



Questioni chiave in tema di interpretazione e costruzione delle categorie della fiscalità ambientale con riferimento alle accise

DOTT. PIETRO GIORDANO

- Necessità della revisione della direttiva ETD 96/2003 che definisce il quadro europeo per la tassazione ai fini accise dell'energia elettrica e dei prodotti energetici utilizzati per il settore dei trasporti e del riscaldamento. Ad oggi, infatti, la Direttiva in vigore prevede un sistema di tassazione basato sul volume dei prodotti fabbricati (aliquota x litro) senza tener conto della loro attitudine a inquinare. La nuova tassonomia delineata dalla proposta di direttiva COM (2021) 563 final che dovrebbe sostituire la Direttiva 96/2003 introdurrebbe, invece, un nuovo sistema di tassazione secondo la loro “prestazione ambientale” in termini di potere calorifico e di quantità di CO₂ immessa nell’ambiente.
- Assenza di discriminazione qualitativa nel campo delle accise. Ad oggi non esiste un sistema di tassazione differenziato secondo la tipologia di prodotto energetico sia esso fossile o non fossile. Tale circostanza comporta una distorsione nell’applicazione del c.d. *principio di tassazione per equivalenza*; quest’ultimo, per sua natura, permette di sottoporre a tassazione qualsiasi prodotto che è destinato a sostituire quelli tradizionalmente utilizzati per la carburazione e il riscaldamento (combustibili fossili). Attualmente, infatti, tale principio non è graduato secondo le effettive tipologie di prodotti esistenti che possono essere a vario titolo sottoposti al regime delle accise. Sul punto, l’art. 21 co. 4 del D.lgs 504 del 1995 (“Testo unico accise”) dispone che *“Oltre ai prodotti elencati nel comma 2 e' tassato come carburante qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti [...]E' tassato, inoltre, con l'aliquota d'imposta prevista per l'olio minerale equivalente, qualsiasi altro idrocarburo, da solo o in miscela con altre sostanze, destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come*

Progetto di ricerca Prin PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile” finanziato con fondi del Ministero dell’Università e della Ricerca nell’ambito del Programma finanziato dall’Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>



combustibile per il riscaldamento, ad eccezione del carbone, della lignite, della torba o di qualsiasi altro idrocarburo solido simile o del gas natura”. L’assenza di una discriminazione qualitativa sui prodotti energetici secondo la loro attitudine ad inquinare comporta che qualsiasi altro prodotto (sia esso poco inquinante o addirittura ad impatto ambientale zero) sarà in ogni caso tassato secondo il carburante equivalente che ad oggi risulta 12 essere sempre e solamente quello fossile. Per chiarire tal concetto è utile un esempio tramite una *reductio ad absurdum*. Qualora, infatti, dovesse essere utilizzata l’acqua quale propellente di un motore a combustione (che ha impatto zero in termini di CO₂ immessa nell’ambiente) questa, ad oggi, sarebbe tassata con l’aliquota del prodotto attualmente ad essa equivalente: benzina/gasolio. Tale circostanza non permette, dunque, di incentivare l’utilizzo o la produzione di carburanti più *green*. L’introduzione di una tassonomia dei prodotti sottoposti ad accisa secondo la loro attitudine ad inquinare permetterebbe, invece, di graduare il principio di tassazione per equivalenza secondo il prodotto che davvero può essere considerato equivalente a quello meno inquinante (nell’esempio citato, infatti, l’acqua sarebbe tassata con l’aliquota sicuramente più bassa rispetto a quella di un carburante fossile ovvero a quella riferibile ad un prodotto altrettanto *green* quale un biocarburante).

- Ulteriori distorsioni dell’attuale regime impositivo delle accise. L’attuale concezione del principio di tassazione per equivalenza, ma più in generale l’assenza di una tassonomia e di una discriminazione qualitativa sui prodotti sottoposti al regime delle accise, comporta non poche distorsioni nell’attuazione sostanziale delle norme in questione. Un esempio è stato il caso della non scontata applicazione della c.d. agevolazione *Carbon Tax* di cui all’art. 24- ter co. 4 del TUA al nuovo biocarburante HVO (*hydrolized vegetal oil*) oramai disponibile ai più nei canali della grande distribuzione al dettaglio dei prodotti petroliferi. Nello specifico, infatti, il citato art. 24 – ter co. 4 prevede che sia rimborsato l’onere conseguente alla maggiore accisa applicata al gasolio (quello acquistato al dettaglio presso i distributori stradali sottoposto ad accisa *standard*) quando lo stesso viene utilizzato per attività commerciali in luogo della locomozione privata (in tal caso sottoposto ad aliquota agevolata quando il carburante è utilizzato per attività

Progetto di ricerca Prin PNRR “**Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile**” finanziato con fondi del Ministero dell’Università e della Ricerca nell’ambito del Programma finanziato dall’Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>



commerciali di autotrasporto di merci e persone). Sul punto, infatti, non è stata automaticamente scontata la possibilità di applicare la norma impositiva di favore al nuovo prodotto HVO nella sua veste di bene perfetto sostituto del gasolio fossile; è stata necessaria, invece, una specifica norma la quale ha sancito che *“Il trattamento specifico sul gasolio commerciale di cui all'articolo 24-ter del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, nonché le altre agevolazioni previste per il gasolio nella tabella A allegata al medesimo testo unico si applicano, nel rispetto delle norme prescritte, anche ai gasoli paraffinici ottenuti da sintesi o da idrotrattamento utilizzati, tal quali, nell'uso previsto in sostituzione del gasolio”*. Pertanto, è possibile ritenere compatibile con i nuovi canoni ambientali un sistema normativo che permette di far operare automaticamente il principio di tassazione per equivalenza quando si tratta di tassare i prodotti che sostituiscono quelli fossili mentre impedisce che lo stesso principio operi in via altrettanto automatica quando si tratta di estendere ai prodotti più green le agevolazioni fiscali già ammesse per gli omologhi fossili?

- Nel panorama delle accise non esistono solo quelle armonizzate. Vi sono anche altre tipologie di imposte che colpiscono le medesime tipologie di prodotti che sono già, in via generale, beni sottoposti al regime delle accise secondo le norme unionali. È un caso l'imposta italiana sugli oli lubrificanti di cui all'art. 61 del TUA che appunto prevede la tassazione di tali prodotti quando vengono utilizzati per la lubrificazione meccanica e non per la carburazione. La possibilità di prevedere tali tipologie di imposte è ammessa, a ben vedere, direttamente dalle norme unionali; l'art. 1 della Direttiva 262/2020 che disciplina il regime generale delle accise dispone, infatti, che: *“Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili al le accise o al l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta*. Ma quali sono queste finalità specifiche? Sicuramente quelle ambientali. Anche una corretta strutturazione del regime impositivo delle accise non armonizzate potrebbe contribuire ad una

Progetto di ricerca Prin PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile” finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>



giusta imposizione dei prodotti più inquinanti in un'ottica di transizione verso un sistema tributario sempre più verde.

- Cenni sul CBAM: un nuovo tributo ambientale? Il meccanismo di adeguamento alle frontiere per il carbonio (Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM) è il nuovo strumento dell'UE per imporre un prezzo equo ai beni ad alta intensità di carbonio che entrano nell'UE nonché per incoraggiare una produzione industriale più pulita nei Paesi terzi. Che natura ha tale nuovo “tributo”?

Progetto di ricerca Prin PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile” finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>