



# Fiscalità ambientale ed eco-incentivi

di Luigi Ferrajoli

Avvocato tributarista e dottore commercialista in Bergamo

**SOMMARIO:** 1. Premessa - 2. La fiscalità ecologica secondo la teoria economica - 3. Tassazione ambientale ed agevolazioni per le imprese a ridotto impatto nell'ottica comunitaria - 4. I tributi "verdi" vigenti in Italia - 5. Gli eco-incentivi nazionali ed i finanziamenti comunitari - 6. Ecoaudit, contabilità ambientale ed eco-accertamenti fiscali.

## 1. Premessa

L'esigenza di coniugare le ragioni dell'economia con quelle dell'ecologia, ossia quelle delle imprese e del libero mercato con quelle della salvaguardia dell'ambiente, è divenuta il punto cruciale sul quale si gioca la partita afferente il futuro delle attività industriali. La più evoluta visione delle cose tende infatti a considerare non più conveniente lo sviluppo incontrollato, a danno delle risorse ambientali, poiché si è compreso che se queste ultime dovessero perire, verrebbero a mancare le materie prime su cui fondare l'attività imprenditoriale.

Tale ottica supera quella di un ambientalismo di maniera e meramente teorico, poiché induce a considerare il rispetto dell'ambiente come investimento profittevole. Le imprese cominciano a valutare la convenienza di adeguarsi agli adempimenti di legge aderendo ad un "sistema premiale", basato sulla erogazione di eco-incentivi in favore dei soggetti che si adeguino spontaneamente alle esigenze della prevenzione ambientale.

È questa l'unica via per poter in concreto ottenere dal mercato un riavvicinamento all'ambiente, costruendo un sistema - oggi ancora in embrione nel nostro ordinamento - di misure fiscali, contributive ed agevolazioni che possano fare la differenza tra chi produca rispettando l'ambiente e chi invece continui ad inquinare senza limiti.

Il binomio "fiscalità ambientale" ed "eco-incentivi" dovrà costituire nel futuro prossimo l'elemento di spinta e riconversione della nostra economia per ridurre drasticamente lo sfruttamento aggressivo e profittatorio delle risorse ambientali, indirizzandola verso un autentico progresso, che tenga cioè conto del fatto che tali risorse non potranno durare all'infinito.

È evidente infatti che se da un lato il "progresso sostenibile" richiede un aumento della produzione per migliorare le condizioni dei popoli e far fronte all'aumento demografico ed alla crescente domanda di immigrazione alle nostre porte, dall'altro appare inevitabile che tale auspicabile incremento rispetti le regole di prevenzione dall'inquinamento inconsapevole.

Il problema è certamente sovranazionale. Occorre pertanto una visione globale che, introdotta a livello di singolo Stato, conduca al coordinamento locale tra *business*, politica e singoli, onde evitare il formarsi di sacche nel terzo mondo ove tutto è concesso e dove quindi si trasferisce l'inquinamento per evitare i costi della riconversione o della più elevata tassazione.

## 2. La fiscalità ecologica secondo la teoria economica

La fiscalità ecologica è considerata dalla teoria economica come uno tra gli strumenti maggiormente apprezzabili sia sul piano dell'efficacia ambientale, che su quello dell'efficienza economica.

Sul piano dell'efficacia in quanto consente, attraverso l'interiorizzazione del danno ambientale nei prezzi di mercato, di ridurre l'entità dell'inquinamento prodotto (con una riduzione dei costi economici) e consente la correzione delle distorsioni esistenti sul mercato per l'uso eccessivo delle risorse ambientali; sul piano dell'efficienza in quanto tende a minimizzare il rapporto costi-benefici nel senso del raggiungimento di obiettivi ambientali al minor costo possibile, cioè con una perdita di benessere per la collettività inferiore, a

parità di benefici, rispetto ad altri strumenti di tutela ambientale.

L'obiettivo della fiscalità ecologica non è l'aumento del gettito complessivo, ma la modifica dei comportamenti di produttori e consumatori in senso favorevole all'ambiente. E perché questo avvenga senza contraccolpi sull'economia occorre comunque prevedere riduzioni del prelievo fiscale su altri fattori di costo per le imprese.

I provvedimenti che mirano all'introduzione di norme fiscali ecologiche e di incentivi per le imprese ecosensibili non introducono infatti nuove tasse, poiché operano ad invarianza di gettito fiscale, lasciando inalterata la pressione tributaria complessiva (ad esempio, attraverso la diminuzione del carico fiscale sul lavoro). La leva fiscale ecologica, cioè, costituisce un efficace strumento strutturale economico, che tiene conto della necessità di flessibilità ed elasticità dei mercati. Una tassazione ambientale puramente aggiuntiva alla fiscalità generale produrrebbe invece effetti recessivi sull'economia, mentre non è detto che avrebbe successo sul fronte della tutela dell'ambiente.

Il fondamento della eco-fiscalità è quello di contribuire ad un riorientamento del mercato per uno sviluppo ecologicamente sostenibile attraverso l'uso di incentivi fiscali. L'effetto dell'imposizione fiscale dev'essere in tale ottica mitigato da una serie di misure contestuali volte ad attenuare o neutralizzare effetti diretti o indiretti indesiderati sul piano dell'equità sociale (ad esempio, effetti regressivi) o sul piano produttivo (effetti inflattivi).

Inoltre, si parla da tempo della cosiddetta teoria del "doppio dividendo fiscale", che evidenzia come i tributi ambientali non solo sono in grado di ridurre l'inquinamento, ma il loro gettito produce un beneficio aggiuntivo in quanto consente la riduzione di altre imposte che esercitano effetti distorsivi. L'utilizzo di strumenti economici nella politica ambientale può generare infatti benefici addizionali nella misura in cui il gettito del prelievo ambientale sia utilizzato per ridurre le aliquote di altre imposte che hanno effetti distorsivi sull'economia.

Nelle politiche ambientali OCSE gli strumenti economici che pongono un prezzo all'utilizzo dell'ambiente sono suddivisi in tributi "disincentivanti" e "ridistributivi", a seconda che il loro scopo sia quello di modificare il comportamento di produttori e consumatori mediante l'imposizione di un onere ovvero di raccogliere fondi da destinare al finanziamento di iniziative volte alla riduzione dell'impatto ambientale di prodotti e processi.

Ad essi appartengono anche le tariffe e i canoni che la Pubblica Amministrazione applica a fronte dei servizi resi ai soli utenti che ne beneficiano, come per la raccolta o il trattamento dei rifiuti o per la depurazione delle acque reflue urbane.

Più in dettaglio, la fiscalità ambientale può essere infatti suddivisa in tre specie: tasse sulle emissioni di inquinanti, tasse su determinati prodotti

non eco-compatibili, tasse a fronte di servizi resi dalla Pubblica Amministrazione.

Il fine di tutte le specie di strumenti citati è quello di favorire una diversa allocazione delle risorse verso modelli di sviluppo più sostenibili basati su una combinazione ottimale tra ambiente, crescita economica ed occupazione.

Il proficuo impiego di tali leve dipende, peraltro, da una armonizzazione dell'imposizione su scala significativa, ossia con un grado di consenso internazionale il più ampio possibile.

### 3. Tassazione ambientale ed agevolazioni per le imprese a ridotto impatto nell'ottica comunitaria

La politica fiscale ambientale comunitaria, proprio per tali ragioni, tende a tratteggiare un sistema comune di imposizione fiscale "verde", ispirato all'applicazione del "Libro Bianco" di Delors, *Crescita, competitività, occupazione*, il cui assunto di fondo è costituito dalla necessità di passare da un modello della UE caratterizzato da un utilizzo insufficiente della manodopera e da un utilizzo eccessivo delle risorse naturali ad un modello in cui l'Unione europea promuova una crescita sostenibile caratterizzata da una maggiore intensità occupazionale e una minore intensità di energia ed un minor consumo di risorse naturali.

Il V Piano di Azione sull'Ambiente della UE, in coordinamento con le indicazioni della Agenda 21 (attuata in Italia con Delibera CIPE), ha innovato profondamente l'approccio istituzionale alle questioni ambientali spostando le aree degli interventi all'integrazione tra le politiche in chiave di sostenibilità ed all'utilizzo dell'autoregolamentazione dei soggetti sociali e delle regole di mercato.

Onde favorire comportamenti adeguati dei produttori e dei consumatori con l'introduzione di strumenti economici (tasse sostitutive di altre, unificazione e razionalizzazione delle tariffe, incentivi correnti) la Comunità auspica oggi di raccordare il principio "chi inquina paga", che ha ispirato la sua politica ambientale del passato recente, con quello "la prevenzione paga", basando lo sviluppo in tecnologie ambientali per il controllo dell'inquinamento, nel sostegno all'innovazione tecnologica per produzione e prodotti più puliti, nel risparmio di materie prime ed energia.

Le norme ambientali devono assumere la caratteristica di normativa tecnica aggiornata periodicamente, basata sui migliori *standard* ambientali e sulle migliori tecnologie, ed agli *standard* devono corrispondere aliquote progressive di tasse o incentivi inseriti nella legislazione fiscale, con l'obiettivo di finanziare l'innovazione tecnologica per l'ambiente, il risanamento dei siti contaminati, l'organizzazione pubblica per il controllo dell'ambiente.

Le procedure autorizzative dovranno unificarsi ed affiancarsi, o essere sostituite, da autocertifica-

zioni preventive e da ecobilanci annuali (controllati da verificatori esterni) che avranno come riferimento le norme e gli *standard* ambientali. La funzione dell'organizzazione pubblica deve essere prevalentemente di valutazione tecnica preventiva e di controllo con compiti prescrittivi e sanzionatori riferiti sia alla tutela dell'ambiente, sia al rispetto della fiscalità ambientale.

In tema di eco-fiscalità gli Stati membri sono liberi di istituire il regime fiscale che ritengano più adeguato. Ma devono tenere conto del fatto che il regime applicato ai prodotti nazionali costituisce la referenza per determinare se ai prodotti di altri Paesi *partners* venga applicato un prelievo fiscale più gravoso. E soprattutto non trascurare che un'imposizione più gravosa sul prodotto proveniente da un altro Stato, rispetto ad un prodotto nazionale, costituisce una palese infrazione ai principi della concorrenza e della libera circolazione.

In nessuno dei Paesi i prelievi verdi dovranno aumentare il carico fiscale globale, e i proventi delle eco-tasse devono essere destinati alla protezione dell'ambiente ed alla riduzione della tassazione del lavoro. Queste sono le indicazioni sulle imposte ed i prelievi fiscali ambientali espresse dal CES, il Comitato economico-sociale, riunito in sessione plenaria. Esso, oltre a dare una definizione indicativa unica delle tasse e dei tributi, determina le caratteristiche del tributo ambientale: un tributo cioè la cui base imponibile abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente. Ma potrebbe anche rientrare in questa categoria un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente siano chiaramente individuabili. Fornisce a sostegno di questa definizione l'esempio della tassazione differenziale dei carburanti, in funzione di finalità ambientali, a seconda cioè dei contenuti di piombo.

I tributi sui prodotti sono invece applicati alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati, come i concimi, i pesticidi, la ghiaia, le acque sotterranee, e ai prodotti di consumo, come le batterie, gli imballaggi a perdere, i pneumatici e i sacchetti di plastica. Alcuni di questi tributi, applicati già da anni, particolarmente nel settore energetico, sono ormai considerati un elemento di integrazione tra la politica dell'ambiente e quella energetica.

#### 4. I tributi "verdi" vigenti in Italia

La tutela dell'ambiente con tributi disincentivanti e strumenti premiali per le imprese che investono in tecnologie a basso impatto ambientale costituisce una delle priorità del nostro legislatore. La manovra finanziaria per il 2001 prevederà eco-incentivi alle imprese sotto forma di crediti d'imposta, ulteriori rispetto a quelli sinora introdotti nell'arco di un decennio. Lo scorso 26 luglio è stato approvato al Senato il disegno di legge n. 3833 sul rifinanziamento degli interventi in campo ambientale. È poi attesa ed auspicata una vera e

propria riforma fiscale ecologica, con interventi su *carbon tax*, tariffe elettriche, consumi di acqua, rifiuti in discarica e prelievo dei materiali inerti da cava, in attuazione della legge delega 13 maggio 1999, n. 133, per lo sviluppo economico sostenibile.

Le priorità del legislatore italiano degli eco-incentivi e della fiscalità ambientale sono fissate proprio nell'art. 11 di tale ultimo provvedimento, che, con una delega che si approssima alla scadenza, ha previsto l'emanazione di nuovi decreti legislativi al fine di introdurre interventi con finalità ecologiche che dovranno essere fondati, tra l'altro, sul trasferimento del prelievo fiscale dal lavoro al consumo delle risorse naturali utilizzate dal sistema produttivo. Le nuove misure di fiscalità ambientale dovranno essere neutre, nel senso che dalla loro attuazione non dovrà derivare un aumento della pressione tributaria e contributiva.

Quanto al quadro degli strumenti di fiscalità ambientale già vigenti nel nostro Paese, v'è da dire che essi, introdotti nel nostro ordinamento con lento quanto costante incedere negli ultimi anni, cominciano ad essere numerosi, sebbene abbinati a revisione ed integrazione.

La Tarsu, ma soprattutto la sua evoluzione in tariffa, introdotta dal decreto Ronchi n. 22/1997, corrisponde all'esigenza di finanziamento delle attività di raccolta e trattamento dei rifiuti, con una nuova filosofia di fondo che passa da una precedente politica di gestione finalizzata allo smaltimento alla valorizzazione economica dei rifiuti stessi come materia prima o fonte di energia, spingendo sulle leve del recupero, riutilizzo e riciclo. La nuova Tariffa sarà esclusa in favore delle imprese che provvederanno in proprio al riciclaggio dei rifiuti investendo in impianti idonei, ovvero ridotta nel caso di esecuzione di attività di recupero e, per i privati, di raccolta differenziata.

Strettamente correlata alla Tarsu è l'addizionale provinciale sui rifiuti, di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 504/1992: si tratta del tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente istituito a fronte dell'esercizio delle funzioni amministrative di interesse provinciale riguardanti l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti, il rilevamento, la disciplina ed il controllo degli scarichi e delle emissioni e la tutela, difesa e valorizzazione del suolo. Annualmente il tributo è determinato in misura variabile tra l'1 per cento ed il 5 per cento delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della Tarsu, e dev'essere liquidato e iscritto a ruolo contestualmente a quest'ultima.

V'è poi la tassa speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica, istituita dall'art. 3, commi da 24 a 41, della L. n. 549/1995, commisurata al deposito dei rifiuti solidi, compresi i fanghi palabili. Soggetto passivo dell'imposta è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo, con obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento. La base imponibile è desunta dalla quantità di rifiuti

conferiti ed annotati nei registri contabili; l'ammontare dell'imposta è stabilito con legge regionale per chilogrammo di rifiuti conferiti. Parte del gettito derivante dall'applicazione del tributo affluisce in un fondo regionale finalizzato alla tutela ambientale.

La legge Finanziaria per il 1998, n. 449/1997, ha invece introdotto la tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto applicabile ai produttori che gestiscono i grandi impianti di combustione. Il nuovo tributo, che si inquadra tra i citati strumenti di politica economica che possono fornire incentivi all'innovazione tecnologica, è dovuto sulle emissioni inquinanti di "gas serra". Alla medesima famiglia appartiene la cosiddetta *carbon tax*, tassa sulle emissioni di carbonio, introdotta in *nuce* dalla manovra di accompagnamento alla Finanziaria 1999 ed abbinata a modifiche.

Infine, segnaliamo l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, istituita dall'art. 18 della L. n. 449/1997, sotto le spoglie di imposta erariale regionale. Essa si distingue dal previgente tributo erariale di cui al D.P.R. n. 434/1993, aggiuntivo sui diritti di approdo e partenza degli aeromobili di cui all'art. 2 della L. n. 324/1976, per i suoi scopi reali di fiscalità ecologica anziché di mera esazione: il gettito dell'imposta sulla rumorosità dei velivoli sarà infatti utilizzato per erogare sovvenzioni ed indennizzi alle amministrazioni ed ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroscali.

Tali primi e timidi passi di fiscalità ecologica costituiscono solo la base di un programma che deve necessariamente allargarsi.

Appare infatti imprescindibile muoversi sui criteri della incentivazione dello sviluppo sostenibile attraverso la leva fiscale, affiancando al citato principio "chi inquina paga" una più completa logica che incentivi le industrie che non inquinano invece che limitarsi a punire chi inquina.

## 5. Gli eco-incentivi nazionali ed i finanziamenti comunitari

Gli eco-incentivi costituiscono il vero stimolo alla riconversione dell'industria verde. La carota contrapposta al bastone della tassazione ambientale.

Essi consistono in mutui, contributi in conto capitale ed agevolazioni della più varia specie, atti a favorire il cambiamento degli atteggiamenti delle aziende e dei singoli consentendo la riduzione dell'impatto ambientale.

Proviamo a compiere la ricognizione dei principali, introdotti nell'ultimo decennio.

In primo luogo è necessario citare i premi che il Ministro dell'ambiente assegna annualmente per lo sviluppo delle tecnologie pulite in relazione ai processi e prodotti industriali, la riduzione ed il recupero dei rifiuti, la sostenibilità ambientale delle aree urbane. Gli interventi relativi a queste ultime devono svilupparsi seguendo i principi del

"Piano d'azione di Lisbona" del 1996, approvato a conclusione dei lavori della seconda Conferenza europea sulle città sostenibili. L'assegnazione di tali premi è riservata per i due terzi alle piccole e medie imprese.

Notissimi sono poi i provvedimenti in tema di autotrasporto, in forza dei quali sono concessi mutui e contributi alle imprese di trasporto per la rottamazione o la vendita a Paesi extracomunitari dei mezzi in esercizio, nonché ai privati per l'acquisto di auto nuove, onde sostituire il parco vivente con veicoli che rispettino *eco-standards* più elevati.

Più datati, invece, gli incentivi per la riduzione delle soglie di inquinamento acustico concessi per la realizzazione di piani di risanamento, nonché quelli predisposti in favore delle imprese che intendano cessare la produzione e l'utilizzazione delle sostanze lesive dell'ozono, previa conclusione di appositi accordi di programma con i Ministeri dell'industria, del commercio e dell'artigianato e dell'ambiente.

Di grande rilievo, infine, le misure incentivanti che sono state concesse nel 1991 per il risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia. Esse concernevano la realizzazione di iniziative volte a ridurre il consumo specifico di energia, il miglioramento dell'efficienza energetica, l'utilizzo delle fonti di energia alternativa, la climatizzazione e l'illuminazione degli ambienti, anche adibiti ad uso industriale, artigianale, commerciale, turistico, sportivo ed agricolo, nell'illuminazione stradale, con contributi in conto capitale nella misura minima del 20 per cento e nella misura massima del 40 per cento della spesa di investimento ammissibile documentata.

Il quadro illustrato, lo si intuisce, è da una parte apprezzabile, ma abbisogna dall'altra di un ponderoso intervento che possa rendersi propulsore della realizzazione di iniziative di tutela dell'ambiente in tutti i settori dell'industria, del commercio e del privato utilizzo.

A livello comunitario, invece, è necessario segnalare la presenza di almeno due importanti strumenti finalizzati all'incentivazione delle tecnologie pulite.

Per il raggiungimento della propria politica ambientale l'UE ha definito il programma LIFE (*L'Instrument Financier pour l'Environnement*), strumento finanziario non inserito nel quadro dei fondi strutturali e degli altri programmi comunitari, ma specificamente concepito per la salvaguardia dell'ambiente.

Nato nel 1992, il LIFE è stato recentemente riformulato per il periodo 2000-2004, con una significativa dotazione pari a 613 milioni di euro, destinati alla contribuzione per le imprese che investano in progetti che consentano di sperimentare soluzioni innovative ai problemi ambientali.

In tema di combustibili, invece, l'UE finanzia la tutela dell'ambiente con il programma che va sotto il nome di "Carnot".

Si tratta di una delle molteplici iniziative in materia (le altre sono note come programmi "Save", "Altener", "Sinergy") introdotte nel settore del risparmio energetico e la promozione dell'utilizzazione pulita ed efficiente dei combustibili solidi Carnot impegnerà 3 milioni di euro per la riduzione delle emissioni inquinanti.

#### 6. Ecoaudit, contabilità ambientale ed eco-accertamenti fiscali

L'interesse per un sistema produttivo ispirato dal ridotto impatto ambientale ha inoltre spinto il legislatore nazionale al conio di un sistema di ecogestione ed *audit* ambientale, introdotto dalla L. n. 70/1994.

Sono stati così realizzati il marchio di qualità ecologica denominato "Ecolabel", per i prodotti a basso tasso di inquinamento, e la certificazione di qualità ambientale "Ecoaudit", relativa ai cicli di produzione.

La L. n. 266/1997, dal suo canto, ha previsto agevolazioni in favore delle imprese che aderiscano ad un sistema di gestione ambientale secondo le norme EMAS (di cui al Regolamento CEE n. 1836/93) o ISO 14000, nonché per la citata certificazione di qualità ecologica di prodotto.

Il D.M. 31 marzo 1999, infine, ha introdotto il nuovo modello unico di dichiarazione (MUD), da presentare alla Camera di commercio competente per territorio, per l'adempimento degli obblighi di comunicazione, denuncia o notificazione imposti alle imprese dalla citata L. n. 70/1994.

È stato così tradotto in pratica il diritto all'informazione ambientale, proprio di ogni cittadino e assicurato dalla L. n. 39/1997, che consente la libertà di accesso alle informazioni ambientali,

nonché dalle leggi n. 344/1997 e n. 426/1998, che erogano consistenti finanziamenti per il potenziamento dell'attività di educazione, informazione e sensibilizzazione ambientale.

Alla predisposizione di norme di tutela ambientale di matrice fiscale fa da complemento necessario il concepimento di procedure di accertamento tributario fondate sulla verifica del regolare adempimento da parte delle imprese degli eco-obblighi loro imposti.

Un recente accordo tra l'Agenzia nazionale di protezione dell'ambiente e il Ministero delle finanze ha dato il via alla realizzazione dei primi eco-studi di settore, che andranno ad integrare quelli già predisposti dal Fisco riguardo alle molteplici categorie di contribuenti e che consentiranno l'incrocio dei dati ambientali con quelli fiscali.

Una produzione di rifiuti inferiore rispetto a parametri *standard* predefiniti, verificata attraverso il riscontro dei registri di carico e scarico e dei formulari di trasporto attiverà l'Amministrazione finanziaria.

Di converso, dalle ordinarie ispezioni fiscali potranno essere desunte violazioni ambientali, anche penalmente rilevanti, quali il traffico illecito di rifiuti o lo smaltimento in discariche abusive.

Le dogane, dal canto loro, si attiveranno per verificare la destinazione dei carichi di rifiuti importati nel territorio nazionale.

L'analisi parallela per la verifica degli obblighi tributari e di quelli ambientali può scaturire, inoltre, dalla valutazione del "bilancio ambientale", documento sul sistema di gestione e *audit* ambientale approvato dalla Comunità europea con il Regolamento n. 1836/93.