



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

UNICO

2015

gennaio/dicembre

Fondata da | *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
ANDREA AMATUCCI, JACQUES MALHERBE,
GIOVANNI PUOTI, CLAUDIO SACCHETTO,
JOSÈ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ



SAPIENZA
UNIVERSITÀ
EDITRICE

SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATORE/FOUNDER
Giovanni PUOTI

DIREZIONE SCIENTIFICA/SCIENTIFIC DIRECTORS
Andrea AMATUCCI – Jacques MALHERBE – Giovanni PUOTI –
Claudio SACCHETTO – José Manuel TEJERIZO LOPEZ

COMITATO SCIENTIFICO/SCIENTIFIC COMMITTEE
Ruben ASSOREY (Argentina) – Domenico DA EMPOLI (Italia) – Lorenzo DEL FEDERICO (Italia) – Eugenio DELLA VALLE (Italia) – Patrick DIBOUT (France) – Adriano DI PIETRO (Italia) – Hans FLICK (Deutschland) – Gabor FOLDES (Magyarország) – Daniel GUTMANN (France) – Pedro Manuel HERRERA MOLINA (España) – Haron JORAN (Israel) – Joachim LANG (Deutschland) – Gaetano LICCARDO † (Italia) – Leonardo PERRONE (Italia) – Franco PICCIAREDDA (Italia) – Manuel PIRES (Portugal) – Mauricio PLAZAS VEGA (Colombia) – Franco ROCCATAGLIATA (Italia) – Roman SEER (Deutschland) – Stanley SIEGEL (U.S.A.)

DIREZIONE DELLA REDAZIONE/EDITORIAL DIRECTORS
Fabrizio AMATUCCI – Pietro SELICATO

COMITATO DI REDAZIONE/EDITORIAL COMMITTEE

ROMA (Responsabile: Pietro SELICATO)
Gemma CARALLO – Pier Luca CARDELLA – Mauro CICCOLINI – Serenella CRISAFULLI – Isabella CUGUSI – Carla LOLLIO – Pietro ROSSOMANDO – Carla SCAGLIONI – Valentino TAMBURRO – Piergiorgio VALENTE – Marco VERSIGLIONI – Marianicola VILLANI

NAPOLI (Responsabile: Fabrizio AMATUCCI)
Roberta ALFANO – Anna Rita CIARCIA – Sossio COLELLA – Tatiana COMPAN PARODI – Maria Beatrice D’ANNA – Cristina MAYER – Alfonsoantonio MORGILLO – Valeria NASTI – Maria Pia NASTRI – Giovanna PETRILLO – María Catalina PLAZAS MOLINA – Angela Andreina PUOPOLO – Roberta SCARPATO – Loredana STRIANESE

TORINO (Responsabile: Claudio SACCHETTO)
Marco BARASSI – Francesco CANNAS – Alberto FRANCO – Roberto FRANZÉ – Mario GRANDINETTI – Gracia María Luchena MOZO – Barbara TESSA – Alessandro TERZUOLO – Giuseppe VANZ – Alessandro VICINI RONCHETTI

PESCARA (Responsabile: Lorenzo DEL FEDERICO)
Marco BALDACCI – Christian CALIFANO – Silvia GIORGI – Luigi LOVECCHIO – Gabriele MARINI – Francesca MICONI – Francesco MONTANARI – Annalisa PACE – Alberto RENDA – Concetta RICCI – Caterina VERRIGNI

MILANO (Responsabile: Giuseppe MARINO)
Andrea BALLANCIN – Giovanna COSTA – Serena CIBECCHINI – Barbara NIGRO – Luigi VELE – Luca VITALE

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI/SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Rita CALÇADA PIRES, University Lusíada of Lisbon (Portugal)
- Klaus-Dieter DRUEEN, Ludwig Maximilians Universität München (Germany)
- Kerstin EHRKE-RABEL, Karl-Franzens-Universität Graz (Austria)
- J. Clifton FLEMING Jr., Brigham Young University (U.S.A.)
- Daniel GUTMANN, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (France)
- Maria Amparo GRAU RUIZ, Universidad Complutense - Madrid (Spain)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Federica LIBERATORE, European Commission (Bruxelles)
- Heleno TAVEIRA TORRES, University of São Paulo (Brazil)
- Edoardo TRAVERSA, Catholic University of Leuven (Belgium)

COORDINATORE DELLA REDAZIONE/PROJECT MANAGER
Pietro SELICATO

SEGRETERIA DI REDAZIONE/EDITORIAL OFFICE
Carmelo BONOMO – Mauro CICCOLINI – Giulia COLLETTI – Pietro ROSSOMANDO
editorialstaff@rdti.it - <http://www.rdti.it>



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Directors*
ANDREA AMATUCCI
Emerito di *Diritto Finanziario*
Università Federico II - Napoli

JACQUES MALHERBE
Emerito di *Diritto Tributario*
Università Cattolica - Lovanio

GIOVANNI PUOTI
Ordinario di *Diritto Tributario*
Università Telematica Niccolò Cusano - Roma

CLAUDIO SACCHETTO
Emerito di *Diritto Tributario*
Università di Torino

Josè Manuel Tejerizo López
Cattedratico di *Diritto Finanziario e Tributario*
Universidad Nacional de Educacion a Distancia UNED - Madrid

UNICO

2015

gennaio/dicembre



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Sapienza Università di Roma - Dipartimento di Scienze Politiche
RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO SCIENTIFICO DEI REVISORI ESTERNI
PEER REVIEW COMMITTEE

Tutti gli contributi pubblicati sulla Rivista di Diritto Tributario Internazionale sono sottoposti all'approvazione collegiale del Comitato di Direzione.

I contributi destinati alle Sezioni I (Dottrina) e II (Documenti commentati) nonché, ove richiesto dall'Autore, alla Sezione III (Appunti e Rassegne) sono soggetti alla valutazione del Comitato Scientifico dei Revisori con le modalità della double-blind peer review.

- Prof. Francisco ADAME MARTINEZ
(Cattedratico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Siviglia)
- Prof. Massimo BASILAVECCHIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Teramo)
- Prof. Pietro BORIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Beniamino CARAVITA DI TORITTO
(Ordinario di Istituzioni di Diritto Pubblico nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Daria COPPA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. Roberto CORDEIRO GUERRA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Firenze)
- Prof. Francesco D'AYALA-VALVA
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Aquila)
- Prof. Stefano FIORENTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Emma GALLI
(Associato di Scienza delle Finanze nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Fabio GIGLIONI
(Associato di Diritto Amministrativo nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Alessandro GIOVANNINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Siena)
- Prof. Marco GREGGI
(Associato di Diritto Tributario nell'Università di Ferrara)
- Prof. Manlio INGROSSO
(Ordinario di Diritto Tributario nella Seconda Università di Napoli)
- Prof. Enrico LAGHI
(Ordinario di Economia Aziendale nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. José Maria LAGO MONTERO
(Cattedratico di Diritto Finanziario e Diritto Tributario nell'Università di Salamanca)
- Prof. Carlos Maria LÓPEZ ESPADAFOR
(Cattedratico nell'Università di Jaén)
- Prof. Paolo LIBERATI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Jean Claude MARTINEZ
(Ordinario di diritto tributario nell'Università di Paris II)
- Prof. Giuseppe MELIS
(Straordinario di Diritto Tributario nell'Università LUISS-Guido Carli)
- Prof. Mario NUSSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Udine)
- Prof. Pasquale PISTONE
(Associato di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. José Andrés ROZAS
(Professore Titolare di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Barcellona)
- Prof. Salvatore SAMMARTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Eugenio SIMÓN ACOSTA
(Cattedratico di Diritto Finanziario nell'Università di Navarra)
- Prof. Giuseppe TINELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Loris TOSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Venezia)
- Prof. Antonio URICCHIO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bari)
- Prof. Juan Enrique VARONA ALABERN
(Cattedratico di Diritto Tributario e finanziario nell'Università di Cantabria)

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

La clausola generale antiabuso e la certezza del diritto nell'ordinamento tributario spagnolo 7

PIETRO SELICATO

The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non taxation 33

PAOLO PURI

Mobilità internazionale del lavoratore dipendente e tassazione dei redditi 65

LEONEL CESARINO PESSÔA

Le tre fasi nell'evoluzione della interpretazione del principio di capacità contributiva: uno studio di diritto comparato Brasile-Italia 95

ROBERTA ALFANO

Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali 125

MARISA CARRASQUER CLARI

Un vuelta atrás en la configuración de la "elusión fiscal" 167

GIOVANNA PETRILLO

La aplicación de la norma tributaria defraudada y el principio de proporcionalidad: un análisis comparado 179

CARLA LOLLIO

La rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nell'ambito del sistema fiscale spagnolo: riflessioni e spunti di comparazione 203

PIERGIORGIO VALENTE

Treaty shopping. Misure di contrasto nei più recenti orientamenti internazionali 229

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

ENZA SONETTI

La prevalenza del profilo sostanziale in caso di violazione di obblighi formali in materia IVA

(Nota a Corte di Giustizia dell'Unione Europea - Sezione settima - Sentenza 9 luglio 2015 - Causa C-183/14) 253

VALERIO SEVERO MAROTTA

Direct Marketing Association v. Brohl: il Colorado apre la strada ad una nuova tipologia di *Amazon Laws*

(Nota a Corte di Appello per il Decimo Distretto degli Stati Uniti - Caso No. 12-1175 - Sentenza 22 Febbraio 2016) 281

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and Surveys

JOSÉ A. ROZAS, MARIA PIA NASTRI, ENZA SONETTI

Buona *governance* tributaria: nuove regole in Spagna e in Italia 307

MARCELLA MARTIS

Percorsi evolutivi e le linee di tendenza della rinnovata *cooperative compliance* tra Fisco e imprese alla luce dei recenti interventi nazionali e delle indicazioni provenienti dall'OCSE 325

PIETRO SELICATO

J. Malherbe – C.P. Tello – M.A. Grau Ruiz, *La revolucion fiscal de 2014 (book review)* 349

SEZIONE I
DOTTRINA

SECTION I
Academic essays

Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*

Roberta Alfano**

* Articolo sottoposto a revisione. Il lavoro, riveduto ed ampliato, ripropone il tema dell'intervento tenuto presso l'Università di Roma La Sapienza in data 25 giugno 2014, nell'ambito de «Le tavole rotonde dell'Associazione Italiana Professori di Diritto Tributario» sulla Legge delega fiscale.

** Professore associato di diritto finanziario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

Abstract

The excises gained a bigger role in the realization and the proper functioning of the market within the national and European tax systems. The excises are particularly relevant for the energy field. The general principles for the energy policy are set by the EU: on the tax side the urgency to balance between the harmonization process and the substantial impact that these kinds of taxes have on international trades and therefore on the performance of the national markets is clear. The EU countries still have broad room for manoeuvre within a field that is strategic for production's costs and consumption's prices and which is highly influenced by the pursuit of social and environmental policies.

The Directive 96/2003/EC completely reviewed the European legal framework by extending the tax on every «energy product», including natural gas and electric energy. Huge changes for the energy's tax system have been provided by a directive's proposal in the 2011; specifically, the proposal took into account both the progressive relevance of renewable energies in the market acknowledging, for tax purposes, the smaller amount of energy contained, and the urgency for a EU Carbon Tax. The proposal encountered multiple resistances and the Presidency of the EU Council postponed sine die the debate on the matter, wasting a concrete opportunity for renewal. Under the provision contained in art. 1, par. 2 Directive 228/2008/EC, EU countries can set forth additional levies for specific

purposes and not just for revenues' needs; this is possible under the condition that the special purpose levy complies with the EU general tax principles as set forth by the ECJ's jurisprudence.

Abstract

Le accise hanno assunto un'importanza crescente per la realizzazione ed il buon funzionamento del mercato nel sistema tributario interno ed europeo. Settore di particolare sensibilità è quello dell'energia. I principi generali della politica energetica sono fissati a livello europeo: dal punto di vista fiscale appare immediatamente evidente la necessità di temperamento fra le esigenze di armonizzazione e l'oggettiva rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di tali forme impositive. Gli Stati membri mantengono spazi di manovra ampi in un settore che, per definizione, incide notevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo e che, anche più di altri, è influenzato dal perseguimento di politiche sociali o ambientali. La direttiva 2003/96/CE ha revisionato radicalmente il quadro normativo europeo della tassazione di tali prodotti, ampliando la tassazione a tutti i «prodotti energetici», comprensivi del gas naturale e dell'energia elettrica. Con una proposta di Direttiva del 2011 sono state previste profonde trasformazioni della tassazione dell'energia; in particolare, la proposta teneva conto della crescente importanza dei combustibili rinnovabili sul mercato, con una tassazione commisurata al loro minore contenuto energetico, e della necessità di una *Carbon Tax* europea. La proposta ha però incontrato molteplici resistenze e la Presidenza del Consiglio UE ha rinviato – *sine die* – il dibattito sulla questione, sprecando, nei fatti, una concreta possibilità di rinnovamento. Gli Stati possono però prevedere prelievi aggiuntivi per finalità specifiche e non solo per esigenze di gettito *ex art.1, par.2* direttiva 2008/118/CE; ciò a condizione però che tale prelievo non contrasti con i principi fiscali dell'UE, come la giurisprudenza della CGE ha ormai definitivamente stabilito.

SOMMARIO: 1. *Introduzione*; 2. *Struttura, caratteri e ratio delle accise (cenni)*; 3. *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*; 4. *Le accise sull'energia: da mero strumento erariale a tributo ambientale. La proposta di*

revisione della Direttiva del 13 aprile 2011; 5. La Carbon Tax; 6. Prelievi sull'energia, finalità specifiche e profili di incompatibilità europea; 6.1. Accise sull'energia e divieto di aiuti di Stato, nell'analisi di alcune fattispecie europee; 7. Conclusioni.

1. Introduzione

Le accise, nel sistema tributario interno ed europeo, hanno gradualmente acquisito una importanza crescente per la realizzazione ed il buon funzionamento del mercato.

L'attenzione europea è sempre stata elevata sulle imposte sulla cifra di affari e sulle accise, per la potenzialità di tali forme di imposizione ad influenzare il prezzo di un bene o di un servizio, incidendo, di conseguenza, sul mercato.

Settore di particolare sensibilità è quello dell'energia.

In particolare, le accise sui prodotti energetici e l'elettricità hanno manifestato la loro propensione a mutare profondamente la propria struttura impositiva. In particolare, dopo la ratifica del Protocollo di Kyoto da parte della Comunità europea, tali accise si sono adeguate sia alla crescente sensibilità verso i profili ambientali collegati ai cambiamenti climatici, e sia alle nuove esigenze di semplificazione delle procedure negli scambi intracomunitari; affinando ulteriormente le loro versatili finalità impositive e divenendo uno degli strumenti chiave per conseguire gli obiettivi.

L'attuazione della direttiva 2003/96/CE, operata nell'ordinamento interno con il D. Lgs. n. 26/2007, ha condotto ad una prima radicale revisione del quadro normativo europeo della tassazione di tali prodotti e, di conseguenza, la disciplina armonizzata, sino a quel momento limitata agli oli minerali, è stata ampliata a tutti i «prodotti energetici», comprensivi del gas naturale e dell'energia elettrica.

Tale direttiva è però presto divenuta obsoleta e sono state ipotizzate profonde trasformazioni, in particolare con una proposta di Direttiva del 2011.

Sulla scia di tale fermento europeo, nell'ordinamento italiano - in cui le accise sono disciplinate dal Testo Unico sulle Accise di cui al D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 - è stata ipotizzata una significativa riforma, contemplata nell'art. 15 della Legge Delega 11 marzo 2014 n. 23 in tema di semplificazione del sistema fiscale. L'articolo, rubricato «Fiscalità energetica e ambientale», aveva previsto l'introduzione di nuove forme di fiscali-

tà finalizzate ad orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e la revisione della disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo. La norma aveva stabilito, da un lato, l'introduzione di nuove forme di fiscalità, di cui alla prima parte dell'articolo, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio di neutralità fiscale e, dall'altro, la revisione della disciplina delle accise, prevista dalla seconda parte dell'articolo, in conformità con i principi che avrebbero dovuto essere adottati con l'approvazione della citata proposta di modifica della direttiva del 2011: la decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione era stata subordinata - con la previsione di un «termine canzonatorio» secondo la definizione del Chiovenda - alla data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri. Ancora, la delega aveva stabilito che il maggior gettito derivante dall'introduzione della *carbon tax*, sempre di cui alla lett. b), fosse destinato, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla *green economy*, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili.

Sia la proposta di modifica europea che l'art. 15 della legge delega sembravano ben rispondere - nonostante il limite, nell'articolato interno, della mancata previsione di un sistema di agevolazioni, che con funzione incentivante indirizzassero verso comportamenti *environmentally correct* - all'attuale interpretazione della tassazione ambientale. Entrambe infatti avevano previsto un corretto riconoscimento dei principi europei, del «chi inquina paga» e di «precauzione», non riferendosi meramente ad imposte di scopo o con finalità solo politicamente ambientali; inequivocabile la volontà di orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, nel rispetto del principio del «doppio dividendo».

Entrambe però non hanno trovato concreta attuazione: la proposta di modifica della Direttiva, dopo molte resistenze a livello istituzionale, è stata accantonata *sine die* dall'Ecofin, durante il semestre di presidenza italiano dell'ottobre del 2014, e l'art. 15 della Delega fiscale non ha trovato attuazione concreta nei decreti delegati.

Ciò sommariamente premesso, si intende prendere le mosse da tale occasione perduta, a livello europeo ed interno: in particolare, si intende concentrare l'attenzione su una revisione del sistema delle accise, settore nevralgico della politica fiscale europea ed interna, grazie all'intrinseco meccanismo impositivo poco visibile, che ne fanno uno strumento privilegiato di attuazione, soprattutto nel campo dell'energia¹, anche di una politica di tassazione ambientale ai diversi livelli di governo.

I principi generali della politica energetica sono fissati a livello europeo²: dal punto di vista fiscale, occorre tentare di contemperare le esigenze di armonizzazione con l'oggettiva rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di tali forme impositive³. Gli Stati membri mantengono spazi di manovra ampi in un settore che, per definizione, incide notevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo e che, anche più di altri, è influenzato dal perseguimento di politiche sociali o ambientali, da porsi in essere secondo una politica multilivello⁴. In campo energetico sono state previste diverse tipologie di tributi⁵: la preminenza

¹ «Le accise, in virtù della loro struttura, caratterizzante la fattispecie imponibile, si prestano pienamente a configurare tributi ambientali, posto che, l'Unione europea ha individuato come tributi ambientali tipici le imposte sulle emissioni inquinanti e sui prodotti inquinanti». C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, p. 251, par. 5.

² B. Pozzo, *Le politiche comunitarie in campo energetico* in *Riv. giur. Amb.*, 2009, 6, p. 841. Il titolo XXI del TFUE è dedicato esplicitamente all'energia; in particolare l'articolo 194, paragrafo 3, del TFUE si occupa delle misure fiscali, prevedendo che il Consiglio possa, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento, stabilire eventuali misure di natura fiscale.

³ A livello europeo, le risorse finanziarie da destinare al settore delle energie rinnovabili sono state inserite nei fondi strutturali previsti per il periodo 2007-2013. Ogni Stato membro ha dovuto definire il proprio «quadro strategico nazionale» (QSN). M. CAMINITI, C. MANNA, F. GANGALE, E. MANCUSO, M. STEFANONI, A. COLANGELO (a cura di), *Dossier Riduzione delle emissioni e sviluppo delle rinnovabili: quale ruolo per Stato e regioni?*, Roma, 18 aprile 2008. La proposta italiana, relativa al proprio QSN per la politica regionale di sviluppo 2007-2013, è stata approvata dalla Commissione delle Comunità Europee con decisione del 13 luglio 2007. La strategia delineata dall'Italia consta di dieci priorità. Fra queste rileva, in particolare, la «priorità 3», «Energia e ambiente: uso sostenibile ed efficiente delle risorse per lo sviluppo», che ha ad oggetto interventi diretti ad aumentare l'efficienza energetica, sia tramite il risparmio, sia avvalendosi dell'energia prodotta da fonti rinnovabili.

⁴ A. MASSONE, *La (difficile) convivenza tra governo del territorio, tutela dell'ambiente e produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili* in *Foro Amm.*, 2009, 3, p. 654.

⁵ «La molteplicità dei piani intersecati dal settore energetico e, in particolare, dalla produzione - dal "fare energia" - si riflette nell'ambito fiscale, delineando un quadro complesso, composto da tributi tanto statali, quanto regionali e locali, e tanto da imposte ed addizionali, quanto da agevolazioni». Così L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, Prefazione a *Fare energia - Fiscalità e agevolazioni*, (a cura di G. BONARDI - C. PATRIGNANI), Milano, 2007, riportata anche in *Rass. Trib.*, 2007, p. 6.

dell'interesse generale al corretto reperimento e sfruttamento delle fonti energetiche ed al conseguente approvvigionamento della collettività legittima la riserva a favore della legislazione statale, espressione di un'istanza e una scelta europea.

La rilevanza nazionale e sovranazionale degli interessi perseguiti legittima, altresì, l'applicazione di una serie di agevolazioni fiscali, per la promozione, in particolare, delle diverse possibili fonti energetiche rinnovabili e dei programmi di riqualificazione energetica - caratterizzati da livelli di maturità tecnologica e commerciale profondamente diversi⁶ - che ha superato indenne anche le inevitabili contrazioni realizzatesi durante la crisi economica⁷ e che, in particolare in alcuni settori⁸, ha trovato una decisa stabilità. Nei principali paesi dell'Unione sono stati, dunque, previsti e tuttora permangono molteplici strumenti, fiscali e non⁹, utilizzati prevalentemente dal legislatore per incrementare la produzione di energia da fonti rinnovabili.

Accanto ad una significativa politica agevolativa, un ruolo prioritario ai fini della politica energetica è svolto, dunque, dalle accise. Il settore è attualmente oggetto di una rinnovata attenzione da parte delle Istituzioni

⁶ «Se in certe condizioni l'energia eolica, idroelettrica, le biomasse e l'energia solare termica sono già economicamente sostenibili, altre fonti, come il fotovoltaico, necessitano d'una crescita esponenziale della domanda per migliorare le economie di scala e ridurre i costi». F. BARBASO, *Quale futuro per le energie rinnovabili?* in *Elementi*, 2008, p. 14, riportato da M. DAURIA, *La finanza pubblica e le energie rinnovabili*, in *Riv. giur. Amb.* 2009, 6, p. 879;

⁷ Anche nel periodo 2009/2014, in un contesto di crisi e di ridotta asseguibilità sociale, la popolazione si è infatti sempre dimostrata favorevole allo sviluppo e alla diffusione degli impianti per la produzione di energia rinnovabile ed ai programmi di riqualificazione energetica F. DISCONZI, *Accettabilità sociale delle fonti rinnovabili* in <http://www.ambientediritto.it/>, 2009; R. ALFANO, *Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica* in L. SALVINI - G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Roma, 2014, pp. 609-634.

⁸ Si pensi all'agricoltura. M. BAGNOLI - A. ROCCHI, *La prevalenza nel fotovoltaico "agricolo": problemi attuali e prospettive* in *Corr. Trib.*, 2015, 46, p. 4551; Id, *Aspetti contabili e fiscali dei certificati "verdi" e "bianchi" in agricoltura* in *Corr. Trib.*, 2015, 39, p. 4006; L. SCAPPINI, *stabilizzata la tassazione delle energie rinnovabili per il settore agricolo* in *Fisco*, 2016, 8, p. 719.

⁹ La Direttiva 2003/96/CE stabilisce all'art. 15, la possibilità per gli stati membri di applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione di alcuni prodotti energetici per specifiche finalità. Per tale motivo, ad esempio, l'art. 26 del D. Lgs. 504/1995 ha ipotizzato per alcune fattispecie la possibilità di introdurre accise con aliquote agevolate relativamente al gas metano. A. MARZANATI, *Semplificazione delle procedure e incentivi pubblici per le energie rinnovabili?* in *Riv. giur. Amb.*, 2012, n. 5, p. 499. R. ALFANO, *La riforma fiscal medioambiental: status en Italia y España. Posibilidades y desarrollos en la experiencia comparada, con referencia particular a la fiscalidad de la energia* in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2015, n. 3, pp. 741 - 783.

Europee e degli Stati Membri: la crisi dell'imposizione sui redditi, da un lato, e la rigidità del sistema dell'IVA e delle politiche di bilancio europee dall'altro, hanno infatti portato ad una nuova attenzione all'imposizione sui consumi e sulla fabbricazione. Prima di esaminare, più specificamente il settore dell'energia, appare opportuno delineare, in estrema sintesi, tale modello impositivo.

2. Struttura, caratteri e *ratio* delle accise (cenni)

Le accise si sostanziano in imposte indirette sulla produzione o sul consumo – unitariamente considerate¹⁰ – che colpiscono beni di grande diffusione, dalla produzione accentrata¹¹: alcol etilico, bevande alcoliche, tabacchi lavorati, ed, appunto, energia elettrica e prodotti energetici.

Tali imposte sono state sottoposte ad una lenta opera di armonizzazione a livello comunitario¹², necessaria, per tale tipologia di prodotti, per il reale funzionamento del mercato interno che necessitava un sistema di imposte sugli affari e sui consumi omogeneo: pur nel rispetto delle precipue peculiarità interne, sistemi differenziati avrebbero inciso su un assetto ad estrema sensibilità economica, con potenziali rischi di ingenerare meccanismi distorsivi. Il tributo, solitamente conglobato nel prezzo del bene o del servizio, è caratterizzato da uno scarso impatto impositivo e da limitate problematiche applicative, concentrate su pochi grandi produttori piuttosto che sulla platea dei consumatori.

L'istituzione di tali tributi è stata a lungo ricollegata a prevalenti esigenze di cassa, con l'unica attenzione circa la possibile incidenza socio-economica su determinate classi di contribuenti¹³. Storicamente applicate nei sistemi

¹⁰ Nel sistema interno la disciplina è regolata dal decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48: l'unitarietà del sistema, evidenziata con riferimento ad un problema di riparto di risorse con la Regione Sicilia, è stata rimarcata anche da Corte Cost., 25 marzo 2010 n. 115 in *Rass. Trib.*, 2011, 2, p. 448, con nota di S. CAMELI, *Incertezze in tema di accise e Statuto della Regione Sicilia*.

¹¹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, Parte speciale, Torino, 2016, p. 318.

¹² Il primo provvedimento comunitario in materia è stata la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1972 n. 464, n. 72/464/CEE, in GUCE n. 303 L del 31 dicembre 1972, p.1 in tema di tabacchi e solo dopo venti anni è stata emanata una disciplina generale delle accise con la direttiva-quadro del Consiglio del 25 febbraio 1992 n. 12, 92/12/CEE, GUCE n. 76 L del 23 marzo 1992, p. 1 relativa a oli minerali, alcool e bevande alcoliche, tabacchi. C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo, op.cit.*, p. 262.

¹³ P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 47.

interni – si pensi in Italia alla tassa sul macinato del periodo post unitario, dagli effetti evidentissimi sui contadini¹⁴ –, sono state dunque sottoposte ad un processo di armonizzazione che si è sviluppato nel corso del tempo¹⁵, particolarmente rilevante proprio per i prodotti energetici e l'elettricità; il legislatore comunitario ha dovuto contemperare le esigenze di armonizzazione con la rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di questo tipo di imposizione con l'opportunità di lasciare agli Stati membri spazi di manovra piuttosto ampi in un settore impositivo che, per definizione, incide notevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo e che, anche più di altri, si presta ad essere influenzato dal perseguimento di politiche extrafiscali. Le accise evidenziano infatti una significativa capacità fiscale ed una notevole potenzialità a tener conto anche di istanze extratributarie, per la rilevante duttilità, in grado di influire sul mercato e sui consumi.

La necessità di contrastare i divari fiscali esistenti fra i Paesi, che generano distorsioni al mercato e alla concorrenza, ha spinto dunque l'Unione europea ad adottare diversi provvedimenti di armonizzazione – per quanto parziali¹⁶ – in tale settore, in ragione anche della capacità sinergica di tale prelievo di incentivare altre politiche.

¹⁴ Il tributo fu introdotto nel 1868 e rappresentò una misura di politica economica dettata dall'esigenza di risolvere con velocità il grave problema del disavanzo finanziario post unificazione. Esisteva già un'imposta sui cereali in Toscana e in Sicilia, abolita, nell'isola da Garibaldi nel 1860 proprio per il malcontento correlato, adottando un sistema di contatore meccanico, col quale evitare gli abusi precedenti e prescindere dalle dichiarazioni dei contribuenti e dall'opera degli agenti fiscali. Sull'argomento G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, p. 343 ss. Memorabile la caratterizzazione letteraria operata da R. BACCHELLI, *Il mulino del Po*, Milano, 1938.

¹⁵ Dal punto di vista interno, la riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso aveva portato all'abolizione di numerose imposte di consumo. Rimasero in vigore esclusivamente le imposte erariali su determinati prodotti - quali il caffè o il cacao - e alcune imposte di fabbricazione, in particolare sulle bevande alcoliche. La normativa comunitaria volta all'armonizzazione e razionalizzazione delle accise, è stata recepita verso la metà degli anni novanta, sostanziandosi nel già citato *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*, approvato con il D. Lgs. 26.10.1995, n. 504. E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali. Le imposte doganali* in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 267; F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 216; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, p. 22; C. VERRIGNI, *Le accise*, in AA.VV. (a cura di A. DI PIETRO), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, tomo I, Roma, 2003, p. 487; Id, *Le accise nel mercato unico europeo*, *op.cit.*, p. 251.

¹⁶ «L'harmonisation opérée par les directives sur les accises et celles sur les structures n'est que partielle. En effet, celles-ci se contentent, pour l'essentiel, de classer les produits en fonction de considérations

Le peculiarità della disciplina hanno dunque fortemente sollecitato l'utilizzazione di tale forma d'imposizione speciale anche per finalità extrafiscali, nonostante le accise costituiscano l'oggetto preferito delle manovre finanziarie di copertura di impreviste e improvvise necessità di maggiori entrate nel bilancio statale: si pensi, ancora, al ciclico aumento delle accise sui carburanti per finanziare le emergenze da calamità naturali¹⁷. Tali frequenti modificazioni sia riguardo alle aliquote sia per le altre modalità di determinazione del tributo permettono di comprendere altresì la *ratio* della tradizionale previsione in sede europea delle sole aliquote minime, al fine di consentire ai singoli Stati ulteriori prelievi interni.

A ciò si aggiunga che *ex art.* 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE¹⁸ si permette ai singoli Stati di istituire o mantenere, imposte indirette, anche equivalenti, su prodotti diversi da quelli regolati dalle direttive medesime, ovvero sulla prestazione di servizi: il diritto europeo sancisce tale possibilità a condizione che dalla loro applicazione non derivino in nessun modo formalità connesse all'attraversamento delle frontiere negli scambi tra Stati membri.

objectives, liées notamment aux procédés de fabrication utilisés, de définir les conditions d'exigibilité de la baccise, d'organiser un régime de circulation des produits assujettis à baccise, de déterminer la base d'imposition des accises et de fixer des taux minimaux». Corte di Giustizia, sentenza 24 febbraio 2000, Causa C 434/97, *Commissione contro Repubblica Francese*, in *Racc*, 2000, p. I-01129.

¹⁷ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, *op.cit.*, p.613; E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali. Le imposte doganali* in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 267 ss; P. MASTELLONE – L. DEL FEDERICO – M. BASILAVECCHIA, *Tax Implications of Environmental Disasters and Pollution*, Kluwer International, 2015.

¹⁸ La direttiva 2008/118/CE ha introdotto molteplici importanti novità finalizzate soprattutto ad adeguare le regole di funzionamento del regime in questione, facendo chiarezza sul sistema di accise in regime sospensivo. Ha, poi, cercato di ampliare la platea dei soggetti obbligati al pagamento dell'accisa al fine di aumentare la concorrenzialità nel settore della commercializzazione dei prodotti sottoposti. In tale contesto è stata confermata pienamente la centralità e l'irrinunciabilità della figura dei depositi fiscali, introducendo, nel contempo, nuove figure professionali, autorizzate solo a spedire (speditori registrati) ovvero solo a ricevere (destinatari registrati) prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo. La parte maggiormente innovativa ha riguardato la sostituzione dei documenti cartacei, con comunicazioni telematiche tra gli operatori di ogni parte dell'Unione europea attraverso un sistema informatico comunitario dedicato, consultabile dalle Amministrazioni doganali di tutti gli Stati. AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e l'elettricità*, Torino, 2014, 20. Dal 2010 l'intero quadro generale delle disposizioni in materia di accisa è stato nuovamente innovato; in particolare per quanto attiene l'uso della telematica nello scambio di informazioni tra gli Stati membri attinenti il monitoraggio dei trasferimenti intracomunitari dei prodotti in regime sospensivo.

Il medesimo articolo prevede altresì la possibilità di istituire imposizioni aggiuntive sui medesimi prodotti per finalità specifiche. È possibile applicare una accisa su prodotti non contemplati dal legislatore comunitario ovvero si possano applicare imposte addizionali all'accisa su prodotti, al contrario, rientranti nell'ambito applicativo fissato dalla direttiva citata. La graduazione del prelievo attraverso le aliquote o la base imponibile, al fine di incentivare o disincentivare altre politiche europee, è pienamente compatibile con gli obiettivi europei. È dunque possibile prevedere un ulteriore prelievo successivamente all'imposta principale, che ne condivide la base imponibile ma, in genere, non il percettore finale delle somme introitate. È il caso delle addizionali sui prodotti sottoposti ad accisa, per le quali l'Italia detiene un vero e proprio primato.

All'attualità le accise sono disciplinate dall'art. 113 del TFUE e, per quanto concerne le imposte sui prodotti energetici - oli minerali, gas, energia elettrica, energia alternativa, carburanti per l'aviazione - dall'art. 192 del TFUE, ai fini del perseguimento degli obiettivi di cui al precedente art. 191.

E proprio sulle accise correlate all'energia si intende ora focalizzare l'attenzione.

3. Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità

Tradizionalmente il prelievo riferito al settore dell'energia fa riferimento ad una pluralità di interessi e trova la sua massima espressione nel sistema delle accise.

Il legislatore europeo ha dovuto tener conto da un lato delle esigenze di armonizzazione in relazione all'incidenza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di tale prelievo e dall'altro della necessità di consentire ai singoli Stati ampi spazi di manovra in un settore impositivo, quale quello energetico, dalla forte incidenza sui costi di produzione e sui prezzi al consumo, e che, nel contempo, rileva una enorme pervasività rispetto al perseguimento di altre politiche.

Tale aspetto appare particolarmente rilevante in riferimento alle accise sui prodotti energetici e sull'elettricità, dall'evidente, spiccata sensibilità alla realizzazione anche di finalità diverse rispetto a quelle squisitamente fiscali, *ex art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE*.

Di fronte ad esigenze potenzialmente conflittuali e verso le quali le sensibilità dei diversi Stati appaiono affatto diverse, tali prodotti evidenziano

dunque una sostanziale differenza di imposizione. Tale disomogeneità, negli anni settanta ed ottanta del secolo scorso, aveva comportato proposte di direttiva fortemente criticate, in ragione proprio della scarsa attenzione verso le politiche dei trasporti e di efficienza energetica. La necessità di trovare un punto di incontro fra esigenze contrapposte ha portato, solo un decennio dopo, a primi, concreti provvedimenti in merito alle accise sugli oli minerali.

Nel quadro del regime generale dei prodotti soggetti ad accisa, la normativa sugli oli minerali ha trovato attuazione nella direttiva n. 92/81/CEE circa la disciplina dell'accisa armonizzata che si applica agli oli minerali, e nella direttiva n. 92/82/CEE in merito alle aliquote minime applicabili a taluni di essi.

La *ratio* del Legislatore comunitario si era sostanziata nella tassazione di tali oli, in ragione del loro impiego energetico, pur nella consapevolezza della difficoltà di interpretazione in merito ai diversi componenti del processo di carburazione; ulteriori, diverse utilizzazioni rispetto alla combustione o carburazione non dovevano, infatti, essere sottoposti all'imposizione¹⁹.

La direttiva 92/81/CEE prevedeva, altresì, la tassazione dei prodotti per riscaldamento, con riferimento esclusivo alla categoria degli idrocarburi; la direttiva 92/82/CEE stabilì, con riferimento agli oli minerali, le aliquote minime dei prodotti maggiormente diffusi quali carburanti o combustibili²⁰. Tali livelli minimi non sono stati in seguito incrementati in sede comunitaria, per cui, nell'ambito dei diversi Paesi il sistema appariva fortemente disomogeneo, con paesi a tassazione europea minima ed altri, come l'Italia, dove il prelievo appariva decisamente più incisivo.

¹⁹ La direttiva 92/82/CEE aveva altresì introdotto il principio, meglio specificato poi nella direttiva 2003/96/CE, della tassazione di ogni prodotto utilizzato o da destinare come carburante, additivo o qualsiasi altra sostanza utile ad accrescere il volume finale dei carburanti. Ciò in ragione della sottoposizione ad accisa di ogni prodotto o derivato o succedaneo destinato a tale finalità, per evitare lo spostamento della domanda verso beni non sottoposti ad imposizione, con inevitabile distorsione della concorrenza. L'orientamento è sembrato, sin dall'emanazione della direttiva, quello di tassare ogni prodotto - carburanti o additivi dei carburanti - in ragione della partecipazione di tali sostanze al processo energetico tipico di un motore a combustione interna; pertanto, un eventuale additivo utilizzato per finalità diverse dalle prestazioni energetiche non dovrebbe essere sottoposto a tassazione.

²⁰ La direttiva, per i carburanti, contemplava aliquote minime per benzina, gasolio, GPL e metano; per i combustibili per riscaldamento le aliquote per gasolio, olio combustibile, GPL, metano e cherosene. Per i prodotti diversi l'art. 2, par. 2, aveva previsto il principio della tassazione per equivalenza, con una previsione, caso per caso, in misura pari a quella prevista per il prodotto equivalente. Occorreva verificare anche le modalità di impiego del prodotto e il carburante o combustibile che viene sostituito.

Gli oli utilizzati per fini diversi dal carburante per motori o come combustibile per riscaldamento erano invece stati esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione della direttiva, non rientrando nel regime dell'accisa armonizzata²¹: ciò è stato il frutto di una scelta precisa a livello europeo di riservare a tali oli un trattamento di favore²².

Circa un decennio dopo, la Direttiva 2003/96/CE – poi ulteriormente modificata con le Direttive 2004/74/CE e 2004/75/CE²³ – aveva disposto l'abrogazione delle precedenti direttive nn. 92/81/CEE e 92/82/CEE a partire dal 31 dicembre 2003.

La Direttiva ha profondamente ristrutturato il quadro europeo per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità²⁴. L'obiettivo della diret-

²¹ Tale disposizione ha fortemente influito su una particolare vicenda interna. La Corte di Giustizia, con sentenza 25 settembre 2003 - causa 437/01, aveva dichiarato l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti italiana incompatibile con le disposizioni che prevedevano l'esenzione generalizzata dall'accisa sugli oli minerali non destinati all'impiego come carburanti o combustibili, contenuta nella direttiva del 1992 in temi di oli minerali. L'emanazione della direttiva del 2003 aveva fatto propendere l'Amministrazione interna per un superamento della sentenza; Agenzia delle entrate, circolare 5 maggio 2004, n. 24/D in banca dati *fisconline*; G. M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, op.cit., p.707. La Corte di Giustizia, interpellata nuovamente, ha evidenziato la competenza degli Stati membri a tassare i prodotti energetici, come gli oli lubrificanti, utilizzati per fini diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento, a condizione che esercitino le competenze loro attribuite in tale settore nel rispetto del diritto comunitario. Ciò comporta che, ex art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva 92/12, gli oli lubrificanti utilizzati per fini diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento sono esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione di tale direttiva, non rientrando nel regime dell'accisa armonizzata.

²² In tal senso si orientavano anche i lavori preparatori della direttiva del 2003; nella proposta di direttiva COM/97/0030 DEF sulla tassazione dei prodotti energetici il nuovo regime di accisa non attribuiva specifica rilevanza alla destinazione impressa agli oli minerali. Inizialmente, non era prevista una norma agevolativa per gli oli minerali destinati ad usi diversi dalla combustione o dalla carburazione: tutti gli oli minerali dovevano essere sottoposti ad accisa armonizzata a prescindere dalla loro destinazione. G. M. CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, par. 5. Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, Cause riunite C-145/06 e C-146/06 in *Racc.*, 2007, p. I-05869. F. BIRIGAZZI, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti alla luce di una importante pronuncia della Corte di Giustizia UE: profili di illegittimità e problematiche applicative* in *Dip. Prat. Trib.*, 2009, 4, p. 809. R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, cap. III, parte II.

²³ La direttiva 2004/74/CE ha apportato modifiche per dare la possibilità ad alcuni Stati Membri di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni o riduzioni temporanee dei livelli di tassazione. La direttiva 2004/75/CE ha esteso tale regime anche allo Stato di Cipro.

²⁴ L. CERIONI, *I prodotti energetici utilizzati dalle imprese*, in *L'IVA*, 2004, p. 520 ss.; ID, *Il*

tiva 2003/96/CE è stato la ridefinizione delle regole in materia di accise connesse alle operazioni commerciali realizzate da contribuenti nazionali, posta la loro influenza sui prezzi di mercato dei prodotti.

L'articolo 1 della direttiva 2003/96 ha obbligato gli Stati membri ad imporre un'accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità. I prodotti energetici sono stati definiti all'articolo 2, par. 1 e fanno riferimento oltre che a tutti i principali prodotti petroliferi, al gas naturale, al carbone, alla lignite, al coke, e a prodotti ordinariamente utilizzati per finalità diverse dalla combustione e dalla carburazione ma che diventano prodotti energetici qualora destinati negli impieghi suddetti.

Il par. 2 del medesimo articolo ha aggiunto a tale elenco l'elettricità ed il gas naturale, inizialmente lasciati fuori dal primo intervento europeo e rimessi alla discrezionalità dei singoli Stati, pur mantenendone chiara la distinzione rispetto agli altri prodotti energetici²⁵.

Ai sensi dell'art. 2, par. 3, secondo e terzo comma, sono parimenti assoggettati ad accisa tutti gli altri prodotti utilizzati come carburante, nonché tutti gli altri idrocarburi, esclusa la torba, utilizzati come combustibile²⁶; diversi interventi successivi hanno, poi, ampliato la potestà impositiva degli Stati in materia, attraverso la previsione di una serie di regimi transitori e di articolate deroghe al sistema armonizzato²⁷.

d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 49 ss.; ORSINI, *La tassazione indiretta dei prodotti energetici*, in *Trib. loc. reg.*, 2004, p. 684 ss.; L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1670 ss., AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014.

²⁵ Per entrambi i prodotti la direttiva prevede regole distinte rispetto agli altri prodotti energetici circa la nascita dell'obbligazione tributaria ed il perfezionamento della stessa. *Ex art.* 21, par. 5, della direttiva stessa, l'elettricità e il gas naturale sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili solo al momento della fornitura da parte del soggetto che vende tali prodotti al consumatore finale. Si tratta di un'eccezione relativamente al fatto generativo dell'accisa, che è la produzione o importazione. Ciò comporta che per il gas naturale e l'elettricità coincidono i momenti in cui sorge l'obbligazione tributaria e la stessa diventa esigibile. Non sussiste, dunque, alcun regime sospensivo, con conseguenze circa l'individuazione dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta. Ancora, AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e l'elettricità*, *op. cit.*, p. 23.

²⁶ L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 esenta dall'accisa i «prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità». L'accisa si applica anche agli altri prodotti utilizzati come carburante e agli altri idrocarburi utilizzati come combustibile; dunque, le esenzioni previste all'art. 14 devono applicarsi anche a tali due categorie di prodotti. La questione sarà meglio evidenziata dalla CGE in particolare Corte di Giustizia UE, 4 giugno 2015, causa C-5/14 *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH*, su cui *infra*, par. 5.

²⁷ La Decisione 2005/767/CE del Consiglio, del 24 ottobre 2005 (in G.U.C.E. 4 novembre

Ratio comune ad entrambe le riforme, con un significativo ampliamento dei prodotti ed aumento delle aliquote²⁸ con la direttiva del 2003, è stata la realizzazione di un prelievo che, a regime, potesse gravare sui medesimi prodotti analogamente e con analoga incidenza media in tutti i Paesi, nel tentativo di equilibrare i costi energetici dei diversi Stati, con la doppia finalità di un significativo gettito fiscale per gli Stati e del corretto funzionamento del mercato dell'energia.

La direttiva 2003/96/CE aveva, per la prima volta, fatto espresso riferimento al principio europeo «chi inquina paga» ed aveva sollecitato, in attuazione del protocollo di Kyoto, una modifica dei regimi tributari nazionali relativamente alla struttura delle accise e in relazione alle aliquote, al fine di conseguire determinati obiettivi politici a livello di occupazione, ambiente, trasporti ed energia e per migliorare il funzionamento del mercato interno.

4. Le accise sull'energia: da mero strumento erariale a tributo ambientale. La proposta di revisione della Direttiva del 13 aprile 2011

A lungo le accise sui prodotti energetici, armonizzate a livello europeo non hanno potuto essere qualificate come tributi ambientali, in quanto introdotte esclusivamente per ragioni di gettito; l'eventuale effetto disincentivante rispetto a comportamenti ambientali dannosi aveva solo carattere eventuale ed indiretto rispetto all'esigenza fiscale. È stato però presto evidente l'intrinseco valore ambientale, potenzialmente in grado di far assumere alle accise «attraverso una rimodulazione del prelievo che orienti i consumi nel senso di privilegiare le fonti energetiche meno inquinanti, sia la caratteristica di imposte orientate in senso ambientale sia, mediante opportuni adattamenti in relazione alla capacità contributiva incisa, quella di vere e proprie imposte ambientali²⁹».

2005, serie L, n. 290, 25), ha autorizzato, *ex art.* 19 della direttiva 2003/96/CE, la Francia ad applicare un livello di tassazione differenziato su taluni carburanti per motori.

²⁸ Le aliquote minime sono state espresse in euro per *gigajoule*, una unità di misura fondata non solo sulla «quantità» ma anche sul potere calorifico del prodotto. In tal senso l'art. 5 della direttiva consente agli Stati Membri di differenziare la tassazione di uno specifico prodotto, proprio in base alla sua qualità.

²⁹ La citazione è tratta da R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di*

Il sistema delle accise ha dunque nel tempo rivolto una crescente attenzione alla realizzazione di altre politiche europee, *in primis* quella ambientale, tanto da accreditarsi come strumento di protezione naturale e di stimolo all'innovazione tecnologica ecocompatibile, come la Corte di Giustizia ha avuto, in più occasioni, modo di evidenziare³⁰; ciò nel rispetto del criterio generale di non aumentare il carico fiscale delle imprese attraverso lo strumento delle imposte ambientali e della prioritaria istanza di armonizzazione che permea l'imposizione indiretta.

Le aliquote fortemente differenziate delle accise sui carburanti, sono lo specchio della politica europea in materia. Tali prelievi, armonizzati nella struttura, sono applicati dai diversi Stati membri con aliquote differenziate, acute anche dalla discrezionalità riconosciuta agli Stati di porre in essere agevolazioni e riduzioni nella tassazione dei prodotti petroliferi qualora siano rispettati gli obiettivi delle politiche europee in tema di ambiente, energia e trasporti. Si tratta di modulazione delle aliquote necessaria e necessitata, che ha facilitato l'introduzione di nuove tecnologie e di carburanti eco-compatibili, quali la benzina senza piombo o il gasolio a ridotto contenuto di zolfo. Contestualmente è stata incoraggiata una tassazione dei carburanti per il trasporto stradale professionale, secondo un diverso regime impositivo, che ha dato vita a diversi atti, istituzionali e non³¹. La previsione di un'accisa armonizzata superiore rispetto alla media delle imposte sul gasolio risulta pienamente compatibile con le predette politiche europee e potrebbe contribuire ad una maggiore internalizzazione degli oneri esterni, con significativi vantaggi in termini di concorrenza e di maggiore stabilità dei costi di produzione e di oggettivo vantaggio ambientale.

Affinché un'imposta sui consumi o sulla fabbricazione assuma carattere ambientale *stricto sensu* occorre che l'effetto inquinante divenga il parame-

Diritto Tributario diretto da A. AMATUCCI, annuario, 2001, p. 168.

³⁰ Corte di Giustizia, 18 gennaio 2007, causa C-313/05, *MaciejBrzeziński e Dyrektor Izby Celnej Warszawa* in *Racc.*, 2007, I-00513, in tema di tassazione automobilistica ed accise su autoveicoli usati; Corte di Giustizia, 17 luglio 2008, causa C-226/07, *Flughafen Köln/Bonn GmbH contro Hauptzollamt Köln* in *Racc.*, I-05999 e da ultimo Corte di Giustizia, 10 settembre 2009, causa C-201/08, *Plantanol GmbH & Co. KG contro Hauptzollamt Darmstadt* in *Racc.*, I-08343.

³¹ Inizialmente, CONSIGLIO, *Proposta di direttiva recante modifica della direttiva 92/81/CEE e della direttiva 92/82/CEE, al fine di istituire un regime fiscale specifico per il gasolio utilizzato come carburante per fini professionali e al ravvicinamento dell'accisa sulla benzina e il gasolio*, 24 luglio 2002, (2002/C 291 E/14) COM(2002) 410 DEF. — 2002/0191(CNS), cui è seguita, sul medesimo tema, una Relazione del PARLAMENTO, 5 novembre 2003, A5-0383/2003.

tro di commisurazione dell'imposta e si ponga direttamente come elemento giustificativo dell'entità del prelievo; ciò impone che sia di entità decisamente superiore al normale prelievo che graverebbe su quel tipo di consumo al fine di svolgere la funzione ambientale di riduzione del consumo dei prodotti inquinanti. Il presupposto di tale imposta, per assumere la qualifica di ecologica, non deve dunque essere il consumo in sé, ma il consumo in grado di causare danno all'ambiente: il tributo colpisce il consumo se ed in quanto produttivo di danno ambientale³². La valutazione economica del presupposto non riguarda il consumo in sé considerato, ma il consumo per l'effetto inquinante da esso prodotto sia in termini di mercato sia ambientali. In tal modo si pone in essere la relazione causale fra danno ambientale e presupposto che, come evidenziato, permette di identificare le accise fra gli ecotributi propri, così come si evidenzia in alcuni ordinamenti quali il Belgio³³ o la Germania³⁴.

In Italia, una modesta tassazione del metano impiegato per il riscaldamento rispetto a quella più massiccia applicata al gasolio, ha sostenuto il processo di metanizzazione del Paese; ciò ha avuto l'effetto di ridurre drasticamente il consumo di gasolio per riscaldamento, dall'elevato potere inquinante.

Il legislatore nazionale ha altresì stabilito una differenziazione di aliquote per il consumo del gas metano; il sud Italia ha beneficiato delle maggiori riduzioni, con l'effetto di contribuire al completamento della rete gas nel Mezzogiorno³⁵.

In tale contesto la Commissione europea ha dunque ipotizzato un progetto di revisione della direttiva *Energy taxation*, prevedendo un progetto per impiegare l'accisa come strumento in grado di ridurre le emissioni di anidride carbonica in atmosfera, trasformando l'imposta in parola, nata principalmente con il solo obiettivo di consentire ai Paesi membri di fare

³² F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, op. cit., p.72 ss.; F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, op. cit., p.142; C. FERGOLA, *Analisi strutturale per una eventuale tassazione ambientale*, in AA.VV., *La tassazione ambientale*, Roma, 1995, p. 67.

³³ Il sistema belga qualifica i tributi ecologici come accise che incidono determinati prodotti al momento dell'immissione al consumo, in ragione dei potenziali danni ambientali che tali prodotti potrebbero cagionare. J. MALHERBE – M. VAN VYVE, *Environmental taxation: The Belgian experience* in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2005, 1, p. 62.

³⁴ L. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, op. cit., p. 640-641: rileva la presenza di specifiche ecoimposte sul consumo, *spezielle Verrauchsteuern*.

³⁵ Tale differenziazione è perdurata anche dopo il completamento della rete; così AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e l'elettricità*, op. cit., p. 26.

cassa senza distorcere la concorrenza comunitaria, in un tributo dalla componente squisitamente ambientale.

La direttiva vigente sulla tassazione dell'energia è infatti divenuta obsoleta rispetto alle ambizioni più forti che ispirano le attuali politiche dell'UE in tema di ambiente, energia e cambiamenti climatici.

Sono stati evidenziati molteplici punti distonici. In primo luogo, la fissazione delle aliquote minime vigenti per i prodotti energetici secondo le aliquote storiche degli Stati membri, con riferimento al volume; ciò ha inevitabilmente generato una concorrenza sleale tra le fonti di energia e determinato benefici fiscali ingiustificati per alcuni tipi di combustibili, a discapito di altri.

Particolarmente discriminate dalla Direttiva 2003 sono le fonti rinnovabili, posto che non erano state ipotizzate aliquote differenziate e maggiormente favorevoli rispetto a quelle stabilite per le fonti di energia che intendono sostituire. La direttiva 2003 non è apparsa, dunque, più adeguata alla necessità di combattere i cambiamenti climatici e non tiene in giusto conto la crescente importanza dei combustibili rinnovabili sul mercato: il loro trattamento fiscale appare basato ancora su norme messe a punto quando tali combustibili erano ancora alternative di nicchia, prive di una reale incidenza sul mercato, così come accadeva agli inizi del secolo. La tassazione basata, anche per tali combustibili rinnovabili, sul sistema del volume e dell'aliquota applicabile al prodotto che dovrebbe rinnovare, impedisce, in concreto, di dar conto del minore contenuto energetico, con un carico fiscale proporzionalmente - e paradossalmente - maggiore rispetto ai combustibili fossili concorrenti.

All'attualità, dunque, la direttiva non garantisce il livello di uniformità auspicabile nel trattamento dei prodotti energetici e dell'elettricità. I livelli minimi di imposizione variano in misura troppo significativa in base al prodotto e tengono troppo poco in conto sia il contenuto energetico sia il potere inquinante delle fonti: ciò comporta che alcuni prodotti, *in primis* il carbone - sono favoriti rispetto agli altri, con conseguenti vantaggi per le imprese che utilizzano tale tipologia di prodotto energetico. Tale distonia non è colmabile a pieno con la previsione di un trattamento fiscale favorevole nei singoli Stati, posto il rischio incombente che possa essere reputato un aiuto di Stato.

Last but not least, la Direttiva attuale non tiene conto della tassazione legata al CO₂, neppure con riferimento all'ETS³⁶, entrato in vigore a partire

³⁶ R. ALFANO, *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio "chi inquina paga"*,

dal 2005 e che oggettivamente ha assicurato una prima limitazione delle emissioni di CO₂, con molteplici effetti sul funzionamento del mercato. Molteplici dunque, nel corso degli anni, sono state le sollecitazioni da parte delle istituzioni europee a rendere la tassazione dell'energia più vicina agli altri obiettivi in materia di ambiente, energia e cambiamenti climatici; ultima è la proposta di modifica della Direttiva presentata dalla Commissione europea in data 13 aprile 2011. Tale proposta aveva ribadito, fra le altre molteplici innovazioni, la necessità di una previsione UE di *Carbon Tax* al fine di un concreto tentativo di armonizzazione fra una pluralità di politiche nazionali diverse e potenzialmente distorsive per il mercato interno. La limitazione delle emissioni di CO₂, pur assicurata dal sistema ETS, necessita di completamento: la previsione nella proposta di disposizioni volte ad armonizzare la tassazione di CO₂, avrebbe dovuto contenere la pluralità di politiche nazionali diverse e potenzialmente distorsive per il mercato interno.

La proposta di direttiva del 2011 si prefiggeva di operare una ristrutturazione delle modalità di tassazione dei prodotti energetici che tenesse conto delle emissioni di anidride carbonica, per completare il quadro già realizzatosi con l'approvazione dell'ETS in materia di riduzione del CO₂ in UE. Le imposte sull'energia avrebbero dovuto dividersi in due componenti, una basata sul contenuto d'anidride carbonica e l'altra sul contenuto energetico: dalla somma di tali due componenti si sarebbe dovuta calcolare l'aliquota complessiva. La *Carbon Tax* avrebbe trovato applicazione nei quattro settori esclusi dal sistema ETS - trasporti, piccole imprese, nuclei familiari ed agricoltura - e sarebbe stata esclusa sulle fonti rinnovabili. La proposta prevedeva altresì un sistema di aliquote minime per l'energia calcolate sul contenuto energetico dei combustibili (EUR/GJ) e non più sul volume, e rendendo più equa la tassazione dei consumi, con un sistema premiale automatico per i prodotti a maggiore efficienza energetica. Inalterata era, in ogni caso, la possibilità per gli Stati membri di fissare aliquote nazionali superiori a quelle minime europee, posto che il campo d'applicazione della proposta riguardava esclusivamente l'uso di prodotti energetici per l'impiego come combustibili o carburanti. Il quadro virtuoso si completava con la previsione di un doppio dividendo³⁷, sul quale da tempo si è incentrata

positività e negatività rispetto al prelievo ambientale, in *Innovazione e diritto*, 2009, n. 5, www.innovazionediritto.unina.it.

³⁷ La teoria del doppio dividendo, sviluppata negli Stati Uniti alla fine degli anni sessanta, per rispondere alle crescenti preoccupazioni sulla competitività e gli effetti redistributivi del prelievo fiscale, è stata ripresa negli anni novanta in concomitanza proprio con le cogenti

l'attenzione della dottrina e delle Istituzioni comunitarie³⁸, inteso come riduzione della pressione fiscale sul lavoro, o per lo sviluppo dell'innovazione tecnologica eco-orientata, ovvero per favorire lo sviluppo delle fonti rinnovabili³⁹. Spostare il carico fiscale dalle imposte con effetti negativi sulla qualità della vita - quali quelle sul lavoro - alle imposte che invece hanno un impatto positivo, quali le imposte sulle attività dannose per l'ambiente richiede la realizzazione di un gettito relativamente stabile dalla base fiscale ambientale, posto che l'aumento della pressione fiscale ecologica potrebbe permettere la riduzione delle tasse sul lavoro e sul capitale⁴⁰.

Il gettito delle imposte ambientali e della *carbon tax* dovrebbe essere finalizzato a ridurre il prelievo relativo ad imposte preesistenti, distorsive di altri fattori produttivi, posto che con la rimozione delle precedenti im-

problematiche ecologiche. Sin dagli inizi degli anni novanta negli atti di *soft law* dell'Unione Europea si era evidenziato che le tasse ambientali, non colpendo fattori della produzione, possono raggiungere un indiretto effetto di stimolo all'occupazione, posto che l'aumento della pressione fiscale sull'ambiente potrebbe permettere la riduzione delle tasse sul lavoro e sul capitale: tale politica redistributiva stimolerebbe la promozione di un circolo virtuoso, in grado di raggiungere il «doppio dividendo» della protezione naturale e dell'aumento dell'occupazione. Sul punto si veda R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue Européenne et Internationale de droit fiscal*, 2016, 3, pp. 281-293.

³⁸ Il *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, realizzato dal Presidente Delors, nel 1993, ipotizzava, per la prima volta ufficialmente, che l'utilizzo di attività e beni orientati allo sviluppo sostenibile – come riciclaggio, biotecnologie, energie rinnovabili – avrebbe potuto favorire l'occupazione se, contemporaneamente, la pressione fiscale sul lavoro fosse stata alleggerita in proporzione al maggior prelievo fiscale sull'ambiente. La conseguenza di tale politica redistributiva avrebbe dovuto essere la promozione di un circolo virtuoso, in grado di raggiungere come risultato il «doppio dividendo» della protezione dell'ambiente e dell'aumento dell'occupazione J. DELORS, *Libro bianco su crescita, competitività e occupazione*, Pubblicazioni Ufficiali Comunità Europee, 1994. COMMISSIONE EUROPEA, *La politica tributaria nell'Unione Europea – Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari* in COM (96) del 22 ottobre 1996, p. 546.

³⁹ Se si introduce un prelievo commisurato all'anidride carbonica, riducendo di pari gettito il prelievo sul costo del lavoro, il gettito complessivo rimane invariato, e si realizza un doppio dividendo: infatti si riducono le emissioni di un gas che provoca l'effetto serra, e al tempo stesso si incentiva l'occupazione, riducendo il costo del lavoro. La tassazione ambientale gravante i produttori, è comprensibilmente osteggiata dai contribuenti, che non amano oneri aggiuntivi. Dal punto di vista sociale, però, questa tassazione minimizza l'onere della riduzione dell'inquinamento, poiché incentiva l'utilizzo di tecnologie e di metodi di produzione volti a ridurre il costo della riduzione dell'inquinamento, in modo da diminuire l'onere dell'imposta commisurata alla quantità e alla qualità dell'inquinamento emesso. Così E. GERELLI, *Ma non è la leva fiscale il solo strumento di tutela* intervento del dossier *Dall'energia al territorio le sfide per l'Italia* in *Il Sole 24 ore* del 19 ottobre 1998. Si veda anche M. VILLANI, *Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo* in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2006, 1, p. 61.

⁴⁰ R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente, op.cit.*, p. 218.

poste si tenti di incentivare una maggiore crescita e un aumento dell'occupazione⁴¹. Il modello proposto dovrebbe aumentare l'utilizzo delle risorse umane, rilevabili in termini di occupazione nei modelli di produzione. Gli operatori economici – consumatori e imprese – ricevono segnali tesi ad orientare l'uso delle risorse ambientali nella direzione del risparmio e dell'utilizzazione più razionale relativamente al costo delle loro attività di produzione e di consumo. I tributi che assumono l'inquinamento come presupposto possono ben collocarsi nell'attuale contesto europeo di economia di mercato aperta, in cui la mobilità del capitale impone ai sistemi tributari nazionali di tenere basse le aliquote di imposta; *de facto* si sposta la pressione fiscale sul meno mobile fattore lavoro, anche al fine di contenere gli ostacoli e le distorsioni di natura fiscale alle attività produttive. La possibilità di ottenere un dividendo ambientale attraverso l'istituzione di tributi ambientali in genere e della *carbon tax* in particolare è stata ampiamente dimostrata, mentre si registrano opinioni contrastanti rispetto alla possibilità di un indiretto aumento dell'occupazione⁴². «Il successo della riforma fiscale ambientale nel generare un secondo dividendo oltre a quello direttamente ambientale dipende dalla capacità della riforma stessa di produrre un effetto di spostamento fiscale da fattori utili nella generazione del secon-

⁴¹ S. CRISAFULLI, *I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il cd. Doppio Dividendo)* in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, 2-3, p. 118.

⁴² Parte della dottrina ha rilevato che una riforma fiscale ecologica, nella quale il gettito derivante dalle relative imposte venga usato per ridurre le imposte sul lavoro, non è in grado di ottenere un aumento dell'occupazione: la maggiore imposizione ambientale comporta un incremento nell'indice dei prezzi al consumo, con la conseguente impossibilità di ridurre significativamente l'imposizione sul lavoro necessaria per compensare gli effetti negativi che la tassa ambientale sortisce sui salari reali. Ciò comporta, salvo il caso in cui la curva dell'offerta di lavoro abbia un andamento negativo, la riduzione anche dell'offerta di lavoro stesso; A. L. BOVEMBERG - R. A. DE MOOJI, *Environmental Policy, Public Finance and the Labor Market in a Second-best World, International Tax and public Finance*, 1995; L. H. GOULDER, *Environmental taxation and the «double dividend»* in *A reader's guide: "International Tax and public finance"*, 1995, p. 160. In senso contrario, uno studio dell'OCSE, sperimentato, poi, attraverso una serie di simulazioni. In tale contesto A. MAJOCCHI, *Green fiscal reform and employment: a survey, "Environmental, and Resource Economics"*, in *Quaderni del Dipartimento di Economia pubblica e territoriale Università di Pavia*, 1996 ha evidenziato, a determinate condizioni, le possibilità concrete di realizzo del doppio dividendo: qualora si proceda gradualmente ad una riforma del sistema fiscale, in cui vi siano contenuti aumenti di prezzo, con una traslazione dell'imposta dall'abbondante fattore lavoro allo scarso fattore ambiente, si possono generare risultati positivi sull'occupazione. In tal senso anche COMMISSIONE EUROPEA, *Annual Growth Survey: advancing the EU's comprehensive response to the crisis*, Bruxelles 12/1/2010, COM (2011) 11 final.

do dividendo (il lavoro nel caso di dividendo occupazionale, il capitale nel caso di dividendo in termini di tasso di crescita) a fattori meno essenziali per obiettivi diretti di benessere ma tuttavia importanti per l'ottenimento di un gettito fiscale a sua volta necessario per altri obiettivi di benessere sociale perseguiti attraverso l'impiego della spesa pubblica. È proprio la difficoltà di indicare in modo non ambiguo fattori meno utili per obiettivi diretti di benessere verso i quali spostare l'onere fiscale uno dei motivi che rendono difficile enunciare proposizioni su un secondo dividendo di una riforma fiscale ambientale»⁴³.

La previsione nella direttiva di una tassazione dell'energia parametrata al CO₂ avrebbe dunque permesso di contenere politiche nazionali distorsive del mercato interno: applicazioni differenziate avrebbero comportato, infatti, per le imprese che operano oltre confine, una doppia imposizione e costi elevati per conformarsi alle disposizioni. Un approccio europeo alla tassazione del CO₂, oltre agli indiscutibili vantaggi ambientali, avrebbe posto in essere pari condizioni di concorrenza per le imprese dell'UE, facilitandole attività transfrontaliere. Gli Stati membri, nel mettere a punto i propri regimi fiscali, avrebbero poi potuto fissare aliquote nazionali superiori alle aliquote minime UE, anche eventualmente su una sola delle due componenti. Tale circolo virtuoso, veniva, infine, completato dalla mancata previsione di un prelievo sulle fonti rinnovabili di energia, che avrebbe conferito loro un ulteriore vantaggio rispetto ai combustibili e carburanti convenzionali con cui sono in concorrenza.

La proposta ha però incontrato molteplici resistenze⁴⁴, che hanno poi spinto l'Ecofin a constatare, nell'ottobre 2014, l'insanabile contrasto di posizioni tra gli Stati membri sulle questioni chiave del provvedimento, portando la Presidenza del Consiglio a rinviare – *sine die* – il dibattito sulla questione.

Appare, dunque, evidente il ruolo nevralgico della possibile istituzione di una *carbon tax* europea, ipotesi, ciclicamente ripresentata sulla scena eu-

⁴³ La citazione è di I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1999, 2, p. 158. Occorre solo dare conto che, recentemente, è stata avanzata l'ottimistica ipotesi di un terzo valore aggiunto: la tassa ambientale potrebbe realizzare ancora un obiettivo di politica sociale, qualora si procedesse a reimpiegare i proventi realizzati verso obiettivi sociali. G. DE MAIO, *La tassa che passa, se tutela salute ed occupazione*, *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2008, 3, pp. 340 e 344.

⁴⁴ Il Parlamento UE, ad esempio, aveva immediatamente esplicitamente richiesto di mantenere un regime agevolato per *diesel*, che invece, per l'impianto proposto, avrebbe dovuto essere posto su un piano di parità con gli altri carburanti.

ropea nell'ultimi venticinque anni⁴⁵. Nonostante l'oggettiva valenza però le resistenze sono sempre state molteplici nel timore di ripercussioni economiche troppe evidenti. Appare, dunque, opportuno, analizzare caratteri, precedenti, limiti e potenzialità di tale tipologia di prelievo.

5. La *Carbon Tax*

Si tratta dell'imposta gravante il consumo di combustibili fossili in proporzione alle emissioni di CO₂, il cui presupposto è il consumo di tali combustibili. Varia in misura direttamente proporzionale al tipo di combustibile utilizzato, colpendo, in primo luogo, il carbone, il combustibile più inquinante, il petrolio, il gas e così fino alle fonti energetiche rinnovabile che non sono sottoposte al prelievo.

Trova la sua prima applicazione nei Paesi del nord Europa, (Finlandia, Svezia, Norvegia) agli inizi degli anni novanta più o meno contestualmente agli anni in cui tali Paesi aderivano alla Comunità, portando in dote la loro spiccata cultura ambientalista. La *carbon tax* può certamente qualificarsi quale tributo ambientale in senso stretto, in quanto individua come indice di capacità contributiva e presupposto della imposizione l'utilizzo dei combustibili inquinanti, per ridurre le emissioni di anidride carbonica. L'espressa finalità della norma giustifica la correlazione tra danno ambientale e presupposto dell'imposta: al variare delle emissioni di anidride carbonica deve corrispondere un'applicazione differenziata dell'imposta in senso favorevole all'ambiente. Nonostante però i buoni propositi è innegabile che tale prelievo non ha assunto la sperata portata nel panorama tributario interno, rimanendo in buona sostanza, sprovvisto di concreta applicazione. Infatti, la *carbon tax* è in Italia, al pari di altri ordinamenti⁴⁶, è stata, fino alla sua abrogazione, sostanzialmente non applicata, posta l'oggettiva difficoltà politica prima ancora che giuridica di motivare costi aggiuntivi.

⁴⁵ A. CERRETELLI, *Ancora niente di fatto, per il momento, sugli aiuti ai paesi in via di sviluppo e anche sulla carbon tax manca l'unanimità* in *Il Sole 24 ore* del 3 ottobre 2009; M. RHODE ALAN, *Il buon proposito della «carbon tax» europea in Fiscalità internazionale*, 2010, 5, p. 383.

⁴⁶ In Inghilterra il *Fuel duty escalator* (FDE) approvato nel 1993 è stato abrogato già nel 1999: il successivo *ClimateChange Levy* (Ccl) del 2001 si è in realtà sostanzialmente in un programma di efficienza energetica più che di riduzione di emissioni - motivazioni politiche hanno di fatto impedito la reale applicazione del tributo.

Ciclicamente ne viene ipotizzata l'istituzione a livello europeo attraverso modelli in grado di stabilizzare il livello delle emissioni⁴⁷. Dopo una prima proposta di Direttiva agli inizi degli anni novanta che aveva ipotizzato l'istituzione di un'imposta indiretta sui consumi specifici mista sull'energia e sul CO₂ da realizzarsi nei singoli ordinamenti interni, e dopo i richiami posti in essere dal quinto programma di azione ambientale all'utilizzo di strumenti fiscali per finalità ambientali - rapidamente messi a tacere soprattutto per il parere contrario espresso dall'Inghilterra - nel 2009 è stata nuovamente proposta una tassa sul CO₂ da applicare in tutti i Paesi sulla falsariga del modello già applicato in Svezia. La proposta, oltre agli obiettivi ambientali, ambiva a divenire volano per superare la crisi economica e far fronte alle conseguenze sociali, orientando l'economia in una direzione di eco-sostenibilità⁴⁸. La profonda crisi economico-finanziaria vissuta dall'intera Europa, ha di fatto inibito la realizzazione delle aspirazioni svedesi. La ricerca di nuove forme di prelievo ha però continuato a trovare una vasta eco e ha spinto ad ipotizzare una tassa sulle transazioni finanziarie, sulle attività finanziarie, e, appunto, un rilancio della tassazione sulle emissioni di CO₂, che, come già rilevato, ha dato vita alla proposta di Direttiva del 2011, analogamente fallita.

Le politiche fiscali a livello nazionale, europeo e internazionale influenzano profondamente la rimessa in moto dell'economia sia nel breve periodo sia per promuovere riforme strutturali di più ampio respiro⁴⁹. La difficile

⁴⁷ R. BARDAZZI – F. OROPALLO – M. G. PAZIENZA, *accise energetiche e competitività delle imprese: un'applicazione sull'esperimento della carbon tax*, in *Società italiana economia e politica industriale*, Working paper 393, 2004 reperibile in <http://www-3.unipv.it/>.

⁴⁸ In tale contesto, la Francia, nel 2009, aveva annunciato l'introduzione di tale prelievo a partire dal 1° luglio 2010. Era stata ipotizzata l'applicazione di un'accisa di 17 euro per le emissioni generate dal consumo di tutte le energie fossili - petrolio, gas, carbone, Gpl, elettricità esclusa -, nei confronti di famiglie e imprese, escluse dall'applicazione dell'*Emission Trading Scheme*. A. ZAVARITT, *Fisco e ambiente. Proposta l'adozione della carbon tax - La Svezia rilancia sull'ecotassa europea ma la Ue resta fredda - Dal 2010 l'accisa debutterà in Francia*, in *Il Sole 24 Ore* del 12 ottobre 2009. La proposta è stata però talmente osteggiata politicamente da cagionarne il conseguente congelamento *sine die* agli inizi del 2010. L. MARTINELLI, *Sarkozy abbandona la carbon tax* in *Il Sole 24 Ore* del 24 marzo 2010. Per una ricostruzione sull'argomento si rinvia a R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue Européenne et Internationale de droit fiscal*, 2016, 3, pp. 281-293.

⁴⁹ La Commissione, nel novembre 2008, ha presentato l'*European economic recovery plan for growths and jobs* che ha incoraggiato una serie di interventi. In primo luogo, lo spostamento della tassazione dalle imposte dirette a quelle indirette attraverso l'incremento delle accise e delle aliquote Iva, per la maggiore efficienza e stabilità della base imponibile loro attribuita. In secondo luogo, gli interventi sulle imposte personali per ridurre la tassazione dei redditi da

congiuntura ha portato a prediligere politiche coordinate, ma specifiche per i diversi Paesi. Il coordinamento dovrebbe riguardare gli obiettivi da perseguire: la *carbon tax*, lungi dall'essere strumento esclusivo di politica ambientale, potrebbe inserirsi in un contesto volto all'adozione di politiche ambientali e fiscali più complesse⁵⁰, che impongano provvedimenti comuni a livello internazionale⁵¹.

Molti Paesi si sono tradizionalmente mostrati ostili a tale proposta per il timore che l'introduzione del tributo possa produrre molteplici effetti negativi sulla competitività dei loro prodotti al di fuori del territorio dell'Unione, soprattutto nei confronti di Stati Uniti e Giappone.

La *carbon tax* persegue il fine dichiarato della riduzione delle emissioni di anidride carbonica che provengono dalla combustione di prodotti petroliferi e gas naturale e variano in relazione al tipo di combustibile⁵², nel pieno rispetto del «chi inquina paga».

lavoro dipendente al fine di spostare la tassazione dal lavoro al capitale e sostenere la domanda di lavoro, con una contestuale contrazione dell'imposizione patrimoniale. In terzo luogo, la riduzione delle aliquote delle imposte societarie. In tale contesto, sono state esplorate variegate misure fiscali. Si è accolto il principio di inasprire il prelievo su coloro che sono maggiormente responsabili della crisi stessa; su tale logica si è giustificato l'inasprimento della tassazione nel settore finanziario, nuova frontiera e forma della tassazione. G. MELIS - F. PITRONE, *Un sistema fiscale armonizzato per rilanciare la Ue*, in *Il Sole 24 ore* del 15 maggio 2011.

⁵⁰ Sarebbe, ad esempio, fondamentale tener conto dell'indice di tossicità del combustibile utilizzato nei diversi Paesi, modulando su di esso il prelievo, al fine di incentivare proporzionalmente gli effetti di sostituzione, e ridurre gli effetti sui livelli di produzione. Un'imposta elevata sui combustibili fossili comporterebbe molteplici effetti negativi, sia sui sistemi industriali dei Paesi sia dal punto di vista sociale qualora non siano tempestivamente introdotti meccanismi correttivi circa la regressività dell'imposta. La *carbon tax* dovrebbe infatti assumere livelli notevolmente differenti per ciascun combustibile, sulla base sia dell'intensità inquinante sia dell'impatto inflazionistico del prodotto. Contestualmente occorre potenziare l'interazione con altri provvedimenti in primo luogo fiscali, in un'ottica di rinnovamento della politica ambientale, non più occasionale e di emergenza. P. CRICQUI, *Costruire una carbon tax*, in *Equilibri – Rivista dello sviluppo sostenibile*, 2009, 3, p. 461.

⁵¹ L'applicazione solo in alcuni Stati della tassa potrebbe infatti addirittura generare l'effetto paradosso di un incremento globale delle emissioni, con conseguente perdita nell'immediato di competitività e di occupazione. Le tasse sulle emissioni inquinanti, accertata l'esistenza di una relazione tra l'uso di un prodotto e l'inquinamento procurato, operano quali indicatori delle emissioni, a prescindere dal monitoraggio diretto sulle emissioni stesse. M. RHODE ALAN, *Il buon proposito della «carbon tax» europea*, in *Fiscalità internazionale*, 2010, 383, in particolare par. 3.

⁵² «Il carbone è più inquinante del petrolio e quest'ultimo è più inquinante del gas. La tassa più elevata dovrebbe essere, quindi, imposta sul carbone e la meno elevata sul gas», D. W. PEARCE (a cura di), *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 54 (tit. orig. *Blueprint 2: Greening the World Economy*, London, Earthscan Publications, 1991); J. EDMONDS, J. REILLY, *Global Energy and CO₂ to the year 2050*, in *Energy Journal*, 1983, 4, pp. 21-47.

La *carbon tax* europea avrebbe probabilmente potuto garantire un gettito elevato e avrebbe incoraggiato comportamenti virtuosi diretti al conseguimento della efficienza energetica. L'aumento dei prezzi dei combustibili inquinanti avrebbe certamente contribuito all'utilizzazione di fonti alternative ecologicamente più compatibili, oltre a produrre una riduzione della tassazione sui redditi e sul lavoro, così come hanno dimostrato i risultati in termini di riduzione di emissioni inquinanti raggiunti nei Paesi del nord Europa, che, proprio in quegli anni, si univano alla Comunità, imprimendo una svolta alla fiscalità ambientale.

La mancata introduzione della *carbon tax* a livello comunitario ha sollecitato alcuni Paesi membri a disciplinare liberamente il tributo nell'ambito dei singoli ordinamenti sia relativamente allo specifico campo di applicazione sia relativamente alle modalità applicative. Negli anni novanta diversi Paesi nord-europei hanno adottato tale tassa, con diverse modalità; in particolare i Paesi del nord Europa ne hanno trovato una positiva e duratura applicazione⁵³, al contrario dei Paesi fondatori della Comunità Europea.

⁵³ Nel 1990 la Finlandia pose in essere un prelievo sul carbone, successivamente esteso all'insieme delle emissioni di CO₂. La Finlandia adottò una linea di comportamento severa, economicamente fruttuosa: nel solo 2008 la tassa ha permesso alle casse statali di raccogliere 3,2 miliardi di euro. Tuttavia, l'imposta è stata ma molto contestata dagli industriali e molto controversa a livello politico. In Svezia tale prelievo è stato istituito nel 1991: la sua introduzione ha favorito nettamente l'utilizzo di biocombustibili per il riscaldamento, nonostante la mancata applicazione nei confronti delle centrali termoelettriche, prioritarie fonti di emissioni. Tale esclusione ha infatti permesso una maggiore accettazione da parte degli industriali e del mondo politico, ma non ha risparmiato critiche ai movimenti ambientalisti. La Svezia, Paese dalla bassa dipendenza dal petrolio, in ragione della vasta diffusione delle centrali nucleari e idroelettriche, che insieme producono la quasi totalità dell'elettricità svedese, ha incrementato, anche grazie all'introduzione del prelievo, l'utilizzo di combustibili non fossili – essenzialmente la biomassa delle foreste – che, essendo ricavati da risorse rinnovabili sono esentati dalla tassa sul carbonio. Un circolo virtuoso che ha stimolato, di riflesso, l'utilizzo dell'energia da biomasse anche tra i privati. D. M. ROODMAN, *La ricchezza naturale delle nazioni. Come orientare il mercato a favore dell'ambiente*, Milano, 1998, p. 106, l'esenzione dalla tassazione – parzialmente o interamente – delle aziende a più alta intensità di emissioni, quali le acciaierie, ha comportato una significativa riduzione dell'effetto dell'imposizione; ciononostante si è realizzata, in sede di prima applicazione, una diminuzione di emissioni pari al 3-4% in Norvegia e al 2-3% in Svezia. In Danimarca la *carbon tax*, introdotta nel 1992, è riuscita concretamente a perseguire significativi obiettivi ambientali: ha spostato il carico fiscale in modo da indurre comportamenti virtuosi ed ha mantenuto invariata la pressione fiscale. La legislazione in materia, le conseguenti agevolazioni e i contributi correlati, hanno subito nel corso del tempo diverse modifiche: costante è stata però l'attenzione verso il mondo produttivo, sostanziatasi, negli anni, in una concreta riduzione dell'imposizione fiscale e nella previsione di molteplici agevolazioni ed incentivi per investimenti in infrastrutture a risparmio energetico. Le diverse situazioni interne sono meglio specificate nel dossier pubblicato su il Sole 24 ore del 12 ottobre 2009, *Fisco e*

L'Italia - a seguito della firma del Protocollo internazionale di Kyoto del dicembre 1997 sulla riduzione delle emissioni di gas serra da parte dei Paesi industrializzati⁵⁴ - ne aveva previsto, con la legge 23 dicembre 1998 n. 448 collegata alla Finanziaria 1999, all'art. 8, l'istituzione sotto forma di tributo ambientale proprio; la tassa prevedeva un'aliquota direttamente proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato per la sussistenza di una relazione diretta tra l'unità fisica che determina il danno ambientale e il presupposto del tributo⁵⁵.

La *carbon tax* era stata influenzata dai dibattiti e progetti che in quegli anni si erano affacciati in sede comunitaria a seguito di una proposta di direttiva del 1992, che aveva stimolato un progetto interno particolarmente rigoroso, condiviso dalle diverse forze politiche⁵⁶. L'aliquota doveva essere determinata tenendo conto di quelle ipotizzate in sede di proposta di Direttiva, corrette con un coefficiente in grado di tener conto del raffronto fra livelli di tassazione comunitari ed interni e di un incremento in base all'impatto ambientale del prodotto soggetto ad accise.

La *Carbon Tax* italiana però è stata nei fatti disattesa, a causa del concomitante incremento del prezzo del greggio ed abrogata nel 2005. Il tributo, in vigore dal 1° gennaio 1999, aveva previsto un prelievo sui consumi proporzionale alle tonnellate di carbone, coke di petrolio, bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua (denominato *orimulsion*) impiegati negli impianti di combustione⁵⁷. Nell'ipotesi di cessazione

ambiente. Proposta l'adozione della carbon tax.

⁵⁴ F. CIABATTI, *meno anidride carbonica e più lavoro con la carbon tax* in *Tributi*, 1999, p. 26. Il dibattito sulla *carbon tax* è stato, in ogni caso, molto intenso. Per una ricostruzione G. D'ALFONSO, *Il punto sulla "carbon tax"*, in *il fisco*, 41, 1998, p. 1282.

⁵⁵ Insiste sulla sussistenza di tale intrinseca relazione da ultimo Comm. Trib. PUGLIA Lecce, sez. XXIII, 29 marzo 2011, n. 74, in Banca dati on line Big Suite Ipsoa.

⁵⁶ A. MAJOCCHI, *La tassazione ambientale nella prospettiva del Documento di Previsione Economica e Finanziaria* in S. MINISTRINI, L. DE BENETTI (a cura di), *Fiscalità Ambiente Sviluppo. Delega al Governo per l'introduzione di incentivi con finalità ecologiche per uno sviluppo economico sostenibile e per l'occupazione. Per una riconversione ecologica del sistema produttivo*, Roma, Deputati Verdi-l'Ulivo, ottobre 1999, p. 9. F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 2, p. 303, in part. par. 3; D. W. PEARCE (a cura di), *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 54 (tit. orig. *Blueprint 2: Greening the World Economy*, London, Earthscan Publications, 1991); J. EDMONDS, J. REILLY, *Global Energy and CO₂ to the year 2050*, in *Energy Journal*, 1983, 4, p. 21-47.

⁵⁷ Gli impianti interessati sono espressamente definiti dalla Direttiva 609/88/CEE del 24 novembre 1988, la cd. Direttiva Monti. Il prelievo doveva essere calcolato in base ai consumi effettivamente realizzati nell'anno precedente, direttamente liquidati dall'esercente degli impianti. Quest'ultimo, annualmente, doveva presentare idonea dichiarazione all'Ufficio

dell'impianto durante l'anno, gli esercenti erano tenuti a presentare nei due mesi successivi la relativa dichiarazione, versando l'eventuale saldo dell'imposta dovuta⁵⁸. Nel rispetto di quanto era stato previsto dal DPEF 1998-2000 - che nel definire le principali linee di intervento per la riforma fiscale, aveva riconosciuto l'introduzione di forme di prelievo ecologico come sostitutive di altre forme di prelievo - il comma 10 della legge aveva stabilito che il gettito ottenuto avesse carattere sostitutivo di altre forme di prelievo, in particolare sul lavoro, per trasformarsi in un incentivo all'occupazione; tali accise non dovevano cagionare alcun aumento della pressione fiscale, nel rispetto del principio della neutralità dell'imposizione ambientale, dovendosi porre in essere eventuali misure compensative, finalizzate ad alleggerire la pressione su diversi prelievi obbligatori⁵⁹. Contestualmente, l'art. 8 della legge n. 448/98 aveva previsto una pluralità di agevolazioni fiscali a favore degli esercenti attività di trasporto merci⁶⁰.

La *carbon tax* presenta, dal punto di vista teorico, molteplici effetti positivi sull'ambiente e funge da incentivo permanente all'introduzione di più innovativi processi tecnologici di *energy-saving*. La raccolta di nuovi redditi può infatti essere indirizzata alla ricerca e sviluppo di sistemi di produzione più efficienti e di tecniche innovative di abbattimento delle emissioni; nel contempo, è possibile una riduzione dei costi economici legati alla possibilità dei soggetti inquinatori di scegliere dove effettuare le riduzioni dell'inquinamento. Il tutto con una relativa facilità di applicazione, posto

tecnico di finanza competente, procedendo ai versamenti ed agli obblighi di dichiarazione. In particolare, gli esercenti degli impianti provvedevano a versare in rate trimestrali a titolo di acconto l'imposta dovuta in base ai calcoli presuntivi basati sui consumi precedenti; presentavano entro il 31 marzo di ciascun anno la dichiarazione riepilogativa e versano, nel contempo, l'eventuale saldo d'imposta non ancora coperto dai precedenti acconti ovvero, nel caso di eccedenza, detraggono l'eccedenza stessa dalla prima rata.

⁵⁸ La norma in questione non prevedeva l'ipotesi di recupero di somme versate in precedenza: in mancanza di disposizioni specifiche poteva applicarsi la procedura di rimborso *ex art.* 14 del T. U. 504/1995.

⁵⁹ In particolare le misure di compensazione fissate dal comma 10 dell'art. 8 dovevano sostanziarsi nella riduzione: degli oneri sociali gravanti sul costo del lavoro; della sovrattassa sul gasolio di autotrazione; del costo del gasolio da riscaldamento per alcune zone; degli oneri gravanti sui trasportatori di merci per conto terzi; degli oneri di gestione del teleriscaldamento. Contestualmente nel finanziamento, a partire dal 1 gennaio 2000, delle spese di investimento sostenute nel 1999 per la riduzione delle emissioni di CO₂ per la maggiore efficienza degli impianti di combustione.

⁶⁰ Il gasolio è il carburante ammesso all'agevolazione e non anche il biodiesel diversamente classificato e soggetto a diverso trattamento fiscale. Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. II, 16 dicembre 2009, n. 93 in *Banca dati on line Big Suite Ipsosa*.

che i prodotti energetici sono già stati tassati e pertanto occorre modulare l'imposta in relazione alla emissione di CO₂, senza inserire nuovi prelievi, con relativo contenimento dei costi⁶¹.

Tale prelievo presenta però alcuni punti deboli che necessitano di correttivi per non ingenerare effetti negativi a livello distributivo, con il rischio di colpire principalmente le fasce di popolazioni meno abbienti o di ottenere risultati inferiori alle aspettative.

All'indomani dell'istituzione del tributo, in Italia si è registrato un aumento costante dei prezzi della benzina, del metano e dell'energia elettrica: si è temuto un possibile effetto inflativo che ha rinvigorito la *querelle* in merito al ruolo e alla valenza della *carbon tax*⁶² e ha stimolato diverse prese di posizione interne⁶³ ed europee⁶⁴.

La *Carbon Tax* non ha avuto fortuna migliore in Francia: presentata nel 2009, ostacolata dall'imprenditoria e dalle diverse forze sociali, ha fatto

⁶¹ . M. BOTTEON - C. CARRARO, *Struttura ed effetti di una carbon tax europea*, in I. MUSU (a cura di), *Economia e ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 197.

⁶² Cfr. D. PESOLE, *Carbon Tax, sale a 2. 500 miliardi l'incasso legato alle nuove accise* in *Il Sole-24 ore* del 14 gennaio 1999; G. PELEGGI, *Carbon Tax* in *Corr. Trib.*, 1999, 3, p. 169.

⁶³ Si veda Comm. Trib. Brindisi, sentenza 69/03/2008 del 13 ottobre 2008, in *Banca dati on line Big Suite Ipsoa*, secondo cui la individuazione ad opera del D.P.C.M. «di un unico criterio impositivo, tenuto conto anche della rilevanza e delicatezza della materia è, *ex se*, indicativa della volontà di precludere qualsivoglia interpretazione connotata dalla pretesa applicazione di elementi e/o presupposti estranei a quelli contemplati ovvero non altrettanto espressamente previsti e disciplinati».

⁶⁴ Con D.P.C.M. del 15 gennaio 1999 erano state rimodulate alcune accise sui prodotti petroliferi, con conseguente aumento della benzina e del gasolio per autotrazione e riscaldamento; nel contempo, era stata prevista la possibilità di abolire una serie di oneri impropri, la fiscalizzazione totale per tre anni dei contributi dovuti dai datori di lavoro per i neo assunti a tempo indeterminato entro il 31 dicembre 2001 e la riduzione del 50 per cento dei contributi previdenziali dovuti dai giovani imprenditori che avessero avviato entro il 31 dicembre 2000 un'attività artigianale o commerciale nelle zone del mezzogiorno. Il D.P.C.M. è stato interpretato come un passo indietro rispetto alla fiscalità ambientale: la finalità ecocompatibile avrebbe dovuto qualificare la *ratio* del tributo, posta l'esclusione, in sede di determinazione del tributo stesso, di fattori diversi da quello rappresentato dai quantitativi di prodotti impiegati, ivi compresi quelli riconducibili alle caratteristiche intrinseche degli stessi prodotti e alla loro connotazione ambientale. G. PELEGGI, *Varato il D.P.C.M. per le aliquote delle accise sugli oli minerali* in *Corr. Trib.*, 1999, 11, p. 539. In tal senso, a distanza di quasi un decennio, si è espresso il giudice tributario di *prime cure*. La Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. di Lecce, in seguito ha però rimarcato la *ratio* ambientale del prelievo. La progressiva riduzione della produzione di gas-serra voluta dal legislatore evidenzia il fine di disincentivare l'uso di combustibili ad alto contenuto di carbonio e di favorire quelli a basso consumo, con lo scopo di orientare i consumi in senso favorevole all'ambiente; ancora, Commissione tributaria regionale Puglia - Lecce, sez. XXIII, 29 marzo 2011, nn. 73 e 74 in *Banca dati on line Big Suite Ipsoa*.

ipotizzare un tale numero di esenzioni e agevolazioni da indurre la Corte Costituzionale a definirla troppo discriminante.

La sensibilità in materia di tutela ambientale si è fortemente accentuata nell'ultimo decennio: intensi sono gli sforzi diplomatici internazionali per giungere ad accordi su misure condivise a tutela dell'ambiente, non solo in ambito UE⁶⁵.

In tale contesto si era inserito l'art. 15 dell'ormai scaduta legge delega 23/2014, che non ha trovato applicazione. L'applicazione della *Carbon Tax* interna, in ogni caso, avrebbe dovuto seguire con attenzione tempi e modalità di reale applicazione in sede europea, per evitare un corso e ricorso storico di quanto già avvenuto nel 1998. Le indiscutibili positività ambientali devono, infatti, sempre ed in ogni caso, necessariamente fare i conti con il rischio fondato della perdita di competitività e di potenziale distorsione della concorrenza⁶⁶. La situazione interna ed europea ha dunque subito una forte battuta d'arresto.

Dove appare però possibile operare per una diversa cultura energetica, nel rispetto delle politiche ambientali UE ad opera dei diversi ordinamenti è - oltre che sul mantenimento di una serie di agevolazioni secondo il modello dell'art. 14 della Direttiva del 2003, che in Italia si è sostanziata nelle previsioni dell'art. 21, comma 9 del TUA - sulla previsione di possibili prelievi ulteriori sui prodotti sottoposti ad accise armonizzate, ovvero sulla previsione di accise non armonizzate; tali prelievi appaiono certamente pienamente compatibili con le politiche energetiche ed ambientali interne ed europee, purché sia evidente e chiara siffatta finalità speciale.

⁶⁵ Ciò, nonostante qualche Paese in controtendenza, come l'Australia, in cui la campagna presidenziale del 2013 di Abott si è incentrata proprio sull'abolizione di tale tassa, che colpisce circa 300 grandi gruppi minerari del Paese, che rendono l'Australia, in proporzione al numero di abitanti e alla superficie, il Paese al mondo con maggiori emissioni di CO₂.

⁶⁶ La previsione di un doppio dividendo, nelle diverse accezioni in cui tale dividendo può sostanziarsi, appare particolarmente allettante: occorre meramente sottolineare un cambio fra il precedente art. 14 del ddd del 2012 e l'art.15 della delega. Il ddd prevedeva un'utilizzazione dei proventi da C.T. esclusivamente per il potenziamento delle fonti rinnovabili. L'art. 15 lo aveva invece previsto in ultima istanza dopo l'utilizzazione per la riduzione del costo del lavoro, in particolare legato alla *green economy* ed il potenziamento dell'innovazione tecnologica. Questo in virtù del complesso dibattito in parte ancora in corso sul costo degli incentivi alle rinnovabili, che hanno portato l'Italia a raggiungere in anticipo l'obiettivo del + 20% in questo campo, ma che hanno generato più di un problema in merito alla loro utilizzazione. In tal senso si vedano gli allarmi sollevati dall'*Authority* per l'energia. F. RENDINA, *Fotovoltaico boom ma sale l'allarme sui costi del sistema*, in *Il Sole 24 Ore*, del 26 gennaio 2011 e Id, *Fonti rinnovabili. L'Authority per l'energia chiede a governo e parlamento una rimodulazione dei bonus dedicati al settore*, in *Il Sole 24 Ore*, del 27 gennaio 2011.

A tale proposito appare opportuno analizzare due peculiari recenti esperienze - italiana e spagnola - di addizionali su prodotti energetici in cui tale finalità è stata mistificata, portandone all'abrogazione.

6. Prelievi sull'energia, finalità specifiche e profili di incompatibilità europea

Come rilevato, *ex art.* 14 della Direttiva 2003/96/CE relativa al regime europeo di imposizione dei prodotti energetici e dell'elettricità ed *ex art.* 1, par. 2 della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise è possibile prevedere ulteriori prelievi su beni sottoposti ad accise - in particolare su prodotti energetici ed elettricità - che rispondano a specifiche finalità.

Conditio sine qua non è che tali addizionali non diano luogo a formalità connesse con i passaggi dei beni alle frontiere e non incidano su fattispecie che esplicitamente siano considerate esenti dalla direttiva per non far venir meno l'effetto utile della direttiva stessa.

Tali prelievi appaiono certamente compatibili con eventuali dichiarate finalità extrafiscali, quali lo sviluppo del territorio, dell'ambiente e del turismo, purché siano evidenti tali finalità.

Svariate sono le fattispecie poste in essere nei diversi ordinamenti. La Corte di Giustizia Europea è, però, intervenuta diverse volte, dichiarandone l'incompatibilità: in molteplici casi infatti il prelievo per finalità speciale sottintendeva, in realtà, prelievi posti in essere per mere esigenze di gettito⁶⁷.

Rilevante, in tal senso, una specifica fattispecie spagnola, *l'impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos*, il c.d. «*céntimo sanitario*»⁶⁸.

⁶⁷ *Ceteris paribus* Corte di Giustizia, sentenza, 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese* sul contributo speciale di previdenza sociale riscosso sulle bevande alcoliche; Corte di Giustizia sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97 *Evangelischer Krankenhausverein Wien contro Abgabenberufungskommission Wien e Wein & Co* sull'imposta comunale austriaca sulle bevande alcoliche. Analogamente Corte di Giustizia, sentenza 10 marzo 2005, causa C-491/03, *Ottmar Hermann contro Stadt Frankfurt am Main* sull'imposta comunale sulla fornitura di bevande alcoliche da consumarsi immediatamente *in loco*. Per tali prelievi non è stato riconosciuto il perseguimento di una finalità specifica, posto che si sostanziano in un mero rafforzamento dell'autonomia fiscale delle collettività territoriali mediante l'attribuzione di un generale potere di prelievo.

⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza, 27 febbraio 2014, causa C 82/12, *Transportes Jordi Besora, S.L. contra Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)*. Si veda AA.VV. (a cura di R. ALFANO, F. AMATUCCI, M. P. NASTRI, *Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e*

L'IVMDH è entrata in vigore in Spagna il 1 gennaio 2002 ed è stata vigente fino al 31 dicembre 2012: si trattava di un'imposta indiretta gravante il consumo e la vendita al dettaglio di alcuni idrocarburi, posto in essere da tredici *Comunidades Autónomas* e destinata a finanziare la sanità e, in via subordinata, l'ambiente. L'imposta è stata mantenuta in vigore in Spagna per dieci anni, integrata poi, dal 1 gennaio 2013, nell'accisa armonizzata sugli oli minerali.

Dopo un'articolata vicenda interna⁶⁹ - a seguito del ricorso di un'impresa di trasporto merci con sede nel territorio della Comunità autonoma di Catalogna, che aveva chiesto il rimborso di quanto versato ai fini IVMDH per il periodo 2005-2008, ritenendo tale imposta incompatibile con la direttiva sulle accise sugli oli minerali - la CGE ne ha dichiarato l'incompatibilità con il diritto europeo, in particolare con l'art. 3.2 della Direttiva 92/12/CEE.

La sentenza ha evidenziato come tale addizionale fosse, in realtà, destinata a finanziare, per gli enti locali coinvolti, una competenza propria di tali enti, in materia sanitaria ed ambientale: occorre invece un vincolo diretto fra il prelievo e la sua destinazione. La sentenza ha dunque sancito l'illegittimità dell'IVMDH, per la mancanza di una finalità specifica. Nella fattispecie, il gettito era stato assegnato alle Comunità autonome allo scopo di finanziare l'esercizio da parte di queste ultime di talune loro competenze. La CGE ha specificato che il collegamento fra l'IVMDH e le spese sanitarie ed ambientali delle *Comunidades Autónomas* non può essere considerato una finalità speciale; le spese sanitarie sono di competenza delle *Comunidades* stesse, per cui, nei fatti, si evidenziava una mera finalità di bilancio. Diverso, ha specificato ancora la Corte, se il gettito fosse stato destinato specificamente a ridurre i costi sociali ed ambientali direttamente correlati con il consumo degli oli minerali su cui essa grava: sarebbe, in tal caso, sussistito un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta.

riflessi sulle PMI. Un'analisi comparata, Roma, 2016.

⁶⁹ Lo Stato aveva consultato preventivamente la Direzione Generale della Fiscalità e Unione doganale della CE, che aveva specificato, in data 14 giugno 2001, la legittimità comunitaria del prelievo purché IVMDH fosse destinata ad un obiettivo specifico. Già all'indomani dell'entrata in vigore le imprese di trasporto, principali soggetti passivi dell'imposta, ne contestarono la legittimità. La CE, nel 2003, parimenti non convinta della legittimità europea dell'IVMDH iniziò una procedura d'infrazione contro la Spagna: in data 6 maggio 2008, in un parere motivato denunciava che l'imposta non rispettava i requisiti stabiliti dalla Direttiva 92/12/CEE. Nel frattempo, in data 29 novembre 2011, il *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* ha proceduto poi al rinvio pregiudiziale alla CGE.

Il rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce, al contrario, un obiettivo puramente di bilancio e non può, di per sé solo, costituire una finalità specifica.

Analoga, la vicenda interna italiana dell'imposta addizionale sull'energia elettrica delle Province, soppressa dall'articolo 2, comma 6, del D. Lgs n. 23/2011 e dall'articolo 18, comma 5, del D. Lgs n. 68/2011, e dal DL 2 marzo 2012 n. 16, art. 4, con riferimento alle regioni a statuto speciale: la soppressione è stata tempestivamente posta in essere per evitare una censura europea, analoga a quella spagnola⁷⁰.

L'articolo 6 del D. L. 28.11.1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla legge 27.1.1989, n.20, aveva istituito una addizionale in favore dei comuni per ogni kWh di consumo di energia elettrica per qualsiasi applicazione nelle abitazioni, nonché «in favore dei comuni e delle province per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese⁷¹».

Con l'art. 10 della 133/1999, si stabilì, a decorrere dal 1° gennaio 2000 la ripartizione del gettito derivante dall'applicazione delle addizionali attribuendo esclusivamente alle province le entrate afferenti i consumi di energia elettrica in locali e luoghi diversi dalle abitazioni; al contempo, accordò a tali enti la facoltà di incrementarne l'aliquota fino ad un limite massimo predeterminato.

A seguito del recepimento delle previsioni contenute nella direttiva 2003/96/CE ex D. Lgs. n.26/2007, in merito alle accise armonizzate per l'energia elettrica, sono stati individuati i soggetti obbligati al versamento dell'accisa in coloro che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali; vi è stato un intervento anche sulla disciplina delle addizionali contenuta nell'articolo 6 del D.L. n. 511/1988, ad opera dell'art.

⁷⁰ La soppressione ha comportato un corrispondente aumento dell'addizionale erariale, che ha parimenti suscitato molteplici perplessità. R. ALFANO, *Tributi a destinazione vincolata ed impatto su alcune tipologie di impresa in Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI. Un'analisi comparata, op. cit.*, p. 240.

⁷¹ Le addizionali venivano versate dai soggetti obbligati direttamente ai comuni ed alle province, con esclusione di quelle sui consumi relativi a forniture con potenza impegnata superiore ai 200 chilowatt. L'art. 35 del D. Lgs. n. 504/1992 nello stabilire, poi, la sostituzione del versamento al conto corrente con il versamento ad apposito capitolo di entrata del bilancio statale abolì, dal 1994, il meccanismo di distribuzione perequativa; in tal modo, la gestione dei proventi dell'addizionale in parola, acquisiti al bilancio dello Stato, veniva ricondotta nella disciplina dei trasferimenti erariali agli enti locali.

5 del D. Lgs. n. 26/2007, che, però, non ha modificato la natura né le originarie finalità del tributo, istituito e regolato dallo Stato, il cui presupposto era ancorato a fattispecie collegate con il territorio e il cui gettito era devoluto alla provincia⁷².

Il D.L. 511/1988 evidenziava che la finalità delle addizionali era intrinseca nella motivazione stessa che ne aveva determinato l'adozione ovvero «assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali».

I dubbi circa la specifica finalità sono stati, sin dalla sua istituzione, immanenti al prelievo: nonostante i molteplici tentativi interni di confermarne la legittimità europea, in quanto entrate espressione del principio di territorialità e come tali sono destinate al finanziamento delle funzioni fondamentali dell'ente locale⁷³, solo la soppressione - considerata dalla Commissione idonea ad assicurare il riallineamento della legislazione nazionale alla normativa UE - ha bloccato la già avviata procedura di infrazione contro l'Italia.

Molte fra imprese che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, soggetti obbligati cui è riferito il presupposto impositivo *ex art.* 53 del D. Lgs. 504/1995, avevano attivato la procedura di rimborso, ottenendo, in alcuni casi, ragione dai Comuni interessati⁷⁴; analogamente per le Province, dove ancora sono presenti contenziosi dagli alterni esiti⁷⁵.

⁷² Ciò giustifica la possibilità per l'ente locale di incrementarne la misura, pur nel limite fissato dal Legislatore statale, in relazione alle spese sostenute per consentire lo svolgimento degli specifici servizi che lo stesso è tenuto a prestare alla collettività di riferimento.

⁷³ Agenzia delle Dogane, nota prot. n. 800/RU, del 5 gennaio 2012; nota prot. n. 33582/RU, del 22 marzo 2012; nota prot. 11910/ RU del 11 ottobre 2012.

⁷⁴ Si vedano, ad esempio, Comune di San Canzian di Isonzo, Gorizia, atto n. 509 del 31 ottobre 2013 e Comune di Resia, Udine, atto n. 111 del 3 marzo 2014.

⁷⁵ A volte anche nell'ambito delle diverse sezioni di una medesima Commissione tributaria: da un lato si assiste ad una serie di pronunce che negano il diritto al rimborso di tale addizionale, evidenziando la sussistenza di un grado sufficiente di determinatezza delle finalità propria dell'addizionale stessa. CTP Treviso 13 febbraio 2013, n. 20; CTP Pordenone, sez. 2, sentenza 3/2013; CTO Pordenone, sez. 2, 9 maggio 2013, n. 63; CTP Modena, sez. 2, 12 novembre 2013, n. 417; CTP Treviso, sez. 9, 25 febbraio 2014, n. 173. Altre pronunce, al contrario, legittimano tale diritto, evidenziando la mancanza di una finalità specifica in quella di contribuire genericamente all'aumento delle entrate dell'ente al quale l'imposta è destinata. In tal senso CTP Treviso 06 giugno 2013, n. 79, secondo cui «l'imposta della quale viene chiesto il rimborso ha naturalmente carattere di tributo ed altrettanto naturalmente incide direttamente sul diritto soggettivo del contribuente ricorrente il quale è appunto titolare del diritto soggettivo di non dover pagare un'imposta illegittima perché contraria a normativa superiore secondo la gerarchia delle fonti».

Le due fattispecie contemplate, non esauriscono il panorama delle incompatibilità di prelievi interni su prodotti energetici. Occorre brevemente dar conto di due fattispecie più risalenti, dalle specifiche peculiarità.

Si pensi, in primo luogo, all'ipotesi di prelievi su prodotti che nella direttiva sono esplicitamente considerati esenti. Le direttive prevedono infatti esplicitamente esenzioni obbligatorie a favore di determinate attività, quali il traffico aereo internazionale⁷⁶; gli Stati membri hanno la facoltà di apporare deroghe al sistema generale per ragioni politiche specifiche a favore di prodotti o di settori a forte impatto ambientale, quali agricoltura, mezzi di trasporto pubblici, trasporto stradale. Con riferimento a tale disposizione, la Corte di Giustizia è stata chiamata in causa per verificare la compatibilità della legge svedese n. 1567/1988 istitutiva di una tassa ecologica sul traffico aereo nazionale⁷⁷. Le autorità tributarie svedesi avevano eccepito che l'imposta controversa nel procedimento principale costituisse una tassa per la protezione dell'ambiente che, contrariamente a quanto affermato dalla compagnia aerea *Braathens* e dalla Commissione, non colpiva direttamente il consumo di carburante, ma le emissioni corrispondenti all'inquinamento prodotto dal traffico aereo nazionale a carattere commerciale dall'ossido di carbonio e dagli idrocarburi. Per la ricorrente l'obiettivo del legislatore era quello di limitare l'inquinamento prodotto dal traffico aereo, di compensare la parte dei costi macroeconomici di tale traffico attribuibili alle emissioni di gas di scarico e di incentivare lo sviluppo dei motori da aviazione più ecologici. La Corte aveva rilevato che l'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81, rende incompatibile il prelievo in questione con il regime dell'accisa armonizzata: consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che, come nella specie, debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile⁷⁸. Lo Stato membro, che abbia istituito una siffatta imposizione, non potrebbe avvaler-

⁷⁶ L'art. 8, n. 1, della direttiva 92/81, dispone: «1. Oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi: (...) b) gli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto».

⁷⁷ Corte di Giustizia, 10 giugno 1999, causa C-346/97, *Braathens*, in *Racc.*, 1999, 1, p. 3419.

⁷⁸ La Corte ha statuito altresì che una siffatta esenzione esclude non solo l'applicazione, ai prodotti esentati, dell'accisa, ma anche di altre imposte nazionali che possono normalmente gravare sui prodotti sottoposti ad accisa.

si della facoltà prevista dall'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguono fini specifici per i prodotti assoggettati all'accisa armonizzata.

Ancora, la previsione di prelievi addizionali presenta un altro profilo di potenziale problematicità, ossia la possibilità che tale prelievo possa considerarsi in contrasto con il divieto di aiuti di Stato.

6.1. Accise sull'energia e divieto di aiuti di Stato, nell'analisi di alcune fattispecie europee

Come è stato ampiamente rilevato, esiste un legame a doppio filo fra la politica fiscale energetica e le finalità di tutela ambientale, che influenza sia la fiscalità europea che la politica ecologica dell'Unione.

La tassazione ambientale assume il ruolo di strumento regolatorio, finalizzato ad allineare i costi privati a quelli sociali e ad incentivare, mediante i prezzi, comportamenti preferibili dal punto di vista collettivo, pur non tralasciando il gettito⁷⁹.

Accanto ai prelievi sull'energia, con i correlati livelli di armonizzazione a livello europeo, si evidenziano molteplici interventi a opera dei singoli ordinamenti.

Gli Stati membri, ai diversi livelli di governo, pongono in essere diverse politiche fiscali sull'energia, con finalità ambientale; in particolare viene fatto uso di meccanismi sottrattivi⁸⁰, in grado di meglio sollecitare gli operatori ad assumere un comportamento più compatibile con le finalità di salvaguardia dell'ambiente, privilegiando produzioni energetiche a minor impatto ambientale, ovvero favorendo l'utilizzo più efficiente delle risorse energetiche o l'adozione di tecnologie connesse a risorse rinnovabili. Le agevolazioni interne, dalla particolare e delicata struttura⁸¹, però frequentemente entrano in conflitto con la disciplina degli aiuti, con il rischio concreto di essere dichiarati illegittimi dall'ordinamento europeo⁸². L'incidenza

⁷⁹ P. A. MORENO VALERO, *Fattori economici scatenanti, fiscalità e politiche di cambiamento climatico*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, p. 283.

⁸⁰ Secondo la nota qualificazione di F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 35.

⁸¹ F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi* - in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., I, Torino, 1987, 74; S. LA ROSA, *Esclusioni tributarie* in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989; ID, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, ivi; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, op.cit.*; F. MOSCHETTI, *Profili generali in La capacità contributiva*, (a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 1993, p. 43; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie* in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, 1, pp. 401 ss; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Encl. dir.*, V aggiorn., 2002 e in *Rass. trib.*, 2002, 2, p. 421.

⁸² M. INGROSSO - G. TESAURO (a cura di), *Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali*, Napoli, 2009;

di tali meccanismi sulla determinazione dei prezzi, può creare distorsioni sul mercato europeo; pertanto, risulta essenziale analizzare la compatibilità di tali misure con i limiti e i divieti imposti in via generale dalle disposizioni fiscali del Trattato, prima fra tutti la disciplina sugli aiuti di Stato⁸³. Se, infatti, la necessità di incoraggiare l'uso di fonti rinnovabili di produzione energetica ha indotto il Legislatore europeo a legittimare il ricorso agli aiuti di Stato come strumenti che consentono alle imprese di raggiungere livelli di tutela ambientale superiori rispetto a quelli che si attuerebbero in assenza di norme vincolanti⁸⁴, tuttavia occorre sempre che ciò avvenga nell'alveo dei principi disposti dal Trattato⁸⁵.

Svariate le pronunce in tal senso⁸⁶. Emblematico, il caso austriaco relativo a rimborso in tema di imposte sull'energia per finalità ambientali accordato alle sole imprese produttrici di beni materiali⁸⁷.

L'Austria, nel contesto di una riforma fiscale e nell'ambito dello *Strukturangepassungsgesetz* del 1996, pose in essere una serie di prelievi e di rimborsi inerenti l'energia elettrica ed il gas naturale per finalità ecologiche e per il relativo rimborso su domanda di tali imposte, qualora superiori (in totale)

in particolare S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, p. 375 per cui «L'elaborazione delle due categorie è avvenuta seguendo percorsi concettuali autonomi, ed entrambi ricchissimi di peculiarità e specificazioni. Del resto, l'autonomia dei due istituti potrebbe essere provocatoriamente affermata in relazione all'origine contrapposta degli stessi: l'uno nasce essenzialmente per promuovere, l'altro (principalmente) per reprimere».

⁸³ R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, 2011, 2, p. 328; P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Dir. Prat. trib.*, 2014, p. 309; R. BOURGET, *Propos sur quelques promoteurs de la fiscalité sur l'énergie*, in *Revue Européenne et Internationale de droit fiscal*, 2016, 3, pp. 289.

⁸⁴ M. ALLENA, *La tassazione ambientale tra limiti costituzionali ed esigenze comunitarie*, in AA. VV. (a cura di BONARDI – PATRIGNANI), *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Milano, 2013, p. 183.

⁸⁵ L. CALZOLARI, *La selettività degli aiuti di stato e il principio di parità di trattamento delle imprese nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. comm. int.*, 2015, p. 481.

⁸⁶ Corte di Giustizia, 2 aprile 1998, Causa C-213/96, *Outokumpu* punto 19; la Corte ha ritenuto che l'art. 95, comma 1, TCE dovesse essere interpretato nel senso di vietare che «un'imposta di fabbricazione, rientrante in un regime nazionale di tributi sulle fonti dell'energia, colpisca l'energia elettrica di origine nazionale con aliquote differenziate a seconda del modo di produzione della stessa, mentre colpisce l'energia elettrica importata, quale che ne sia il modo di produzione, con un'aliquota unica che, anche se inferiore all'aliquota massima applicata all'energia elettrica di fonte nazionale, comporta, sia pure solo in taluni casi, una tassazione superiore dell'energia elettrica importata».

⁸⁷ Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, causa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH e Finanzlandesdirektion für Kärnten* in *Racc.*, 2001, 1, p. 8365.

allo 0,35% del valore netto della produzione del consumatore di energia⁸⁸. Tuttavia, il rimborso delle imposte sull'energia era riconosciuto solo alle imprese il cui fulcro di attività si sostanziasse - e ne fosse possibile la dimostrazione - nella produzione di beni materiali.

Il carattere selettivo di tale rimborso ha giustificato il ricorso ai giudici europei, che hanno evidenziato che un provvedimento nazionale che preveda un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica non costituisce aiuto di Stato, qualora si applichi a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività. Un vantaggio economico concesso da uno Stato membro costituisce un aiuto solo se, presentando una determinata selettività, è tale da favorire talune imprese o talune produzioni. Di conseguenza, un provvedimento statale che avvantaggi indistintamente l'insieme delle imprese ubicate nel territorio nazionale non può costituire un aiuto di Stato. Al contrario qualora, come nel caso in questione, un provvedimento nazionale preveda un rimborso parziale delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica solo a favore delle imprese che hanno, quale attività principale la fabbricazione di beni materiali può configurarsi un aiuto. Infatti né il numero elevato di imprese beneficiarie né la diversità e la rilevanza dei settori ai quali queste imprese appartengono consentono di ritenere un'iniziativa statale come un provvedimento generale di politica economica. A ciò si aggiunga che la concessione di vantaggi alle imprese il cui fulcro di attività è la produzione di beni materiali non è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema di imposizione. Le imprese fornitrici di servizi possono, al pari delle imprese produttrici di beni materiali, essere grandi consumatrici di energia: le considerazioni di ordine ecologico alla base delle misure di rimborso contestate non giustificano che l'utilizzo di gas naturale o di energia elettrica da parte del settore delle imprese fornitrici di servizi sia trattato in modo diverso dall'utilizzo di tali energie da parte del settore delle imprese produttrici di beni materiali poiché il consumo di energia per ognuno di tali settori è parimenti dannoso per l'ambiente. Il criterio di distinzione utilizzato dalla normativa nazionale non appariva dunque giustificato né dalla natura né dalla struttura generale della normativa di riferimento.

⁸⁸ Si trattava dell'*Elektrizitätsabgabegesetz*, legge relativa all'imposta sull'energia elettrica; dell'*Erdgasabgabegesetz*, legge relativa all'imposta sul gas naturale e dell'*Energieabgabenvergütungsgesetz*, legge relativa al rimborso delle imposte sull'energia.

Il provvedimento controverso era stato considerato aiuto di Stato. *Ratio* del regime di favore per le imprese produttrici di beni materiali è *il rafforzamento della* competitività all'interno della Comunità. Tali motivazioni hanno dunque spinto a far dichiarare aiuti e a rilevare l'illegittimità di provvedimenti nazionali di rimborso parziale delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica, ma solo a favore delle specifiche categorie di imprese⁸⁹.

Accanto ad un filone consistente di pronunce che evidenziano la priorità del rispetto dei principi fiscali europei, occorre rilevare la presenza di pronunce in cui la potenziale incompatibilità della misura fiscale agevolativa è stata posta in secondo piano rispetto a quella di protezione dell'ambiente.

Con l'inizio del nuovo millennio, la Corte, ad esempio⁹⁰, ha dichiarato compatibile con i principi europei la norma tedesca secondo cui fornitori privati dovevano acquistare l'energia elettrica prodotta nella propria area geografica da fonti rinnovabili a prezzi minimi superiori al valore di mercato. L'esigenza di promozione delle fonti di energia rinnovabili è stata infatti reputata superiore ai limiti di cui agli articoli 107 e ss TFUE⁹¹.

Di tenore analogo la recente questione relativa all'accisa tedesca sul combustibile nucleare, per la quale è stato chiesto alla CGE se, posto che l'accisa ricade solo sulle imprese che utilizzano combustibili nucleari per la produzione commerciale di energia elettrica, tale prelievo realizzi un aiuto

⁸⁹ In Corte di Giustizia UE, 17 luglio 2014, causa C-553/12, *DEI*, la Corte ha ritenuto incompatibile per violazione degli artt. 106 e 102 TFUE, la misura con la quale la Grecia concedeva ad un'impresa operante nel mercato dell'energia elettrica diritti su giacimenti di lignite in cui si trovavano più della metà delle riserve di tale materiale, non accettando però le analoghe richieste di altri operatori. L'accesso privilegiato a tale materia prima sul mercato rafforzava la posizione dell'impresa sul mercato a valle della produzione di energia creando una disparità di trattamento. Analogamente nella sentenza dell'11 dicembre 2014, causa T-251/11 *Austria/Commissione*, il Tribunale dell'Unione Europea ha confermato la decisione della Commissione secondo cui l'esenzione parziale dell'accisa sull'energia correlata all'obbligo di acquistare elettricità verde, che l'Austria intendeva concedere alle imprese a forte consumo di energia, costituiva un aiuto di Stato vietato. In questo caso, l'esenzione parziale è risultata selettiva perché introduceva differenziazioni tra imprese che si trovavano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito, in una situazione di fatto e di diritto equiparabile, senza che tale differenziazione derivasse dalla natura e dalla struttura del sistema di oneri in questione.

⁹⁰ Corte di Giustizia UE, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *PreussenElektra*, in *Racc.*, 1, p. 2099.

⁹¹ Corte di Giustizia UE, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, cit., secondo cui «la protezione dell'ambiente nei limiti in cui contribuisce a ridurre le emissioni di gas a effetto serra che rientrano tra le principali cause dei cambiamenti climatici che la Commissione Europea e gli Stati membri si sono impegnati a contrastare» permette di superare tale incompatibilità.

di Stato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE a vantaggio delle altre imprese produttrici che non utilizzino tale combustibile. La Corte, con sentenza del 5 giugno 2015, ha rilevato che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE e l'articolo 1, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118/CE non ostano ad una normativa nazionale che preveda la riscossione di un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità. Il tributo in esame era stato introdotto per uno specifico periodo, per generare nuove entrate, finalizzate alla riduzione di oneri per il risanamento di un sito minerario nel quale erano stoccati rifiuti radioattivi provenienti dall'utilizzazione di combustibile nucleare, che ricadevano sul bilancio federale. Tale combustibile, poi, non rientra fra i prodotti sottoposti ad accisa contemplati dalla direttiva, né può rientrarvi in via analogica⁹². Per la Corte, poi, il tributo non costituiva misura selettiva, posto che le produzioni di elettricità diverse da quelle che utilizzavano combustibile nucleare non si trovavano in una situazione di fatto e di diritto paragonabile a quella delle produzioni di elettricità che utilizzavano combustibile nucleare: soltanto queste ultime generavano, infatti, rifiuti radioattivi derivanti da tale utilizzazione.

Tale imposta non presentava neppure caratteri di tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, posto che veniva applicata per l'utilizzazione ai fini della produzione commerciale di elettricità e non per passaggi alla frontiera, senza distinzione rispetto all'origine di tale combustibile: il gettito derivante dal tributo era finalizzato a finanziare i costi di risanamento per i danni causati dalla specifica attività oggetto di tassazione. La Corte ha altresì rilevato che l'art. 107 TFUE deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, che preveda la riscossione di un'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità, dichiarando di fatto che non vi è contrasto con la disciplina degli aiuti di Stato⁹³.

⁹² «La direttiva 2003/96 non ha ad oggetto la tassazione dei prodotti che servono a produrre elettricità, bensì la tassazione dei prodotti energetici, nei termini definiti in tale direttiva, a prescindere dalla loro utilizzazione. Il fatto di non includere il combustibile nucleare nell'ambito di tale normativa non costituisce pertanto una lacuna giuridica che occorrerebbe colmare ricorrendo all'analogia». Così Conclusioni dell'Avvocato Generale, causa C-5/14, 3 febbraio 2014, par. 45.

⁹³ «Le diverse tecniche di produzione di elettricità si differenziano tra loro anche per i loro costi ambientali, la loro incidenza sul mercato del lavoro, i loro effetti più o meno nocivi sulla salute umana, sulla sicurezza pubblica, ecc. Dunque, anche se le imprese che utilizzano queste diverse tecnologie si trovano in una certa misura in concorrenza, in quanto producono

7. Conclusioni

Nell'ambito dei sistemi tributari, le accise sull'energia hanno assunto un ruolo di particolare rilievo. Si tratta di accise armonizzate, per le quali è previsto, solo un livello minimo di aliquota in sede europea; gli Stati possono modularle per esigenze di gettito, a cui si aggiunge la possibilità di introdurre sui prodotti ulteriori e nuovi tributi, aventi specifiche finalità⁹⁴.

Si tratta di un aspetto rilevante che consente agli Stati di utilizzare l'imposta anche in funzione di esigenze diverse di finanza pubblica e per conseguire obiettivi specifici.

Anche nell'ambito di tali prelievi aggiuntivi vigile è il controllo della Corte di Giustizia qualora emergano profili di incompatibilità con la normativa europea derivante dalle norme primarie o dagli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza.

L'Unione Europea e i singoli Stati, attraverso la modulazione del sistema di accise sull'energia possono dunque incidere significativamente sia dal punto di vista degli interessi fiscali, per la capacità di gettito senza alterare fortemente la domanda dei beni, sia di quelli extrafiscali, per far fronte a problematiche di orientamento verso fonti energetiche maggiormente sostenibili.

La significativa potenzialità di qualificazione extrafiscale delle accise sull'energia, non è però risultato sufficiente per una modifica sostanziale della direttiva; nonostante le molteplici ed articolate proposte, le Istituzioni europee sono state costrette a rinviare *sine die* la previsione di una *carbon tax* a livello

il medesimo prodotto – l'elettricità –, esse non si trovano in una situazione di fatto identica. I pubblici poteri possono allora adottare misure da essi reputate adeguate nei confronti di una di queste filiere di produzione di elettricità, senza che ciò costituisca automaticamente un aiuto di Stato selettivo a beneficio delle altre filiere». Tutto ciò tenendo ben presente che «il mercato dell'elettricità non è un mercato pienamente concorrenziale. Come tutti i mercati dell'energia, esso dipende in maniera considerevole anche dalle decisioni politiche». Ancora Conclusioni dell'Avvocato Generale, causa C-5/14, 3 febbraio 2014, par. 75.

⁹⁴ Merita particolare attenzione il soggetto passivo nell'ambito dell'accisa sull'energia elettrica. Infatti, per tale tipologia di accisa si prevede un meccanismo idoneo a trasferire l'imposta sui consumatori finali mediante il riconoscimento di un diritto di rivalsa in capo al depositario. Si realizza, dunque, una scissione tra il fabbricante, soggetto passivo in senso formale, ed il consumatore, soggetto passivo in senso sostanziale, al quale soltanto è riferibile l'indice di capacità contributiva caratterizzante il tributo. La capacità contributiva deve essere rapportata alle diverse ricostruzioni strutturali del tributo: inquadrando le accise, come l'IVA, come imposte di consumo, la problematica relativa alla capacità contributiva e alla natura del tributo si sostanzia sulle dinamiche riferite alla traslazione, aspetto che le direttive hanno specificato solo con riferimento all'accisa sull'energia e sul gas naturale. Solo per tali fattispecie è specificamente previsto il diritto per il produttore di rivalersi sul consumatore finale.

europeo, per il timore di provocare uno squilibrio ancora maggiore nel mercato. La *carbon tax* mostra una chiara capacità di riduzione delle emissioni di anidride carbonica che provengono in misura variabile dalla combustione dei diversi prodotti petroliferi⁹⁵, nel pieno rispetto del «chi inquina paga» e nella concreta attuazione del doppio dividendo. La *carbon tax* europea potrebbe garantire un gettito elevato ed incoraggiare comportamenti virtuosi diretti al conseguimento della efficienza energetica. L'aumento dei prezzi dei combustibili inquinanti avrebbe certamente contribuito all'utilizzazione di fonti alternative ecologicamente più compatibili, oltre a produrre una riduzione della tassazione sui redditi e sul lavoro, così come hanno dimostrato i risultati in termini di riduzione di emissioni inquinanti raggiunti nei Paesi del nord Europa.

La *carbon tax* può altresì fungere da incentivo permanente all'introduzione di più innovativi processi tecnologici di *energy-saving*: la raccolta di nuovi redditi può infatti essere indirizzata alla ricerca e sviluppo di sistemi di produzione più efficienti e di tecniche innovative di abbattimento delle emissioni. Nel contempo, è possibile una riduzione dei costi economici legati alla possibilità dei soggetti inquinanti di scegliere dove effettuare le riduzioni dell'inquinamento. Il tutto con una relativa facilità di applicazione, posto che i prodotti energetici sono già tassati: occorre modulare l'imposta in relazione alla emissione di CO₂, senza inserire nuovi prelievi, con ridotti vincoli di informazioni e relativo contenimento dei costi⁹⁶.

La *carbon tax* correttamente modulata con l'*Emissions Trading System*, entrato in vigore nel 2005, potrebbe perseguire un equilibrato temperamento delle diverse istanze⁹⁷. Tale prelievo presenta però alcuni punti deboli che necessitano di correttivi per non ingenerare effetti negativi a livello distributivo, con il rischio di colpire principalmente le fasce di popolazioni meno abbienti. Su tutto, poi, il timore di una distorsione della concorrenza e l'oggettiva difficoltà politica, prima ancora che giuridica, di motivare costi aggiuntivi⁹⁸.

⁹⁵ «Il carbone è più inquinante del petrolio e quest'ultimo è più inquinante del gas. La tassa più elevata dovrebbe essere, quindi, imposta sul carbone e la meno elevata sul gas», D. W. PEARCE (a cura di), *Un'economia verde per il pianeta*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 54 (tit. orig. *Blueprint 2: Greening the World Economy*, London, Earthscan Publications, 1991); J. EDMONDS, J. REILLY, *Global Energy and CO₂ to the year 2050*, in *Energy Journal*, 1983, n. 4, p. 21-47.

⁹⁶ M. BOTTEON - C. CARRARO, *Struttura ed effetti di una carbon tax europea*, in I. MUSU (a cura di), *Economia e ambiente*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 197.

⁹⁷ R. ALFANO, *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio «chi inquina paga», positività e negatività rispetto al prelievo ambientale*, in *Innovazione e diritto*, 2009, n. 5, www.innovazioneDiritto.unina.it.

⁹⁸ Emblematico l'esempio dell'Inghilterra: il *Fuel duty escalator* (FDE) approvato nel 1993

Le accise sull'energia possono contribuire in modo significativo alla realizzazione delle politiche europee⁹⁹, purché non generino effetti distorsivi della concorrenza e conducano verso una crescita economica equilibrata dei diversi livelli di governo. La modulazione di tale sistema di accise, se realizzato nel rispetto dei principi fiscali dell'Unione e con la rinnovata disciplina degli aiuti di Stato, ben può contribuire allo sviluppo delle politiche fiscali interne ed europee – sottoposte ad un processo di inevitabile cambiamento – al fine di una sempre maggior integrazione fiscale.

è stato abrogato già nel 1999: il successivo *Climate Change Levy* (Ccl) del 2001 si è in realtà sostanziato in un programma di efficienza energetica più che di riduzione di emissioni.

⁹⁹ In materia di clima ed energia l'Unione europea si è data una serie di obiettivi ambiziosi e giuridicamente vincolanti da raggiungere entro il 2020... e fa della crescita sostenibile una priorità, che si traduca in un'economia più efficiente sotto il profilo delle risorse, più verde e più competitiva. Comunicazione della Commissione: EUROPA 2020. *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, COM(2010) 2020 definitivo, del 3 marzo 2010.

Finito di stampare nel mese di marzo 2017

CENTRO STAMPA UNIVERSITÀ

Università degli Studi di Roma *La Sapienza*

Piazzale Aldo Moro 5 – 00185 Roma

www.editricesapienza.it

Periodico quadrimestrale di proprietà della Università degli Studi di Roma “La Sapienza”
Four-monthly Review owned by the University of Rome “La Sapienza”
(Trib. Roma – Sez. Stampa, iscr. n. 654/96) - ISSN: 1824-1476
Direttore Responsabile/*Managing Editor*: Prof. Giovanni Puoti

Condizioni di abbonamento/acquisto

1) Versione digitale	Euro	80	
2) Versione cartacea	Euro	120	84*
3) Versione completa (cartacea + digitale)	Euro	150	129*
Contributo per spese di spedizione all'Estero (Solo 2 e 3)	Euro	10	

Tutti gli importi indicati s'intendono prezzi finali (IVA assolta dall'Editore ai sensi dell'art. 74, c. 1, lett. c) DPR 633/72)

**Prezzo scontato del 30% riservato a studenti universitari/ricercatori, enti accademici e librerie professionali*

L'abbonamento alla Versione Digitale, Cartacea e Completa (opzioni 1,2,3) e l'acquisto di singoli articoli/fascicoli in formato digitale (opzioni 4 e 5) possono essere effettuati compilando il form on line disponibile nella webpage <http://www.rdti.it/home/abbonamenti>; i pagamenti possono essere effettuati solo tramite bonifico bancario. Le copie digitali saranno poi rese disponibili sulla piattaforma web: torrossa.it. L'abbonamento da diritto a tutti i numeri compresi nell'annata e si intende rinnovato per l'annata successiva qualora non disdetto entro il 31 dicembre. Ulteriori informazioni sul sito rdti.it oppure scrivendo a editorialstaff@rdti.it.

E-commerce: singolo articolo o fascicolo in formato digitale

4) Versione digitale di un singolo articolo	Euro	10,00	
5) Versione digitale di un singolo fascicolo	Euro	35,00	

È possibile effettuare l'**acquisto di Singole Versioni Digitali (opzioni 4 e 5)** anche tramite carte di credito/debito collegandosi allo Store on line store.torrossa.it e digitando “Rivista di Diritto Tributario Internazionale” nel campo di ricerca.

Subscription terms

1) Digital subscription	Euro	80	
2) Print subscription	Euro	120	84*
3) Full subscription (Print + Digital)	Euro	150	129*
Additional cost for international shipping (only 2 and 3)	Euro	10	

All the amounts are intended as final prices, VAT exempt

**Special price (30% off) for university students/researchers, academic bodies and professional sellers*

Digital, Print and Full subscriptions (options 1,2,3) and purchases of digital single issues/articles (options 4 and 5) can be submitted by sending the on line form available at <http://www.rdti.it/en/node/5585> Payments only by bank transfer. The digital copies will be made available on the web platform: torrossa.it. The subscriptions include all the issues of the year. Not received issues must be claimed when receiving the next number. The subscription is automatically renewed if not un-subscribed by 31 December. For more information, please visit our website rdti.it or send an e-mail to editorialstaff@rdti.it.

E-commerce: digital single article/issue

4) Digital single article	Euro	10,00	
5) Digital single issue	Euro	35,00	

Single downloads (options 4 and 5) are also available entering “International Tax Law Review” in the research field of our Store on line: store.torrossa.it.

