

I. Dopo l'Agenda Europea Digitale e le comunità intelligenti¹, ecco che per completare il mercato interno², l'Unione europea si propone di "ripensare la tassazione dell'energia" per renderla "omogenea e più intelligente". Le disfunzioni avvertite da più parti hanno visto un finto mercato dell'energia, un abbaglio per i consumatori di operare una scelta consapevole del fornitore e dei prezzi più convenienti. Secondo il parere recente del 13 febbraio 2013 del CESE³, *"in realtà, si è passati dai monopoli a degli oligopoli, con poca concorrenza tra i diversi attori del mercato"*.

La produzione di energia, la distribuzione e l'uso sono servizi fondamentali per le economie moderne per la produzione industriale e come componente importante della "spesa" dei consumatori. Comprendere la struttura e il livello delle imposte sull'energia di un paese è fondamentale per le discussioni politiche in materia di consumo energetico. I governi tassano i prodotti energetici per diversi scopi, (non ultimo tra gli obiettivi vi rientra l'aumento delle entrate), e di conseguenza sono causa delle alterazioni dei prezzi di mercato con importanti conseguenze economiche e ambientali.

¹ Vedere A. Gratani, Strategia UE 2020. L'era digitale al servizio dell'ambiente. (Le comunità intelligenti), www.gratanipartners.eu

² V. tra i molteplici riferimenti al mercato interno nel TFUE Parte Terza Politiche e Azioni Interne dell'Unione, Titolo I, Mercato Interno, Articolo 26 TFUE (ex articolo 14 del TCE) comma 1. *L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati*.

³ CESE (Comitato economico e sociale europeo) è un organo consultivo dell'Unione europea, istituito nel 1957, fornisce pareri sulle proposte di leggi europee alle istituzioni dell'UE (Commissione, Consiglio e Parlamento europeo) nonché pareri di propria iniziativa su altre problematiche. Uno dei compiti principali del CESE è rafforzare il ruolo delle organizzazioni della società civile stabilendo un dialogo strutturato con tali organizzazioni negli Stati membri dell'UE e in altri paesi del mondo. All'interno del Comitato sono divisi in tre gruppi: "Datori di lavoro", "Lavoratori" e "Attività diverse" (agricoltori, consumatori, ambientalisti, associazioni delle famiglie, ONG ecc.). ad oggi sono 344 membri per 27 Stati UE, nominati con mandato quinquennale 2010-2015". Nel suo Parere del Comitato economico e sociale europeo in merito alla comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni «Energie rinnovabili: un ruolo di primo piano nel mercato energetico europeo» del 13 febbraio 2013, in GURI C 44 del 15 febbraio 2013 p.133 segg. (DOC COM(2012) 271 final (2013/C 44/24)

Si è constatato che la tassazione⁴ sull'energia elettrica, diversificata all'interno dei singoli Stati UE, dà luogo a distorsioni dei prezzi che penalizzano pesantemente i consumatori e le industrie ad alta intensità energetica, così da incidere negativamente sui bilanci delle imprese, frenando gli investimenti nella produzione e nelle reti energetiche.

Il CESE invoca il proliferarsi di proposte intelligenti dal punto di vista energetico dirette a diffondersi⁵ con modalità "vantaggiose e utili per i consumatori e diano loro la possibilità di cambiare operatore", nonché una definizione europea della "povertà energetica", in presenza della quale scattino automaticamente politiche di sostegno nazionali a favore dei soggetti più vulnerabili.

I prezzi regolamentati non forniscono i segnali disincentivanti necessari affinché i consumatori riducano il consumo di energia, e neppure sono idonei a coprire il costo reale della produzione e dell'approvvigionamento energetico. Al pari la tassazione ambientale non risulta idonea a perseguire una vera perequazione delle risorse naturali ed economiche e neppure di quelle basate sulla reale capacità contributiva⁶.

La tassazione ecologica, prendendo a riferimento un sacrificio economico del consumatore e dell'operatore commerciale, dovrebbe essere finalizzata a disincentivare tutta una serie di scelte comportamentali di impatto negativo sull'ecosistema, così da generare nuove idee ecosostenibili alternative⁷ ed a utilizzare le risorse economiche di prelievo coatto incamerate per ripristinare il bene ambientale leso⁸. L'effetto

⁴ Con particolare riguardo al settore dell'Energia, a cui è dedicato il TITOLO XXI del TFUE, vedere l'art. 194 che al comma 3 si legge "In deroga al paragrafo 2, il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, stabilisce le misure ivi contemplate se sono principalmente di natura fiscale".

⁵ Per un'azione di scambio di informazioni v. A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 7-8/2012, p. 669 che analizza il tema della cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'UE, delle sue forme e dei suoi limiti.

⁶ La difficile valutazione in termini economici della capacità inquinante rende difficoltoso accostare lo strumento della tassazione ambientale al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (v. in argomento F. Tocchi, *Fiscalità ambientale: profili costituzionali e applicazioni interne*, in www.teoriaestoriadeldirittoprivato.it. v. in specie pagg. 70 e ss). Sul tema della capacità contributiva delle accise alla luce della giurisprudenza costituzionale, cfr., L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 5/2011, pagg. 449 e ss; Cfr., F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n.1/1999, pagg. 115 e ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2003, pag. 643.

⁷ Per energia alternativa s'intende la produzione di energia elettrica mediante l'uso di sistemi differenti dall'utilizzo dei combustibili fossili e ricomprende tanto le energie rinnovabili (sole, vento, risorse idriche, risorse geotermiche, maree, trasformazione dei prodotti vegetali o dei rifiuti organici o inorganici), quanto l'energia nucleare. Per tali definizioni cfr., C. Pasqualini Salsa, *Manuale di Diritto Ambientale*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag. 475. Vedere anche A. Gratani, *2012: anno delle energie rinnovabili. Problematiche giuridiche vecchie e nuove*, in *Riv. Giur. Amb.*, n. 5/2012, pag. 563 e ss.

⁸ A. GRATANI, *Natura tributaria del prelievo eco ambientale: vaglio costituzionale e comunitario*, in *Riv. Giur. Amb.*, n.3-4/2010, pagg. 574 e ss. La tassazione comprende misure

inquinante deve porsi, come elemento giustificativo dell'entità del prelievo. In questi termini, presupposto di tale imposta non è individuato nel consumo in sé, ma nel consumo produttivo di inquinamento⁹.

In conformità agli obiettivi del protocollo di Kyoto¹⁰, le azioni europee sono dirette a promuovere un uso efficiente dell'energia¹¹, al fine di ridurre la dipendenza degli Stati membri dai prodotti energetici di importazione e di limitare le emissioni di gas serra. Tuttavia, le scelte fiscali degli Stati membri che adottano differenti politiche in ragione delle proprie esigenze hanno contribuito ad accrescere la confusione tra tutte le categorie sociali ed economiche nonché tra le istituzioni chiamate a individuare un metodo di calcolo trasparente e di immediata comprensione e le singole aliquote¹².

Iniziative considerate intelligenti sono quelle che prospettano un quadro¹³ fiscale comune ai 27 Stati membri e che collegano l'aliquota

molto diverse tra loro, come esenzioni, detrazioni, agevolazioni, tasse e tariffe, misure impositive di tipo diretto o indiretto, per coprire i costi di servizi ambientali o per finanziare la spesa pubblica nel campo ambientale.

⁹ V. in argomento F. Picciaredda – P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p. 72 ss.; F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, *Rass. Trib.* 1999, I, p. 116; C. Fergola, *Analisi strutturale per una eventuale tassazione ambientale*, in AA.VV., *La tassazione ambientale*, Roma, 1995, p. 67.

¹⁰ Decisione n. 2002/358/CE del Consiglio, del 25 aprile 2002, *relativa all'approvazione, in nome della Comunità europea, del Protocollo di Kyoto alla Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici e l'esecuzione congiunta degli impegni che ne derivano* (in *GU L 130 del 15 maggio 2002*), che persegue l'obiettivo di condurre ad una significativa riduzione delle emissioni di gas serra da parte degli Stati aderenti.

¹¹ G. Bonardi, C. Patrignani, *Energie alternative e rinnovabili*, IPSOA, Milano, 2010, pp. 643 e ss.

¹² Ad esempio in Italia le tasse sui carburanti nei trasporti cambiano in base al tipo di combustibile; quelle sui combustibili per il riscaldamento e quelli di processo, a seconda dell'utente e, se ad uso commerciale, hanno un'aliquota inferiore rispetto ai consumatori residenziali. Ancora, nel campo dei trasporti, i carburanti per aviazione e navigazione sono esenti da tassazione e, nel settore dei trasporti su rotaia, l'energia è tassata ad un'aliquota ridotta. Benzina, gasolio e GPL sono tassati ad un'aliquota inferiore quando vengono utilizzati per l'agricoltura e la pesca; l'aliquota fiscale per il gas naturale, invece, si differenzia per posizione geografica e livello di consumo. L'elettricità viene tassata in maniera diversa a seconda che venga consumata da aziende o da privati. I combustibili utilizzati per la generazione di energia elettrica, inoltre, sono tassati ad aliquote significativamente più basse rispetto ad altri usi. L'energia elettrica utilizzata nei trasporti è esente da imposizione. Rifiuti, biomasse e le diverse forme di energia rinnovabile non sono tassati quando vengono utilizzati per la produzione di calore o elettricità. Neanche il riscaldamento risulta tassato. V. *Aliquote d'imposta vigenti nel settore delle accise*, in www.agenziedelledogane.it e *Taxing Energy use, a Graphical analysis*, in <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/taxing-energy-use/italy>; F. Bruno, *Stati membri e Unione Europea. Il difficile cammino dell'integrazione*, Il Mulino, Milano, 2012, pp. 130 e ss. La normativa comunitaria tende a promuovere la cooperazione tra gli Stati membri, al fine di fare entrare in vigore una legislazione omogenea in materia di tassazione dei prodotti energetici e di tutela dell'ambiente in tutti i Paesi europei.

¹³ Direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in *GUUE* n. L283 del 31 ottobre 2003, pp. 51 e ss. Recepita in Italia con D. lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, *Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità* (in *GURI* 23 marzo 2007, n. 68). L'obiettivo è migliorare il

d'imposta alla fonte di energia e al valore delle emissioni di CO₂, c.d. *carbon tax* (tassa sull'emissione di biossido di carbonio) al fine di realizzare gli obiettivi della politica energetica efficiente¹⁴ e di lotta ai cambiamenti climatici.

La proposta di modificare la direttiva n.2003/96/CE, al fine di renderla più compatibile con gli obiettivi dell'UE in materia di energia e cambiamenti climatici, e di rimediare ai limiti in cui la stessa è incorsa¹⁵ è uno degli obiettivi del 2014. Le novità più rilevanti che si intendono apportare concernono, in particolare, l'introduzione di una tassa che tenga conto delle emissioni di CO₂, fissando un'apposita aliquota minima da applicarsi non più sul volume ma sul contenuto energetico dei combustibili, in modo da sopprimere le attuali distorsioni caratterizzanti il mercato di alcune fonti energetiche concorrenziali, rendendo più equa la tassazione dei consumi, così da incentivare fonti di energia più pulita¹⁶ ed ampliare il campo di azione dell'Unione in punto di efficienza energetica¹⁷.

La Direttiva n.2003/96/CE¹⁸ ha fissato talune aliquote minime¹⁹ d'imposta applicabili ai carburanti per motori, per uso industriale o

funzionamento del mercato interno, eliminando la sussistenza di ostacoli per la concorrenza nell'offerta di prodotti energetici V. anche E. Grippo, F. Manca, *Manuale breve di energia*, Cedam, Padova, 2008, pp. 175 e ss.

¹⁴ Direttiva n. 2012/27/UE del 25 ottobre 2012, *sull'efficienza energetica, che modifica le direttive nn.2009/125/UE e 2010/30/UE e abroga le direttive n..2004/8/CE e 2006/32/CE* (in GU UE L 315 del 14 novembre 2012, pag. 1).

¹⁵ Si veda, in tal senso, la proposta di direttiva della Commissione Europea del 13 aprile 2011 n. 92, *recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei progetti energetici e dell'elettricità* (in GU UE C 189 del 29 giugno 2011).

¹⁶ Si tenga presente che per perseguire gli obiettivi del c.d. Pacchetto Clima, Direttiva n.2009/29/CE che modifica la direttiva n.2003/87/CE al fine di perfezionare ed estendere il sistema comunitario per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra (in GU UE L140 del 5 giugno 2009, pag. 63), la Commissione Europea ha istituito l'*Emission Trading Scheme* (ETS), strumento di regolazione a livello comunitario delle emissioni generate dai settori industriali e di generazione elettrica, lasciando alle politiche nazionali la responsabilità di ridurre le emissioni nei rimanenti settori non coperti da ETS

¹⁷ Per una definizione ed analisi del concetto di efficienza energetica, da tenere distinto da diverso significato di risparmio energetico, cfr., F. Volpe, *Risparmio energetico ed efficienza energetica nell'Unione Europea. Una confusione insostenibile*, in Riv. Giur. Amb., n. 1/2012, pagg. 139 e ss. A. Gambadoro, *Unione europea: fisco ed energia osservati speciali dell'Ecofin*, in www.fiscooggi.it

¹⁸ Al momento dell'entrata in vigore della direttiva 2003/96/CE erano armonizzate le imposizioni sugli oli minerali. T. Palacchino, *Il diritto tributario comunitario*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2004, pp. 746 e ss. Risultavano, invece, ancora da armonizzare le imposte che gravavano sugli oli lubrificanti e prodotti assimilati, sui bitumi di petrolio, sui fiammiferi e sulle emissioni di anidride solforosa e di anidride carbonica. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2005, pp. 643 e ss.

¹⁹ I valori fissati nella Direttiva risultano leggermente innalzati rispetto a quelli più bassi vigenti in alcuni Paesi dell'UE. R. Giuffrida, *Diritto europeo dell'ambiente*, Giappichelli, Torino, 2012, pp. 223 e ss.

commerciale²⁰, ai combustibili per riscaldamento ed all'elettricità, contemporaneamente statuendo che gli Stati membri non possono applicare livelli di tassazione inferiori alle aliquote determinate in sede europea e prevedendo un calendario²¹ per l'applicazione di queste aliquote.

Nella predisposizione dei sistemi fiscali nazionali, gli Stati membri possono prevedere, -a condizione che esse rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella direttiva e siano compatibili con il diritto comunitario-, aliquote d'imposta differenziate²² connesse con la qualità del prodotto, con i livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento; con specifici usi, quali il trasporto pubblico locale di passeggeri (compresi i taxi), la raccolta di rifiuti, l'attività delle forze armate e della pubblica amministrazione, le agevolazioni per i disabili, i trasporti mediante ambulanze.

Sono, invece, esenti²³, da tassazione: i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità; l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa²⁴; i prodotti energetici utilizzati come carburante per la navigazione aerea²⁵, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto; i prodotti energetici usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni.

Non sono, però, mancati casi, in cui gli Stati non si sono attenuti a quanto statuito dalla Direttiva 2003/96/CE. E' l'ipotesi, per esempio della Francia, nei confronti della quale la Commissione ha avviato un procedimento di inadempimento innanzi alla Corte di Giustizia. In tale

²⁰ La direttiva specifica che gli usi industriali e commerciali fanno riferimento: ai lavori nei settori dell'agricoltura, dell'orticoltura, della piscicoltura e della silvicoltura; ai motori fissi; agli impianti ed ai macchinari usati nell'edilizia, nelle opere di ingegneria civile e nei lavori pubblici; ai veicoli destinati ad essere utilizzati al di fuori della rete stradale pubblica (art. 8, comma 2, lett. a), b), c), e d).

²¹ L'articolo 28 della direttiva 2003/96/CE sollecita gli Stati membri a mettere in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva entro il 31 dicembre 2003. L'applicazione delle nuove aliquote a partire dall'1 gennaio 2004 e gli ulteriori incrementi dei livelli minimi di imposta per alcuni prodotti a partire dal 2010.

²² L'art. 5 della Direttiva, prevede la possibilità di adottare aliquote nazionali differenziate, con l'obbligo in capo ai singoli Stati di monitorare costantemente la normativa fiscale e la relativa attuazione.

²³ Vedere l'art. 14 della Direttiva 2003/96/CE.

²⁴ Anche in tale ipotesi di utilizzo dei prodotti energetici, resta comunque salva la possibilità di sottoporre a tassazione l'uso di tali risorse, qualora ciò si rendesse necessario per ragioni di tutela ambientale. V. in argomento G. Bonardi, M. Cafarelli, C. Patrignani, *La tassa sulle emissioni inquinanti*, in *Ambiente & Sviluppo*, 2005, n. 9, p. 806.

²⁵ La Corte di Giustizia ha escluso l'applicabilità dell'esenzione fiscale, nei confronti di un'impresa che utilizzava un proprio aereo per gli spostamenti del proprio personale presso clienti o luoghi di svolgimento di fiere commerciali, ravvisando che tali servizi non erano svolti a titolo oneroso da parte dell'impresa (causa C-79/10 - Systeme Helmholtz GmbH c/Hauptzollamt Nürnberg, in *Raccolta in Osservatorio della Comunità Europea*, con nota di M. Peirolo, *L'IVA*, 2012, 1, pp. 65 e ss.).

occasione, i giudici comunitari hanno riconosciuto la fondatezza delle richieste della Commissione europea, sancendo al contempo che i singoli Stati membri non possono adottare misure fiscali sulla tassazione dei prodotti energetici, prescindendo dalle disposizioni comunitarie di cui la direttiva 2003/96 (causa C-164/11, Commissione c/Francia).

L'art. 19, paragrafo 1, della direttiva n. 2003/96/UE²⁶ prevede che gli Stati membri possano beneficiare di ulteriori esenzioni o riduzioni del livello di tassazione in base a considerazioni politiche specifiche su decisione prese all'unanimità dal Consiglio, su proposta della Commissione.

La Francia ha beneficiato di tale deroga per ben due volte²⁷ ed ora è all'esame la terza²⁸. Si tratta più specificamente di deroghe ritenute meritevoli per consentire alle regioni amministrative francesi di adottare un livello di tassazione ridotto per la benzina senza piombo e il gasolio, con l'eccezione del gasolio per uso commerciale.

Il codice doganale francese stabilisce aliquote di tassazione massime uniche per la benzina senza piombo e per il gasolio. Le regioni francesi in virtù delle decisioni assunte dal Consiglio sulla base dell'art. 19 della direttiva n. 2003/96/CE hanno la possibilità di mantenere la riduzione delle aliquote di un importo che, non può essere superiore a 35,4 EUR per 1 000 litri di benzina senza piombo, incluso il carburante E10, e a 23,0 EUR per 1 000 litri di gasolio per l'intero periodo della deroga²⁹.

Nei tre anni in cui la decisione 2011/38/UE è stata applicata, cioè il 2010, il 2011 e il 2012, le regioni che hanno applicato una differenziazione delle aliquote al ribasso sono state rispettivamente due (Poitou-Charentes e Corse), cinque (Ile-de-France, Poitou-Charentes, Rhone-Alps, Provence-Alps-Cote d'Azur e Corse) e tre (Poitou-Charentes, Rhone-Alps e Corse). È stato posto un limite rigoroso ai livelli di differenziazione, ossia le riduzioni non debbono superare 35,4 EUR per 1 000 litri di benzina senza piombo e 23,0 EUR per 1 000 litri di gasolio. Tale condizione è stata rispettata dalla Francia.

²⁶ L'articolo 19, paragrafo 1, primo comma, della direttiva recita: "Oltre a quanto disposto dagli articoli che precedono, in particolare gli articoli 5, 15 e 17, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare gli Stati membri ad applicare ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche".

²⁷ Vedere la decisione di esecuzione del Consiglio n. 2011/38/UE² che fa seguito alla decisione n. 2005/767/CE³ che autorizzano la Francia ad applicare, fino al 31 dicembre 2012, livelli ridotti di tassazione per la benzina senza piombo e per il gasolio a livello regionale, al fine di attuare una riforma amministrativa che implica il decentramento di determinate competenze in precedenza esercitate a livello centrale applicando una tassa interna (accisa) agevole sui prodotti petroliferi (Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers, TIPP).

²⁸ Con lettera datata 10 febbraio 2012 le autorità francesi hanno chiesto, in conformità dell'articolo 19 della direttiva, il rinnovo di detto regime alle medesime condizioni ma per un periodo di sei anni (1° gennaio 2013 - 31 dicembre 2018). Le autorità francesi hanno trasmesso ulteriori informazioni e chiarimenti in data 24 maggio 2012 e 5 ottobre 2012.

²⁹ Questi importi costituiscono l'entrata massima per 1000 litri spettante direttamente alle regioni. Ogni anno i consigli regionali decidono con il loro voto l'importo della riduzione, dimostrando l'autonomia decisionale delle regioni e dando un incentivo al miglioramento della qualità della loro amministrazione che non può essere conseguito mediante trasferimenti dal bilancio nazionale ai bilanci locali.

Secondo le autorità francesi³⁰, la legge n. 2010-1488 del 7 dicembre 2010, adottata ed entrata in vigore dopo la scadenza del termine assegnato nel parere motivato, 1° gennaio 2009, recepisce nel diritto interno le disposizioni della suddetta direttiva.

Nonostante la scadenza del periodo transitorio la Francia non ha ancora adeguato tutti gli elementi del suo sistema.

L'Italia ha recepito il provvedimento comunitario con il D. Lgs. n. 2 febbraio 2007 n. 26³¹. La principale novità introdotta è l'ampliamento dell'oggetto dell'imposizione nazionale³², dal momento che esso ha attratto nell'area dell'imposizione armonizzata "i prodotti energetici" in luogo degli "oli minerali"³³. La differenza terminologica è particolarmente rilevante, perché la categoria dei prodotti energetici è di gran lunga più estesa rispetto a quella degli oli minerali³⁴, determinando di conseguenza un notevole ampliamento dell'area dell'imposizione.

Un'ulteriore estensione dell'oggetto dell'imposizione discende dall'attuazione della regola della "tassazione per equivalenza", in base alla quale deve essere assoggettato ad accisa, con l'aliquota prevista per il carburante equivalente, ogni prodotto destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti³⁵. Analogamente, in applicazione della suddetta regola, si sottopone ad accisa ogni idrocarburo, da solo o in miscela con altre sostanze, utilizzato, destinato ad essere utilizzato o messo in vendita, come combustibile per il riscaldamento³⁶.

³⁰ Cfr. *Taxing Energy use, a Graphical analysis*, in www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/taxing-energy-use/france.

³¹ Il Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 in materia di "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità" è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 68 del 23 marzo 2007 - Suppl. Ordinario n. 77/L.

³² La Circolare del 28/05/2007 n. 17 dell'Agenzia delle Dogane detta "Disposizioni di applicazione del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 recante "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità", fornendo i primi orientamenti per l'applicazione della disciplina del Decreto legislativo in esame.

³³ F. Cerioni, *Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in *Riv. dir. trib.* 2008, 1, pp. 49 e ss.

³⁴ A differenza degli oli minerali, i prodotti energetici non devono necessariamente presentare determinate caratteristiche organolettiche o una particolare origine, purché essi siano idonei a produrre energia motrice o calore per il riscaldamento. A. Elia, *Accise e prodotti energetici*, Cedam, Padova, 2010, pp. 132 e ss.

³⁵ Ciò è previsto dall'art. 21, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 504/1995 (*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*, pubblicato nella GU 29 novembre 1995 n. 279, S.O.), che riproduce il disposto dell'art. 2, par. 3, della direttiva 2003/96/Ce.

³⁶ G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1994, 152 ss.

Confrontando i diversi sistemi di tassazione dei prodotti energetici vigenti tra i vari Stati europei, è emerso che l'Italia applica le aliquote più elevate³⁷.

Il 20 dicembre 2012, l'Eurostat ha reso noti le elaborazioni statistiche concernenti le tasse ambientali pagate dai Paesi dell'Unione Europea nel 2010, che hanno costituito i tre quarti del gettito fiscale ambientale e il 6,2% di tutti i ricavi d'imposte e dei contributi sociali (TSC)³⁸. Tali prelievi fiscali hanno raggiunto i 292 miliardi di euro, vale a dire circa il 2,4% del Prodotto interno lordo comunitario³⁹.

Nel 2010, la maggior parte degli Stati europei ha raggiunto livelli di gettito fiscale ambientale compresi in un intervallo tra il 6 ed il 10% del TSC⁴⁰. Ponendo a raffronto i diversi gettiti fiscali realizzati dai Paesi dell'Ue, è possibile rilevare l'esistenza di notevoli differenze connesse alle loro dimensioni⁴¹.

La presenza di plurimi sistemi fiscali differenti negli Stati UE è idoneo a creare meccanismi discorsivi della concorrenza. L'obiettivo della direttiva 2003/96/CE è quello di ridisegnare, con particolare riferimento all'energia elettrica ed al gas, le regole di tassazione in materia di accise connesse alle operazioni commerciali realizzate da contribuenti nazionali. Ciò, in considerazione del fatto che le accise hanno un'influenza immediata sui prezzi di mercato dei prodotti.

A tale scopo, la direttiva 2003/96/CE prevede, un ampliamento della platea dei prodotti che gli Stati membri sono chiamati a sottoporre a tassazione, dall'altra un sostanziale innalzamento (circa del 25%) delle aliquote minime di accisa.

La direttiva, inoltre, dà atto della necessità di assicurare un trattamento fiscale differenziato ai prodotti energetici destinati ad essere impiegati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali ed ai combustibili impiegati per il riscaldamento. Per i carburanti per motori, combustibili per riscaldamento, elettricità prevede un livello minimo di imposizione. Gli Stati membri possono applicare aliquote di imposta differenziate secondo l'utilizzo, o la qualità del prodotto.

Il provvedimento comunitario prevede all'art. 5, la possibilità di applicare aliquote differenziate anche all'interno del territorio nazionale,

³⁷ P. Boria, in A. Fantozzi, *Le accise nel Mercato unico europeo*, in Riv. dir. fin., 2007, 1, pp. 251 e ss.

³⁸ Tali dati sono consultabili sul rapporto dell'Eurostat redatto da S. Stamatova, A. Steurer, intitolato "*Environment and energy*", Statistics in focus, 2012, 53, pp. 1 e ss., consultabile anche su www.eur-lex.europa.eu

³⁹ **Le tasse ambientali, applicate alle risorse che hanno un comprovato impatto negativo sull'ambiente**, hanno ad oggetto: l'energia, i trasporti, l'inquinamento ed altre risorse. M. Bresso, *Tasse ambientali per lo sviluppo sostenibile*, FrancoAngeli, Milano, 2001, pp. 22 e ss.

⁴⁰ S. Stamatova, A. Steurer, *op. cit.*, pp. 1 e ss.

⁴¹ S. Stamatova, A. Steurer, *op. cit.*, pp. 3 e ss. I tassi più elevati di tassazione dei prodotti energetici si sono avuti in Lituania, Repubblica Ceca e Lussemburgo, dove incidono rispettivamente del 96% e del 93% sul totale delle imposte

purchè dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione e siano compatibili con il diritto comunitario. Si richiede, inoltre, che le aliquote differenziate siano direttamente connesse con la qualità del prodotto, con il consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento e siano inerenti a determinati usi (trasporti pubblici locali di passeggeri – compresi i taxi – raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze). Ancora, la direttiva 2003/96/CE all'art. 2, par. 4 elenca una serie di prodotti ai quali essa non si applica. Su tali beni, esclusi dal regime armonizzato, resta ferma la potestà impositiva dei singoli Stati, che possono così attuare manovre di politica economica (art. 2, par. 4, lett. a), volte a reperire risorse finanziarie attraverso l'istituzione di accise non armonizzate. La direttiva non si applica a determinati impieghi dei prodotti energetici, vale a dire degli usi per finalità diverse dall'impiego come carburante o come combustibile, nonché agli "usi combinati" dei prodotti energetici (rectius quando il prodotto è utilizzato sia come combustibile sia per fini diversi dalla combustione, o dalla carburazione).

Tale esclusione può determinare effetti rilevanti nell'ambito degli ordinamenti degli Stati membri. A tale proposito, si può ricordare la vicenda relativa alla tassazione degli oli lubrificanti che ha riguardato l'Italia. Come è noto, l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti è stata dichiarata incompatibile dalla Corte di Giustizia per contrasto con le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE. Tuttavia, la direttiva 2003/96/CE, ha abrogato la disciplina dettata per gli oli minerali e quindi è stata riaffermata la libertà degli Stati membri di sottoporre o meno ad accisa l'impiego degli oli minerali per usi diversi dalla combustione o dalla carburazione⁴².

Pertanto, gli Stati possono introdurre, sui prodotti energetici utilizzati per usi diversi dalla combustione, o dalla carburazione, accise non armonizzate che non diano luogo a formalità connesse alla circolazione dei prodotti, così come previsto dall'art. 3.3, direttiva 92/12/CEE.

⁴² (Si segnala al riguardo un primo intervento della giurisprudenza italiana (Comm. Trib. prov. Pavia, 14 giugno 2005, n. 72, con commento di F. Cerioni, *Dovuta l'accisa sugli oli lubrificanti nel quadro della recente disciplina comunitaria relativa alla tassazione dei prodotti energetici*, in Riv. Dir. Trib., 2005, p. 561), secondo cui alla luce del principio contenuto nell'art. 2, par. 4, lett. b) della Direttiva 2003/96/CE, non sussiste più alcun divieto per gli Stati membri di applicare un'imposta sugli oli lubrificanti impiegati per usi diversi dalla combustione per il riscaldamento o per l'autotrazione, pertanto ogni Stato ha la facoltà di tassare la diversa utilizzazione dei prodotti energetici "La Direttiva n. 2003/96/Cee del 27 ottobre 2003 ha ristrutturato il quadro della tassazione comunitaria dei prodotti energetici e dell'elettricità stabilendo, all'art. 30, l'abrogazione delle direttive n. 92/81/Cee e 92/82/Cee che disciplinavano le accise armonizzate sugli oli minerali, a partire dal 31 dicembre 2003. Alla luce delle disposizioni comunitarie vigenti, non sussiste più alcun divieto per gli Stati membri di applicare un'imposta sugli oli lubrificanti impiegati per fini diversi dalla combustione per il riscaldamento e l'autotrazione, per cui è in facoltà di ogni Stato membro "adottare misure di imposizione o di non imposizione o di applicazione dell'imposizione totale o parziale a ciascun tipo di utilizzazione". Tale principio è espressamente sancito dall'art. 2, par. 4, lett. b), della Direttiva n. 2003/96/Cee" Comm.trib. prov.le Pavia sez. I, 14 giugno 2005, n. 7, Riv. Dir. Trib. 2005, II, pag.561).

Il campo di applicazione della direttiva è dunque più vasto di quello cui si riferivano le direttive 92/81/Cee e 92/82/Cee, concernenti unicamente gli oli minerali⁴³.

La direttiva 2003/96/CE ha imposto agli Stati membri di adottare disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative, necessarie alla sua attuazione, entro il termine del 31 dicembre 2003, allo scopo di consentire l'applicazione delle relative disposizioni dal 1° gennaio 2004 (art. 28). Tuttavia non tutti gli Stati hanno dato seguito alla disciplina comunitaria. In tale contesto, la Commissione europea, con lettera del 22 marzo 2004 e secondo la procedura di cui all'art. 226 del Trattato⁴⁴ ha invitato la Repubblica italiana a presentare, entro due mesi, le sue osservazioni in merito. La Commissione non ritenendo sufficienti le rassicurazioni fornite in ordine all'imminente recepimento della direttiva, ha adito la Corte di Giustizia, la quale ha condannato la Repubblica italiana per il mancato adeguamento alla normativa comunitaria⁴⁵.

È chiaro che la direttiva, apportando importanti modifiche al regime di tassazione dei prodotti energetici richiede cospicui tempi tecnici per l'adeguamento della normativa nazionale. Dall'analisi della direttiva e, quindi, delle norme in essa contenute emerge, un limitato margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri nella scelta ritenuta più consona al raggiungimento dello scopo comune, in particolar modo per le disposizioni che prevedono le esenzioni da accisa.

Si ritiene pertanto che la disciplina delle esenzioni contenga disposizioni sufficientemente precise⁴⁶, (poiché lasciano un limitatissimo margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro attuazione) e quindi direttamente applicabile. Sussistendo tutti i presupposti sopra indicati, le accise che vengono riscosse sulla base di una normativa nazionale in contrasto con la direttiva 2003/96/CE, dovranno essere rimborsate e l'esercizio della potestà impositiva è inibito ex tunc.⁴⁷

⁴³ Direttiva del Consiglio n. 81 del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali in Gazzetta UE 31 ottobre 1992, n.316 e Direttiva del Consiglio n. 82 del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali, in Gazzetta UE 31 ottobre 1992, n.316.

⁴⁴ Siffatta norma attribuisce alla Commissione il compito di vigilare sullo stato di attuazione della normativa comunitaria da parte degli Stati membri. In particolare la procedura consente alla Commissione di chiedere chiarimenti allo Stato inadempiente che a sua volta può fornire le dovute motivazioni, tuttavia se l'organo comunitario non ritiene sufficienti le osservazioni dello Stato interessato, emette un parere motivato con il quale si intima allo Stato inadempiente un termine entro il quale adeguare la normativa interna, trascorso inutilmente il quale, la Commissione può adire la Corte di Giustizia.

⁴⁵ Sent. Corte di Giustizia, causa C-360/05, Comm./Italia, 5 ottobre 2006, in Racc., 51.

⁴⁶ Il principio è stato da ultimo ribadito anche dalla giurisprudenza di legittimità, v. sent. Cass.civ., sez. I, 2 febbraio 2000, n. 1099, in Giust. civ., 2000, I, p. 1690 ss.; conforme, all'orientamento della Corte di Giustizia (sent. Corte di Giustizia, C-103/88, 22 giugno 1989, Fratelli Costanzo S.p.A., in Racc., 1839; sent. Corte di Giustizia, causa C-31/87, 20 settembre 1988, Gebroeders, in Racc., 4635; sent. Corte di Giustizia, C-80/86, Kolpinghuis, 8 ottobre 1987, in Racc., 3969; sent. Corte di Giustizia, C-286/85, Me Dermott, 24 marzo 1987, in Racc., 1453).

⁴⁷ O. ESPOSITO DE FALCO, L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche, Riv. Giur. Ambiente, 2004, 05, pag. 643.