente rispetto al trend legislativo che denota una efficacia limitata nel tempo di siffatte misure.

Più coerente alla premessa sistematica si rivela il precedente della riduzione del 50% dell'aliquota Ires; la limitazione temporale del beneficio potrebbe essere, peraltro, coerente alla durata necessaria per la transizione ecologica nel senso che in un lasso temporale di 7/10 anni si può presumere che la conversione degli impianti e delle modalità produttive verso una piena sostenibilità dovrebbe essere raggiungibile.

