

GIUGNO 2007

Pubblicazione trimestrale

Anno LXVI - N. 2

Foro Italiano s.p.a. - Spedizioni in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1 comma 1. EDICOLA/ARREDO

ISSN 0013-6111

ANNO LXVI - RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE - NUMERO 2

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**

(e **RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO**)

DIREZIONE

EMILIO CERELLI - GIULIO TREMONTI

COMITATO SCIENTIFICO

SILVIA CIPOLLINA - ENRICO DE MITA - ANDREA FEDELE
FRANCESCO FORTE - AMEDEO FOSSATI - FRANCO GALLO
SALVATORE LA ROSA - ALBERTO MAJOCCHI - IGNAZIO MANZONI
ANTONIO PEDONE

COMITATO DIRETTIVO

ROBERTO ARTONI - FILIPPO CAVAZZUTI - AUGUSTO FANTOZZI
G. FRANCO GAFFURI - DINO PIERO GIARDA - EZIO LASCELLOTTI
ITALO MAGNANI - GILBERTO MERARO - LEONARDO PERRONE
ENRICO POTTIO - PASQUALE RUSSO - GIULIANO TABEL
FRANCESCO TESAURO - ROLANDO VALLIANI



MILANO - CASA EDITRICE DOTT. A. GIUFFRÈ

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

FRANCO OSCULATI - <i>Tributi e altre entrate dei Comuni</i>	111
CARLO DEGLICH - VERONICA POLIX - <i>Individuo e famiglia: quale fisco?</i>	149
GIANNI MARONGIU - <i>La politica fiscale negli anni dell'egemonia di Agostino Depretis</i>	202
CATERINA VERRIGNI - <i>Le accise nel mercato unico europeo</i>	251
<i>APPUNTI E RASSEGNE</i>	
MATTEO BARBERO - <i>Rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia di diritto tributario, diritto pubblico dell'economia e finanza pubblica (gennaio-giugno 2007)</i>	296
<i>RECENSIONI</i>	
ANDREA AMATUCCI - <i>L'ordinamento giuridico della finanza pubblica (D. FAUSTO)</i> ...	324
<i>NUOVI LIBRI</i>	328
<i>RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI</i>	330

PARTE SECONDA

FILIPPO CIOGNANI - <i>Liquidazione della società di persone, assegnazione dell'azienda sociale al socio che prosegue l'esercizio dell'impresa ed imposizione indiretta in una recente sentenza della Corte di Cassazione</i>	30
<i>SENTENZE ANNOTATE</i>	
Imposta di registro - Società in nome collettivo - Trasformazione in impresa individuale - Cessione di azienda - Esclusione - Assegnazione di azienda - Sussistenza - Art. 4 Tariffa, Parte Prima, All. D.P.R. n. 131/1986 (Cass., Sez. Trib., 16 febbraio 2007, n. 3671) (con nota di F. CIOGNANI)	29

LE ACCISE NEL MERCATO UNICO EUROPEO

di *CATERINA VERRIGNI*
Università di Chieti-Pescara

SOMMARIO: Premessa. — 1. Il processo di armonizzazione delle accise: dal Trattato di Roma al Piano Cockfield. — 2. *Segue*: Le Direttive degli anni '90. — 3. La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici. — 4. Il sistema delle accise armonizzate: i principi della Direttiva 92/12/CEE. — 5. Le accise e le politiche comunitarie. — 6. L'accisa sulle bevande alcoliche. — 7. L'accisa sui tabacchi lavorati. — 8. L'accisa sugli oli minerali. — Conclusioni.

Premessa.

Sin dalle fasi iniziali della Comunità economica europea le imposte indirette sono state oggetto di un intenso processo di armonizzazione.

Come è noto l'armonizzazione viene identificata come un valore primario del processo di integrazione comunitaria, poiché è idonea ad influire in modo determinante sul funzionamento del mercato interno. È evidente che sistemi fiscali differenziati fra gli Stati in tema di imposte sugli affari e sui consumi andrebbero ad incidere su un assetto regolamentare ove maggiormente acuta è la sensibilità economica e, pertanto, potrebbero facilmente ingenerare meccanismi distorsivi. Non è dunque casuale che l'attenzione comunitaria sia stata focalizzata innanzitutto sul settore dell'imposizione indiretta, con specifico riferimento alla imposta sulla cifra di affari ed alle accise, stante l'idoneità di queste forme di imposizione ad influenzare il prezzo di un bene o di un servizio, alterando di conseguenza la trasparenza e l'uniformità del mercato.

Per l'IVA, sin dall'inizio, si è pensato ad un sistema unico di inimitabile originalità, mentre per le accise si è preso spunto dai modelli già presenti negli ordinamenti degli Stati membri.

Il prevalere dell'approccio economico nello studio delle accise, e più in generale delle imposte sui consumi, emerge comunque già dalle esperienze nazionali, prima ancora che nel contesto comunitario. In-

fatti, come è noto il settore delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione, pur avendo origini antichissime (1), ha suscitato poco interesse da parte della dottrina giuridica (2). Ciò è spiegabile in quanto il meccanismo impositivo delle accise è poco visibile; il tributo sul consumo è solitamente conglobato nel prezzo del bene o del servizio e quindi è caratterizzato da uno scarso impatto impositivo.

Viceversa la dottrina economica si è sempre occupata dell'imposizione sui consumi che riveste un ruolo fondamentale nell'ambito dell'economia della finanza pubblica (3).

Tuttavia è sul piano comunitario che si è sviluppato il più significativo dibattito. Nel processo di armonizzazione europea come per l'Iva, anche per le accise, si è imposta l'elaborazione di principi comuni, in relazione alla struttura, nonché alla misura delle aliquote.

I modelli comunitari applicabili all'Iva ed alle accise, presentando una fisionomia per certi versi simile, possono condurre ad affermare la presenza di un sistema organico di tassazione dei consumi.

Altro profilo interessante è rappresentato dal rapporto tra il sistema delle accise armonizzate e l'area delle accise non armonizzate, posto che la Direttiva 92/12/CEE consente agli Stati membri di introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata e di introdurre accise non armonizzate. Proprio in tale ambito si riscontrano i più frequenti interventi della Corte di Giustizia che si è trovata spesso a dichiarare l'incompatibilità comunitaria di accise introdotte dagli Stati membri (si pensi al caso

(1) Come rileva Dus, *Imposte di fabbricazione*, Roma, 1965, p. 9 ss., la prima classificazione scientifica delle imposte sui consumi si ebbe con SMITH, il quale nel suo lavoro del 1776 (*Ricerche sopra la natura e le cause delle ricchezze delle Nazioni*, 1776, libro V, pp. 829-830 dell'ed. italiana del 1950, Torino) le distinse a seconda che esse fossero riscosse con il sistema del monopolio, oppure all'atto dell'importazione, o della produzione o dello spaccio. È interessante rilevare che fin dal primo momento l'unitarietà di tale categoria di tributi, si fondò sulla considerazione che, per effetto della traslazione, essi colpiscono il consumo.

(2) Per il tradizionale inquadramento delle accise v.: Dus, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 3 ss., il quale analizza il concetto di consumo e di fabbricazione, partendo dai diversi presupposti che caratterizzavano all'epoca il sistema dell'imposizione indiretta; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Milano, 1956, p. 71; PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Tratt. Dir. trib.*, diretto da A. Amateucci, Padova, 1994, p. 267 ss.; SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, p. 22.

(3) Per un esame dei profili economici delle imposte sui consumi v.: EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1941, p. 41; GRIZIOTTI, *L'imposizione dei consumi e i monopoli fiscali*, in *Studi di Scienze delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956, p. 449 ss.; COSCIANI, *Istituzioni di scienze delle finanze*, Torino, 1961, p. 266 ss.; FORTE, *Il consumo e la sua tassazione*, I, *Elementi di una teoria generale*; II, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973.

italiano dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti o alla tassa ecologica introdotta dalla Svezia sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo interno).

Risulta quindi evidente che nello studio della tassazione sui consumi, sia per quanto riguarda l'IVA, sia per quanto riguarda le accise, le problematiche comunitarie assumono un ruolo determinante (4).

1. *Il processo di armonizzazione delle accise dal Trattato di Roma al Piano Cockfield.*

Nel dibattito sull'armonizzazione fiscale delle imposte indirette (5), la dottrina non ha ancora percepito i punti di contatto tra IVA ed accise e comunque tende a privilegiare lo studio dell'IVA perché, da un lato è il tributo che dà il maggior gettito, dall'altro trattasi di un'imposta generale che interessa la maggior parte degli operatori economici; soprattutto poi per l'IVA, a differenza di quanto accade per le accise, il meccanismo applicativo coinvolge un elevato numero di soggetti passivi in senso giuridico-formale.

L'IVA, come è noto, è un'imposta *ad valorem*, plurifase, a carattere generale (ossia applicata alla generalità degli scambi di beni e servizi). Le accise sono imposte specifiche (l'aliquota è un importo monetario fisso per quantità), a carattere speciale (colpiscono cioè solo determinate categorie di prodotti), monofase (la fase di applicazione dell'imposta può essere il momento di cessione del bene al dettagliante, per la vendita finale, o l'ultima fase di produzione) (6).

(4) Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, si segnala che l'art. 7, l. 7 aprile del 2003, n. 80 (delega per la riforma del sistema fiscale statale), ormai decaduta, prevedeva una revisione delle accise improntata ai principi dell'efficienza, ottimalità e semplificazione, e rivolta alla salvaguardia della salute e dell'ambiente. Fra i criteri direttivi ispiratori della riforma, si faceva riferimento alla eliminazione degli squilibri fiscali esistenti tra le diverse zone del paese, tenendo conto della disciplina comunitaria.

(5) Per l'inquadramento del fenomeno dell'armonizzazione fiscale v.: BUGGIO, *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto comunitario*, II, Torino, 1983, p. 483 ss.; TREMONTI, *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in questa *Rivista*, 1989, p. 419; SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, p. 564; Id., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. giur.*, agg., Roma, III, 1994; RUSSO - CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 629; CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, p. 105; ADOXNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, agg., Milano, 1999, p. 276 ss.

(6) Si parla nel primo caso di imposte (speciali) di consumo, nel secondo di imposte di fabbricazione. Come osserva COSCIANI, *Scienze delle finanze*, Torino, 1991, p. 661, «non vi è differenza sostanziale tra le due modalità, salvo la base imponibile che è tanto minore quanto più si arretra la fase dell'accertamento rispetto al consumatore finale».

Le aliquote delle accise costituiscono di frequente una componente significativa del prezzo al consumo. Proprio questa caratteristica rende le accise una forma di prelievo utilizzata dagli Stati membri non solo per reperire in modo abbastanza certo e tempestivo gettito per il bilancio dello Stato, ma anche per perseguire finalità di tipo extra-fiscale (si pensi alla tassazione dei prodotti petroliferi, che interagisce con la politica dei trasporti, ambientale e di risparmio energetico che ogni Stato, anche in funzione della propria dotazione di materie prime, decide di perseguire). Tutto ciò rende più complesso il raggiungimento di forme di accordi fra gli Stati membri per il riavvicinamento delle singole legislazioni nazionali (7).

Non a caso, la "storia" dell'armonizzazione comunitaria è segnata da taluni insuccessi. Infatti, permangono ancora oggi, oltre ad ampie divergenze nelle aliquote applicate dai vari Stati membri, anche evidenti diversità nel campo di applicazione dell'imposta, nel peso relativo attribuito alle imposte specifiche e *ad valorem* e così via.

La questione dell'armonizzazione delle accise è presente nella prassi comunitaria fin dal Trattato di Roma; l'attuale art. 93 indica, assieme alle imposte sulla cifra d'affari, anche i diritti di accisa e le al-

(7) Si è prospettata una differenziazione tra ravvicinamento ed armonizzazione dei sistemi fiscali, venendo ricollegati i due meccanismi normativi a distinti obiettivi: con l'armonizzazione verrebbe ricercata l'omogeneità delle legislazioni nazionali attraverso l'eliminazione di singole norme divergenti o comunque differenti, mentre con il ravvicinamento l'omogeneità verrebbe perseguita attraverso una più ampia opera di revisione normativa, riguardante la struttura ed il complesso di istituti giuridici non coincidenti. Sul punto v. VALENTI - PAOLINI, *Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*, in *Riv. dir. eur.*, 1982, p. 56; CARUSO, *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 2; UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 9. Per i profili generali v.: CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente*, Milano, 2003, p. 53 ss., secondo cui nell'economia del Trattato CE, l'uniformità normativa, in quanto tale, ricorre espressamente una sola volta: l'art. 133 stabilisce, infatti, che "la politica commerciale comune è fondata su principi uniformi", e si sofferma in modo specifico sull'uniformazione delle misure di liberalizzazione. Fatta eccezione per questo caso, la definizione di norme comuni si sviluppa in forme riconducibili alla categoria del "ravvicinamento". Queste forme presentano un'intensità di convergenza attiva, che può variare, dal grado minimo del "coordinamento", al grado massimo dell'armonizzazione spinta. Ma, nel sistema comunitario, la linea di confine tra armonizzazione e uniformazione tende a diventare sfumata. Una ulteriore differenza che si evince dal Trattato, riguarda gli strumenti legislativi utilizzabili per l'eliminazione delle differenze legislative negli ordinamenti degli Stati membri. Infatti, per l'armonizzazione il trattato fa genericamente riferimento all'adozione di "disposizioni", per il ravvicinamento si fa riferimento all'adozione di "direttive". Tuttavia la differenza terminologica non appare così evidente nella prassi comunitaria, dove le direttive riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri sono spesso state adottate sulla base di entrambe le disposizioni del Trattato.

tre imposte indirette come candidate all'armonizzazione (8) «nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno».

La situazione che, i diversi Stati membri presentavano, (e per molti versi ancora presentano), era molto variegata. Nei diversi paesi, infatti, erano prelevate accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi ma con strutture ed aliquote molto differenziate. Alcune accise erano di minore importanza, altre invece, quali, ad esempio, quelle che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino e la birra, relative a beni di largo consumo, assicuravano notevoli entrate.

Nella prospettiva comunitaria, una tale situazione risultava fortemente problematica sotto diversi profili. Sussistendo, infatti, tra i diversi Stati membri, disparità fiscali, relative alle strutture e/o alle aliquote, e/o all'esistenza stessa dei diritti di accisa, le differenze di imposizione, influenzavano direttamente i prezzi, potevano distorcere la concorrenza, sviando gli scambi intracomunitari, fino a configurare forme di discriminazione fiscale (9) a danno dei prodotti importati, come risultava ampiamente dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, nel settore delle accise sulle bevande alcoliche.

La giurisprudenza comunitaria ha ribadito che «un sistema nazionale di tassazione delle bevande alcoliche, pur se non opera alcuna distinzione formale in funzione dell'origine dei prodotti, rivela inegabi-

(8) Sul profilo dell'armonizzazione in materia di accise v.: GERELLI, *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, p. 45 ss.; FORTE, *Iva, accise e mercato comune*, Milano, 1990, p. 131 ss.; NALDINI, *L'armonizzazione delle accise: problemi strutturali e normativi*, in MAJOCCHI - TREMONTI, *Le imposte del 1992 aspetti fiscali del completamento del mercato unico europeo*, Milano, 1990, p. 153 ss.; ROBOTTI, *Le accise*, *ibidem*, p. 109 ss.; SOLANA VILLAMOR, *Armonización de los impuestos especiales*, in AA.VV., *El sistema tributario de los años 90. El mercado único y las propuestas fiscales para 1993*, XXXIX Semana de estudios de derecho financiero, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1991, p. 350 ss.; DE LA HUCHA CELADORNS, *La armonización de la imposición indirecta*, in AA.VV., *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, 1995, p. 13 ss.; ASWORTH - PROFFETA, *L'armonizzazione fiscale nell'Unione europea degli anni novanta*, Bologna, 1996; MARE - VITALETTI, *La tassazione dei consumi nell'Unione europea*, in *Il Fisco*, 1996, p. 3927; WATTEL, *Excises*, in *Tax law design and drafting*, FMT, 1996, p. 246 ss.; FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in questa *Rivista*, 1997, p. 216 ss.; CROSSIN, *Theory and practice of excise taxation*, Oxford, 2005.

(9) Per i riferimenti dottrinali essenziali v. per tutti: TIZZANO, *Sul divieto di discriminazione fiscale nella Comunità economica europea*, in *Foro it.*, IV, 1976, p. 318 ss.; SACCHETTO, *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 499 ss.; AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 179 ss.

li caratteristiche discriminatorie o protezionistiche qualora sia strutturato in modo tale che la maggior parte della produzione nazionale di alcool rientra nella categoria fiscale maggiormente agevolata, mentre la grande maggioranza dei prodotti importati rientra nella categoria tassata più pesantemente. Queste caratteristiche del sistema non vengono meno per il semplice fatto che una minima parte dell'alcool importato fruisce dell'aliquota fiscale più favorevole, mentre, da parte sua, una certa quota della produzione nazionale rientra nella categoria di imposta in cui sono collocati gli alcool importati» (10).

Nel caso *Just* (11), la Corte ha sancito che «sebbene il Trattato non escluda in linea di principio l'imposizione differenziata di prodotti alcolici diversi, tale differenziazione non può essere usata a scopo di discriminazione fiscale o in modo da proteggere, sia pure indirettamente, prodotti nazionali. Un sistema fiscale consistente nel garantire un vantaggio fiscale ad un solo prodotto, rappresentativo della maggior parte della produzione nazionale, ad esclusione di qualsiasi altro prodotto importato, simile o concorrente, è incompatibile con il diritto comunitario».

Il principio affermato dalla Corte nel caso *Just* è stato successivamente ribadito nella sentenza *Chemical Farmaceutici* (12), che ha riguardato l'ordinamento italiano. In tale contesto i giudici comunitari hanno osservato come un regime fiscale differenziato sia compatibile con il diritto comunitario se persegue obiettivi di politica economica che siano in armonia con le disposizioni del Trattato e con la normativa secondaria in modo tale da evitare qualsiasi forma di discriminazione nei confronti delle importazioni di prodotti da altri Stati membri ed ogni forma di protezionismo.

L'Italia, avendo per proprie tradizioni un comparto agricolo adeguatamente apprezzabile, era interessata a favorire la produzione di alcool ottenuto da prodotti agricoli, attraverso la fermentazione, ed a disincentivare la trasformazione di alcool sintetico dall'etilene, derivante dal petrolio, allo scopo di riservare questo prodotto ad altri impieghi economici prioritari.

L'imposta di fabbricazione italiana gravava sul prodotto importato (alcool sintetico) con un'aliquota superiore rispetto a quella pre-

(10) In tal senso v.: CGCE 27 febbraio 1980, causa C-171/78, *Commissione/Danimarca*, in *Racc.*, 447; CGCE 27 febbraio 1980, causa C-168/78, *Commissione/Francia*, in *Racc.*, 317; CGCE, 27 febbraio 1980, *Commissione/Italia*, causa C-169/78, in *Racc.*, 386.

(11) CGCE 27 febbraio 1980, causa C-68/79, in *Racc.*, 501.

(12) CGCE 14 gennaio 1981, causa C-140/79, in *Racc.*, 1.

vista per il prodotto nazionale, pur trattandosi di prodotti aventi uguali caratteristiche.

La Corte concluse, affermando che l'attività economica alla quale lo Stato membro rinunciava per favorire il settore agricolo, attraverso la maggiore imposizione del prodotto importato, pur generando un effetto protezionistico involontario nei confronti dei prodotti nazionali, costituiva l'elemento determinante per considerare l'obiettivo economico in sintonia con l'art. 95 (ora 90) e con gli altri principi fondamentali previsti dal Trattato. L'effetto svantaggioso nei confronti dei prodotti importati rappresentava un sacrificio necessario per la tutela di un interesse economico nazionale considerato prevalente. L'attuazione di questa legittima scelta di politica economica non avrebbe provocato alcuna discriminazione perché, pur avendo l'effetto di scoraggiare l'importazione in Italia di alcool sintetico, aveva nel contempo, come conseguenza, di impedire lo sviluppo della produzione di alcool a base di etilene.

In un altro caso che ha coinvolto sempre l'Italia, la Corte (13) ha qualificato similari alle acquaviti, ai sensi dell'art. 95 del Trattato (ora 90), anche prodotti per i quali non era possibile riscontrare un sufficiente grado di analogia. In tale contesto i Giudici comunitari, considerando le caratteristiche comuni della bevanda, hanno ravvisato quel rapporto concorrenziale che non giustificava la tassazione differenziata con effetto protezionistico della produzione nazionale (14).

(13) Cce, 15 marzo 1983, causa C-319/81, *Commissione/Italia*, in *Racc.*, 601. In relazione al principio di non discriminazione, di cui all'art. 90 del Trattato, la Corte ha ritenuto violata la norma di fronte ad una normativa nazionale che colpiva, con un'aliquota d'imposta sul valore aggiunto più elevata, la categoria dei vini spumanti con denominazione d'origine; per i giudici comunitari una normativa del genere era manifestamente concepita in modo da colpire esclusivamente le merci importate e mirava a proteggere i corrispondenti prodotti nazionali, sottoponendoli ad aliquote d'imposta notevolmente inferiori (Cce 11 luglio 1983, causa C-278/83, *Commissione/Italia*, in *Racc.*, 2503).

(14) In altre occasioni la Corte (Cce 4 marzo 1986, cause riunite da C-106/84 a C-243/84, in *Racc.*, 833) ha analizzato il profilo della similarità fra due prodotti, tenendo conto delle abitudini dei consumatori sulla base delle caratteristiche obiettive che, per la loro stessa natura, possono mutare nel tempo e nello spazio e perfino in funzione degli ambienti sociali. Infatti, sono decisive le caratteristiche oggettive delle bevande, quali la loro origine, i loro processi di fabbricazione, il gusto e la gradazione alcolica; ad esempio, le stesse modalità di consumo del whisky scozzese e dei vini di frutta liquorosi non bastano a rendere tali prodotti similari in quanto le caratteristiche intrinseche sono fondamentalmente diverse. Il rapporto di concorrenzialità decisivo fra la birra, bevanda popolare e di largo consumo, ed il vino va stabilito per i vini più accessibili al grande pubblico che sono, in generale, i più leggeri ed i meno cari; è pertanto su questa base che vanno fatti i confronti tributari secondo la gradazione alcolica delle due bevande o il prezzo dei due prodotti. Secondo i giudici comunitari il sistema tri-

Le accise hanno lungamente costituito una delle ragioni del mantenimento delle frontiere fiscali; in condizioni di diversità fiscali, la disciplina delle transazioni transnazionali, era ed è basata sul principio della tassazione nel paese di destinazione.

La procedura usualmente adottata per le accise consisteva nel fatto che le esportazioni avvenivano in "franchigia", ovvero in sospensione di imposta fino a quando non entravano nel paese di importazione, ove venivano tassate con l'aliquota rilevante in quel paese. L'obbligo del pagamento dell'imposta sorgeva nel punto doganale d'ingresso o, nel caso in cui fossero depositate (sempre in esenzione di imposta) in un magazzino doganale, nel momento di consegna del bene al rivenditore o al cliente per il consumo finale. L'applicazione di questo principio (che si avvaleva dei controlli effettuati alle dogane) garantiva la riscossione dell'imposta nel solo paese dove aveva luogo il consumo finale delle merci e proteggeva i beni importati tassati con la stessa aliquota applicata ai beni di produzione interna. Tutto ciò determinava un aggravio di costi amministrativi a carico dei soli prodotti importati, incideva sulla libera circolazione delle merci e contrastava con l'obiettivo della realizzazione del mercato unico.

Tuttavia gli Stati membri, sotto diversi profili, mostrarono un certo timore a misure di armonizzazione che avrebbero potuto irrigidire uno strumento di finanza pubblica e di politica economica di grande rilievo, o, per altro verso, alterare «le priorità sociali ed economiche, consolidate nel tempo, nei singoli paesi» (15).

La svolta si è avuta con il Libro bianco per il completamento del mercato interno (16) del 1985 che proponeva l'istituzione di un siste-

butario nazionale che colpisca i vini leggeri importati dagli altri Stati membri con un'imposta di consumo relativamente più elevata di quella che colpisce la birra di produzione nazionale. ... è incompatibile con l'art. 95, 2° comma, (ora 90) del Trattato in quanto ha l'effetto di sottoporre i vini importati ad un sovraccarico fiscale atto a proteggere la birra di produzione nazionale; tale sistema ha l'effetto di attribuire a detti vini il carattere di prodotti di lusso i quali, a causa dell'onere fiscale cui sono sottoposti, non possono costituire agli occhi del consumatore un'alternativa concreta rispetto alla bevanda tipica di produzione nazionale» (CCE 12 luglio 1983, causa C-170/78, *Commissione/Regno Unito*, in *Racc.*, 2265).

(15) A riguardo si segnala il Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità, in *Boll. CEE*, 1980, 30.

(16) Per un approfondimento sui concetti di mercato comune e mercato interno, si rinvia a MONACO, *Mercato comune europeo*, in *Nov. mo dig.*, Torino, 1990, vol. XX, p. 528; DE LA FUENTE, *Diccionario jurídico de la Unión Europea*, Barcelona, 1994, p. 281; DANIELE, *Il diritto materiale della comunità europea*, Milano, 1995, p. 12 ss. Come è stato più volte osservato dalla dottrina, l'armonizzazione richiesta dall'art. 93 ha un'evidente natura strumentale. Non rientra infatti tra i compiti di cui all'art. 2 del *Trattato*, ma ha una finalità essenzialmente funzionale nei confronti della realizza-

ma di magazzini doganali collegati fra loro che avrebbero consentito, di fatto, il mantenimento del “principio di destinazione” pur in assenza delle frontiere doganali; le merci potevano quindi essere trasferite direttamente dal luogo di produzione o da un deposito doganale del paese di esportazione al deposito doganale del paese di importazione, con un minimo di controlli. L'accisa dovuta non sarebbe stata calcolata né riscossa fino al momento in cui le merci non si sdoganavano nel paese di destinazione.

Il mercato interno è, per l'art. 14, secondo paragrafo, del Trattato CE «uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali». Il concetto è stato introdotto con l'Atto Unico europeo del 1986 e, in pratica, ha rafforzato la preesistente nozione di mercato comune, che, nonostante premesse giuridiche ben più elevate, di fatto si risolveva in poco più che una zona di libero scambio. Il Trattato di Maastricht ha poi fatto un ulteriore passo avanti, proiettando il mercato interno, inteso come area economica integrata, verso la prospettiva di una vera unione economico-monetaria.

Nel Trattato di Maastricht non si è però ritenuto opportuno effettuare ulteriori passi avanti in campo fiscale e, dunque, alla prospettiva di un'Unione economica e monetaria non si è aggiunto il corollario di una vera unione fiscale. Purtroppo anche il Trattato di Amsterdam, da questo punto di vista, non ha registrato progressi significativi.

Tuttavia, pur mantenendo il principio della non imponibilità delle esportazioni e della tassazione delle importazioni (con l'aliquota del paese di destinazione), la Commissione ha ritenuto indispensabile procedere, contestualmente all'abolizione delle frontiere, ad un'armonizzazione delle aliquote, oltreché delle basi imponibili. I timori più forti hanno sempre riguardato i comportamenti di frode ed evasione fiscale che potevano facilmente essere messi in atto, in presenza di difformità nella tassazione ed in assenza di adeguati controlli doganali.

In base al programma enunciato nel Libro bianco, nel 1987 (Piano Cockfield) (17) furono avanzate una serie di proposte di direttiva

zione delle cosiddette quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali). Su tali aspetti si rinvia a BURCO, *La armonización del impuesto sobre el beneficio de las sociedades en la Comunidad Europea*, in *Civitas*, 1987, p. 165; CASADO OLLERO, *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, in *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, 1987, p. 27.

(17) Commissione CEE, Completamento del mercato interno: ravvicinamento

che riprendevano, nei termini essenziali, le proposte già formulate negli anni '70 e che prevedevano l'armonizzazione delle aliquote delle accise principali sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali, sull'alcole e sulle bevande alcoliche con l'abolizione o l'incorporazione nell'Iva delle accise minori scarsamente rilevanti ai fini del gettito (ad esempio caffè, cacao, banane, ecc.), lasciando la possibilità agli Stati membri di mantenere quelle accise che non incidono direttamente sugli scambi.

Le aliquote proposte non avevano l'ambizione di costituire un sistema ideale di tassazione, ma più modestamente miravano a minimizzare gli aggiustamenti imposti agli Stati membri. Ad esempio: per la fissazione delle aliquote nel settore delle bevande alcoliche e dei tabacchi non si ritenne di dover introdurre discriminazioni in funzione del grado di nocività del prodotto (contenuto alcolico o di nicotina); molto più semplicemente, le aliquote proposte erano aliquote uniche o talvolta strette forcelle, basate solitamente sulla media aritmetica semplice o ponderata delle aliquote vigenti nei vari Stati membri.

L'armonizzazione proposta dalla Commissione per le aliquote delle accise fu ancora più stringente di quella contestualmente avanzata per le aliquote Iva, e questa scelta fu motivata dal fatto che le accise concorrono a determinare la base imponibile dell'Iva, sicché ogni loro differenza avrebbe influenzato l'applicazione di imposte *ad valorem*, fissate tra l'altro dagli Stati membri nell'ambito di forcelle abbastanza ampie (18).

Le proposte avanzate nel Piano Cockfield sia per le accise, sia per l'Iva trovarono l'opposizione degli Stati membri e costrinsero la Commissione ad assumere un approccio più flessibile. Così, in un successivo documento della Commissione del 1989 (Piano Scrivener) (19), furono ribadite le due direttrici di azione: l'abolizione delle frontiere fiscali incompatibili con un autentico mercato unico ed il ravvicinamento delle aliquote; ma a tal fine, le aliquote uniche inizialmente suggerite (nel Piano Cockfield) come obiettivo di armonizzazione furono trasformate in ben più vaghi valori di riferimento, costituiti da

delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura, Doc. 21 agosto 1987, Com (87), 320.

(18) Per quanto riguarda l'imposta sulla cifra d'affari, l'ipotesi avanzata nel Piano Cockfield prevedeva che il livello delle aliquote fosse fissato all'interno della forcella 4% - 9% per l'aliquota ridotta, e della forcella 14% - 20% per l'aliquota normale.

(19) Commissione Cee, Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette, Doc. 24 giugno 1989, Com (89), 260.

obiettivi a lungo termine. Furono al contempo proposte aliquote minime (per tabacchi, bevande alcoliche, benzina, Gpl, metano per autotrazione) o forcelle di aliquote (per gli altri oli minerali soggetti ad accisa) a cui gli Stati membri avrebbero dovuto attenersi entro il primo gennaio 1993.

I paesi membri con aliquote superiori a quelle minime o comprese all'interno delle forcelle prefissate non avevano più, dunque, l'obbligo di modificare entro quella data le proprie accise. Successivamente avrebbero potuto alterarle solo in funzione di un ravvicinamento verso il valore indicato come "obiettivo".

2. Segue: *Le Direttive degli anni '90.*

Le direttive volte a realizzare l'armonizzazione sono intervenute nel 1992, relativamente alle principali accise, e cioè a tre gruppi di prodotti: oli minerali, alcoole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati, ed hanno riguardato, oltre ad un regime generale comune, la struttura e le aliquote delle diverse accise. Si è trattato di una direttiva generale, c.d. quadro, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE (20), che disciplina il regime generale e che si applica a tutti i prodotti assoggettati a tale imposizione, e delle direttive 92/78/CEE, 92/79/CEE e 92/80/CEE relative ai tabacchi lavorati; delle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE relative agli oli minerali; delle direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE relative agli alcooli ed ai prodotti alcolici.

Tali direttive, che riguardano l'armonizzazione delle strutture ed il ravvicinamento delle aliquote delle singole accise sono state adottate il 18 ottobre 1992. Con tali provvedimenti è stato introdotto un «regime comunitario delle accise» che prevede strutture impositive comuni per gli Stati membri, aliquote minime e procedure armonizzate in relazione alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

È stato così delineato un sistema di tassazione uniforme per il quale il diritto comunitario ha determinato il presupposto dell'imposta, i soggetti passivi, le aliquote minime, le modalità di circolazione in sospensione d'imposta ed il principio della tassazione nel Paese di destinazione.

Pertanto solo a partire dagli anni '90 si è dato impulso al proget-

(20) Relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

to di armonizzazione che conduce gli Stati ad uniformare la tassazione indiretta sul consumo di specifici prodotti (21).

Con la soppressione dei controlli alle frontiere, si è provveduto ad armonizzare la struttura dei tributi, in ordine alla determinazione della base imponibile, al calcolo, alla esigibilità ed al controllo, sia con un regime generale, sia con disposizioni specifiche per le singole accise; infine, per quanto riguarda le aliquote, sono state fissate, aliquote minime comuni, abbandonando la strada di aliquote obiettivo (su tali profili v. retro § 1).

Le scelte più significative hanno riguardato il regime previsto per gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi, in ordine ai quali, pur mantenendo la tassazione nel paese di destinazione, si prevede l'eliminazione dei controlli doganali alla frontiera e la loro effettuazione in altri momenti e luoghi del territorio.

L'abolizione delle frontiere fiscali ha comportato così per gli scambi intracomunitari la soppressione del sistema di detassazione all'esportazione e di tassazione all'importazione al momento del passaggio della frontiera, riservato ormai ai soli scambi con i paesi terzi, e dunque l'abolizione dei controlli doganali; si tratta di un regime che, a differenza di quanto previsto per l'Iva, è definitivo (22).

Per quanto riguarda le aliquote, lasciato cadere l'ambizioso obiettivo delle proposte formulate nel 1987, di colpire gli stessi prodotti con le stesse aliquote ed abbandonate le successive proposte di aliquote obiettivo da raggiungere nel medio tempo, la scelta è stata poi fatta (in applicazione del principio di sussidiarietà — art. 5, Trattato CE) su un'armonizzazione molto attenuata, basata su aliquote minime fissate ad un livello molto basso, a partire dalle quali gli Stati membri sono liberi di fare le proprie scelte, salva la possibilità concessa agli stessi di prevedere esenzioni e riduzioni di imposta tenuto conto, rispettivamente, della necessità di minimizzare gli effetti negativi sul bilancio e di rispettare le autonome scelte degli Stati membri.

(21) Su tale profilo v. la *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote delle accise*, Doc. Com (95), 285 del 13 settembre 1995, laddove si rileva, con dati riferiti al 1992, che le accise sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali e sulle bevande alcoliche costituiscono entrate importanti per gli Stati membri, rappresentando tra il 2,3% ed il 6% del Pil e tra il 5% ed il 16% delle entrate fiscali complessive.

(22) Per i prodotti acquistati da privati per uso personale si è adottato il principio di tassazione nel paese di origine, secondo cui le accise sono pagate nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati. In tal modo, l'imposta che grava sui prodotti oggetto di transazione tra soggetti passivi viene attribuita al paese di destinazione, mentre quella che grava sulle vendite a soggetti non residenti non soggetti all'imposta viene devoluta al paese di origine.

Si è realizzata un'armonizzazione funzionale al miglioramento delle condizioni in cui gli operatori economici svolgono la propria attività, cercando di minimizzare le diminuzioni di gettito che il ravvicinamento ha comportato per la finanza degli Stati membri.

Tuttavia permangono significative diversità, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, e le divergenze in materia restano elevate, il che incide sui prezzi dei prodotti e sulla concorrenza. Sotto tale profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico.

Inoltre, l'abolizione delle barriere fiscali, mantenendo aliquote differenziate, ed a volte in misura notevole, crea una situazione di libera circolazione delle merci in condizioni di asimmetrie fiscali e lascia sussistere il rischio di frodi e di evasioni (era questa una delle ragioni principali che avevano spinto la Commissione a proporre aliquote uniche) e, dunque, comporta la necessità di prevedere discipline correttive e disposizioni antielusive, richiede il mantenimento di un impegnativo apparato di controllo, pone la necessità di uno stretto coordinamento tra le amministrazioni finanziarie dei diversi paesi. Si assiste così ad un anomalo sfruttamento delle asimmetrie sistemiche da parte degli operatori che possono renderle funzionali in virtù di operazioni di pianificazione fiscale.

I provvedimenti di armonizzazione e le loro implicazioni, esprimono il punto di equilibrio raggiunto nel settore delle accise, tra prospettive comunitarie, volte alla creazione di un vero mercato interno, ed esigenze degli Stati membri, volte a preservare la propria autonomia in materia di politica tributaria e di bilancio (23).

(23) Evidenzia puntualmente DI PIETRO, *I livelli di governo della finanza pubblica dall'Unione europea al Comune*, in *alt. Fisco*, 1999, p. 2780, che ormai «la libertà dei singoli Stati di scegliere forme, strutture e modalità di applicazione dei tributi non riesce a mantenere l'originaria connotazione positiva. Quella che poteva essere tradizionalmente considerata come una naturale manifestazione di autonomia politica, l'espressione per eccellenza, accanto a quella territoriale, della sovranità, viene invece considerata come un ostacolo alla piena integrazione economica nell'ambito europeo. La libertà impositiva viene vista con diffidenza. Si teme che possa provocare disordine economico all'interno dell'Unione europea, che possa alterare la parità concorrenziale tra imprese che operano negli Stati membri, che possa causare migrazioni di capitali e di imprese — spinte dalla sola convenienza fiscale —, che possa, con minori contributi alla Comunità, indebolire quella solidarietà fra Stati sulla quale si poggia il finanziamento dell'Unione. Quando però, in nome dell'armonizzazione, i criteri che ispirano le scelte impositive passano, nell'ambito dell'imposizione indiretta, dagli Stati all'Unione, subiscono un'evidente alterazione dei loro connotati originari. Nella prospettiva comunitaria infatti la scelta impositiva non rileva tanto — se non per quella circoscritta parte del gettito Iva destinato alle casse comunitarie — per la sua finalità finanziaria — come avviene per gli Stati nazionali — quanto per la sua efficacia sul piano economico». Sul tema v. le suggestive considerazioni di CIPOLETTA, *I confini giuridici nel*

Nell'ambito delle accise, l'armonizzazione, pur essendo stata molto significativa è risultata flessibile in quanto ha lasciato, soprattutto in ordine alle aliquote ed ai regimi agevolativi, ampi margini discrezionali agli Stati membri.

Appare evidente come nell'ambito di questo settore non si possa concepire un modello unico di tassazione *tout court* proprio in considerazione del fatto che lo stesso progetto di armonizzazione ha avuto, sin dall'origine, l'obiettivo dell'eliminazione delle barriere fiscali piuttosto che la realizzazione di un sistema ideale per la Comunità.

Va segnalato che nel frattempo gli Stati membri, spontaneamente o per obblighi derivanti dalle misure di armonizzazione prima dell'Iva e poi delle stesse accise, hanno progressivamente depurato le proprie legislazioni da numerosi tributi sui consumi, abolendoli o incorporandoli nell'Iva, per cui le rimanenti accise, oltre quelle armonizzate, si riducono a quelle che non colpiscono direttamente gli scambi fra Stati membri.

In Italia, ad esempio, la riforma tributaria degli anni '70, ha determinato un forte ridimensionamento delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione; rimasero in vigore soltanto le imposte di consumo erariali su determinati prodotti quali banane, cacao, caffè ed energia elettrica, nonché le imposte di fabbricazione disciplinate dai testi unici del 1924 relative alle bevande alcoliche ed alle sostanze zuccherine.

A questo punto si può evidenziare come il settore delle accise si sia costantemente evoluto nel processo di armonizzazione sino a raggiungere ormai, l'identificazione di un modello sostanzialmente unico per ciò che attiene la struttura impositiva; invece, per quanto riguarda il livello di tassazione, viene lasciato agli Stati membri un ampio margine di discrezionalità proprio perché si vuole salvaguardare la loro possibilità di esercitare manovre economico-finanziarie, attraverso la modulazione delle aliquote.

Tuttavia, al fine di ridurre le asimmetrie fiscali fra gli Stati è auspicabile un ulteriore sviluppo del processo evolutivo che conduca, a livello comunitario, alla determinazione, non di un'aliquota unica, co-

tempo presente, cit., p. 24 ss., secondo cui, il rapporto con l'Europa produce una sorta di mutamento sulla sovranità degli Stati nazionali che, può essere modulata, alienata, divisa. «La cessione di quote di potere non è, per gli Stati, un'operazione di per sé in perdita, perché è controbilanciata dall'acquisizione di un ruolo di proposta, legittimazione e controllo delle forme di gestione sopranazionali e subnazionali, create proprio con tale cessione».

si come proposta negli anni '70-'80 ma, ad un criterio simile a quello previsto per l'imposta sulla cifra d'affari con aliquote variabili all'interno di forelle.

3. *La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici.*

Dopo la grande stagione di armonizzazione degli anni '90 si è assistito ad una fase di stallo, il processo di armonizzazione è ripreso con la direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003 (24), che "ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità" (25).

L'intervento si è reso necessario in quanto i livelli di tassazione dei prodotti energetici, diversi dagli oli minerali, possono pregiudicare il buon funzionamento del mercato interno. Invero, se da un lato sono stati inclusi nel campo dell'armonizzazione anche l'energia elettrica, il gas naturale, il carbone e gli oli vegetali (la cui tassazione era stata lasciata fuori dall'intervento comunitario di armonizzazione del 1992 e rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati membri), dall'altro viene ampliata la potestà impositiva degli Stati in materia, attraverso la previsione di una serie di regimi transitori e di articolate deroghe al sistema armonizzato (26).

Inoltre, sono stati definitivamente esclusi dal regime armonizzato gli oli minerali non impiegati "come carburanti per motori o come combustibili per riscaldamento (27)", tra cui anche gli oli lubrificanti.

(24) La direttiva 2003/96/CE è stata già in parte modificata dalle direttive del Consiglio 2004/74/CE e 2004/75/CE del 29 aprile 2004. 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 riguardato in particolar modo la possibilità per lo Stato di Cipro, di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni e riduzioni temporanee rispetto ai livelli di tassazione indicati.

(25) La dottrina spagnola è molto attenta al tema della tassazione energetica v.: HERRERA MOLINA, *Nuevas perspectivas de armonización fiscal*, in *NVE*, 2000, p. 85 ss.; CARVAJO VASCO, *El proceso de armonización fiscal en la Unión europea. Las perspectivas actuales*, in *NVE*, 2002, p. 89 ss.; LUCHENA MOZO, *Fiscalidad de la energía*, in *Cronica tributaria*, 2003, p. 23 ss. In Italia la bibliografia in argomento appare piuttosto scarna tuttavia si può far riferimento a: CERIONI, *I prodotti energetici utilizzati dalle imprese*, in *L'Es*, 2004, p. 520 ss.; ORSINI, *La tassazione indiretta dei prodotti energetici*, in *Trib. loc. reg.*, 2004, p. 684 ss.

(26) In tal senso si segnala la Decisione 2005/767/CE del Consiglio, del 24 ottobre 2005 (in *GUCE* 4 ottobre 2005, serie L, n. 290, 25), che autorizza la Francia ad applicare un livello di tassazione differenziato su taluni carburanti per motori, conformemente all'art. 19 della direttiva 2003/96/CE.

(27) Il 22° considerando della direttiva precisa che "i prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro comunitario quando sono usati

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; in virtù della considerazione che le accise hanno un'influenza immediata sui prezzi di mercato dei prodotti.

Con le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, entrambe abrogate dalla direttiva 2003/96/CE, l'Unione europea aveva concepito la struttura comunitaria dell'accisa sugli oli minerali come un sistema che, a regime, fosse in grado di tassare alcuni prodotti petroliferi nello stesso modo e con lo stesso livello medio in tutti i Paesi comunitari. Questa linea era indispensabile per garantire un sostanziale equilibrio dei costi energetici in tutti gli Stati membri, così da consentire da una parte un cospicuo gettito fiscale per tutti gli Stati e, dall'altra il corretto funzionamento del libero mercato ed il suo ordinato sviluppo economico.

Con tale immutato obiettivo la direttiva 2003/96/CE prevede, da una parte, un ampliamento della platea dei prodotti che gli Stati membri dovranno obbligatoriamente sottoporre a tassazione, dall'altra un sostanziale innalzamento (circa del 25%) delle aliquote minime di accisa (28) rispetto a quelle previste dalla direttiva 92/82/CEE (29).

Per ciò che concerne il contesto nazionale, si può precisare che le aliquote di accisa vigenti nel territorio italiano appaiono già conformi alle aliquote minime comunitarie ad eccezione di alcune limitate fattispecie tra cui il carbone, sottoposto ad un'imposta di consumo molto

come combustibile per riscaldamento o carburante per motori. A questo riguardo è nella natura e nella logica del sistema tributario escludere dal campo di applicazione del quadro comunitario l'uso combinato di prodotti energetici e l'uso di prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante ...».

(28) Dall'esame delle aliquote minime previste dalla direttiva 2003/96/CE, si può rilevare che alcune di esse sono espresse in euro per gigajoule; si tratta di 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. In altre parole ogni Stato potrebbe associare, a qualità differenti dello stesso prodotto energetico, aliquote distinte in base al rispettivo potere calorifico e quindi in base all'energia che è possibile ottenere dalla trasformazione termica del prodotto stesso.

(29) L'innalzamento del livello minimo di tassazione è il chiaro segno che l'Unione europea vuole condurre i Paesi che applicano una tassazione bassa dell'energia verso un livello di tassazione già applicato in altri Paesi, come l'Italia che, dal gettito derivante dalla tassazione dei prodotti petroliferi e dell'elettricità — stimabile nell'ordine di 30 miliardi di euro annui, oltre all'Iva applicabile sull'accisa ed all'importo, in favore di Regioni ed enti locali, derivante dall'applicazione delle addizionali — ottengono una parte consistente del gettito complessivo.

bassa (la cosiddetta *carbon tax*) (30). Peraltro, la *carbon tax* non risulta più compatibile con il nuovo quadro comunitario e sarà sostituita con un'accisa sul carbone pari ad euro 0,15 e 0,3 per GJ applicabile rispettivamente alle imprese ed ai soggetti diversi dalle imprese.

Tra gli altri obiettivi del Legislatore comunitario emerge anche quello di introdurre un sistema di tassazione dei prodotti energetici più compatibile con la tutela dell'ambiente, anche alla luce della ratifica da parte della Comunità del Protocollo di Kyoto (31).

Al riguardo, si evidenzia, che l'art. 2 del Trattato CE individua fra gli obiettivi fondamentali il rispetto dell'ambiente, richiedendo agli Stati membri ed alle istituzioni dell'Unione di promuovere una politica ambientale fondata sulla prevenzione, sulla correzione dei danni e sul noto principio "chi inquina paga" (art. 174 del Trattato) (32). Per una efficace attuazione della politica ambientale si richiede altresì che le esigenze ambientali siano integrate, nella definizione e nell'attuazione, dalle diverse politiche comunitarie enunciate dall'art. 6 del Trattato. In tale contesto la direttiva 2003/96/CE contempla trattamenti di favore per le imprese che concludano accordi volti a migliorare significativamente la tutela dell'ambiente e l'efficienza energetica.

La direttiva, inoltre, dà atto della necessità di assicurare un trat-

(30) La *carbon tax* è stata introdotta dall'art. 8 della L. 23 dicembre 1998, n. 448, nell'ambito di una serie di disposizioni dirette alla graduale revisione delle aliquote d'accisa sugli oli minerali, al fine di ridurre l'emissione complessiva di anidride carbonica.

(31) Il riferimento è al 7° considerando della direttiva che indica la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità fra gli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto sottoscritto nell'ambito della Conferenza svoltasi nel dicembre del 1997, avente ad oggetto la riduzione delle emissioni di gas serra da parte degli Stati del 5% nel periodo 2008-2012, rispetto ai livelli del 1990.

(32) A tal fine gli Stati, fra i vari strumenti, possono avvalersi anche della leva fiscale, tassando il consumo dei beni e dei servizi inquinanti proprio in applicazione del "chi inquina paga". Su tali profili si rinvia a: PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, p. 72 ss.; GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 142 ss.; VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1621 ss.; SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1160 ss. I tributi ambientali hanno suscitato particolare interesse in Germania dove la tutela dell'ecosistema rappresenta uno dei valori che caratterizzano l'ordinamento tedesco, tant'è che sia la Costituzione federale, sia le diverse Costituzioni dei singoli Stati prevedono un articolato complesso di norme poste a tutela dell'ambiente. Per i riferimenti essenziali v. GLERIA, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, p. 597 ss. Anche l'ordinamento spagnolo è sensibile al tema della tassazione ambientale, la bibliografia è amplissima v.: HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, Barcelona, 2000, p. 19 ss.; TELERUZO LÓPEZ, *Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, p. 37 ss.

tamento fiscale differenziato ai prodotti energetici destinati ad essere impiegati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali ed ai combustibili impiegati per il riscaldamento.

La normativa comunitaria precisa quali sono i prodotti energetici che rientrano nel suo campo d'applicazione e, per tali prodotti (carburanti per motori, combustibili per riscaldamento, elettricità) prevede un livello minimo di imposizione (33). Tuttavia, nel rispetto del diritto comunitario e dei livelli minimi di tassazione (34), gli Stati membri possono applicare aliquote di imposta differenziate secondo l'utilizzo o la qualità del prodotto (35).

Come è evidente, la direttiva sulla tassazione dell'energia rappresenta un salto di qualità: il legislatore comunitario tende a superare la tradizionale logica della finanza neutrale che ha caratterizzato la stagione armonizzatrice degli anni '90, proiettandosi verso una finanza funzionale alla realizzazione delle politiche comunitarie (36).

In tale contesto un profilo di particolare interesse è rappresentato dalla disciplina delle esenzioni e delle riduzioni d'imposta, la Direttiva prevede infatti delle specifiche agevolazioni fiscali a favore delle c.d. "imprese energivore", ovvero quelle imprese a forte consumo di energia.

Il provvedimento comunitario prevede ad es. all'art. 5, la possibilità di applicare aliquote differenziate anche all'interno del territorio nazionale a condizione che dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione e siano compatibili con il diritto comunitario purchè le aliquote differenziate siano direttamente connesse con la qualità del pro-

(33) Nel 1° considerando della direttiva si precisa che il campo di applicazione della direttiva 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali e della direttiva 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali, è limitato agli oli minerali.

(34) L'art. 4, par. 2, della direttiva, precisa che per livello di tassazione bisogna intendere «l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

(35) Per ragioni politiche, gli Stati membri possono applicare, per un tempo determinato, livelli di imposizione inferiori ai livelli minimi previsti dalla direttiva presentando un'apposita domanda di deroga la cui procedura è disciplinata dalla direttiva stessa così come previsto dall'art. 18, par. 1 e 2 della direttiva.

(36) A dimostrazione di ciò basti fare un confronto fra i "considerando" della direttiva 92/12/CEE e quelli della direttiva 2003/96/CE. Nella direttiva 92/12/CEE, ad esempio, si dice «... per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, occorre che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri»; diversamente la direttiva 2003/96/CE, ad esempio, considera la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità uno degli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto; inoltre considera i prezzi dei prodotti energetici e dell'elettricità elementi chiave per le politiche comunitarie dell'energia, dei trasporti e dell'ambiente.

dotto, 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).

La direttiva 2003/96/CE individua una serie di prodotti ai quali essa non si applica (art. 2, par. 4). 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. Trattasi degli usi per “finalità diverse dall'impiego come carburante o come combustibile”, nonché agli “usi combinati” dei prodotti energetici. In particolare, si ha un uso combinato quando il prodotto è utilizzato sia come combustibile sia per fini diversi dalla combustione o dalla carburazione.

Tale esclusione può determinare degli 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 carburazione (37).

La direttiva, riconoscendo la necessità di lasciare agli Stati membri la “flessibilità necessaria” per perseguire le diverse politiche nazionali, esclude espressamente dal proprio campo di applicazione i prodotti energetici non impiegati come carburanti o come combustibili per il riscaldamento. In tal modo viene definitivamente sancito che tutte le utilizzazioni degli oli minerali diverse dalla produzione di forza motrice o di calore (è il caso dell'impiego come oli lubrificanti) sono

(37) Si segnala al riguardo un primo intervento della giurisprudenza italiana (Comm. Trib. prov. Pavia, 14 giugno 2005, n. 72, con commento di 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.

— per il momento — escluse dal processo di armonizzazione comunitaria; si assiste così ad una regressione del processo di armonizzazione fiscale nel settore degli oli minerali.

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, dir. 92/12/CEE.

Agli "usi esclusi" si applicano comunque le disposizioni previste dalla direttiva 92/12/CEE in tema di controllo e di circolazione. Ne deriva che gli Stati membri, per tali aspetti, devono attenersi alla disciplina comunitaria.

L'art. 3 della direttiva 2003/96/CE precisa, infine, che i riferimenti agli oli minerali ed alle accise applicate agli oli minerali contenuti nella direttiva 92/12/CEE sono estesi a tutti i prodotti energetici in essa contemplati.

Per ciò che concerne il profilo delle esenzioni, è opportuno precisare che esse si ricollegano a determinati "usi" dei prodotti energetici e si aggiungono a quelle già previste dalla direttiva 92/12/CEE (38).

La direttiva 2003/96/CE esenta dal pagamento dell'accisa (art. 14): *a*) i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità (39); *b*) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea ovvero carburante per la navigazione nelle acque comunitarie (anche per la pesca), ad esclusione dell'aviazione e della navigazione privata da diporto — conformemente agli accordi assunti sul piano internazionale.

Gli Stati membri possono introdurre modifiche rispetto a tali esenzioni, ed in particolare possono tassare i percorsi aerei o marittimi nazionali o intracomunitari, ma solo in presenza di accordi bilaterali. Inoltre, possono prevedere esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione per: *a*) i prodotti energetici utilizzati sotto controllo fiscale nell'ambito di progetti per lo sviluppo di prodotti meno inquinanti o legati a fonti energetiche rinnovabili; *b*) i biocarburanti; *c*) per le forme di energia solare, eolica, geotermica o derivante da biomasse o da rifiuti; *d*) per le forme di energia di origine idraulica; *e*) per il ca-

(38) L'art. 23 della direttiva 92/12/CEE, esenta dal pagamento i prodotti soggetti ad accisa forniti nel quadro di relazioni diplomatiche e consolari ovvero ad organizzazioni internazionali o alle forze armate, o, infine, a determinati Paesi o ad organizzazioni internazionali nel quadro di un apposito accordo.

(39) Tuttavia, tali usi possono essere assoggettati ad accisa per motivi di politica ambientale, anche prescindendo dai livelli minimi di tassazione previsti dalla direttiva.

lore generato durante la produzione di elettricità; *f*) per i prodotti energetici utilizzati per il trasporto di passeggeri e di merci sulle reti ferroviarie; *g*) per i prodotti energetici utilizzati per la navigazione su vie navigabili interne, escluse le imbarcazioni private da diporto; *h*) per il gas naturale in caso di mercati emergenti (art. 15) (40).

Per l'energia ed il gas naturale viene previsto, in modo del tutto nuovo rispetto al passato, che l'imposta sia esigibile solo al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore, si sposta dunque il momento di tassazione dalla produzione al consumo (41).

La direttiva (art. 21) definisce il "fatto generatore d'imposta", facendo salve le norme contenute nella direttiva 92/12/CE che disciplinano sia il presupposto del tributo sia il pagamento, in particolare, l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile anche all'atto del verificarsi di uno dei fatti indicati nell'art. 2, par. 3, della direttiva, e cioè «qualora siano destinati ad essere utilizzati, siano messi in vendita o siano utilizzati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento». Pertanto i prodotti energetici contemplati dalla direttiva 2003/96/CE (la cui tassazione era rimasta fuori dal disegno di armonizzazione del 1992 e rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati membri), vengono ora assoggettati al regime generale previsto dalla direttiva 92/12/CEE (42).

Il campo di applicazione della direttiva è dunque più vasto di quello cui si riferivano le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, relative solo agli oli minerali.

La direttiva 2003/96/CE ha imposto agli Stati membri di adottare disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative, necessarie

(40) Tali riduzioni o esenzioni sono applicate sotto forma di rimborso totale o parziale dell'imposta versata, potendo configurare aiuti di Stato, è necessaria la notifica alla Commissione. La direttiva prevede forme di rimborso alle imprese che fanno investimenti per ottimizzare l'uso dell'energia o che sostengono costi energetici, non connessi ai trasporti, superiori al 10% dei costi totali di produzione, o che utilizzano fonti di energia rinnovabili. Si precisa che sarà il produttore ad essere rimborsato dell'imposta pagata dal consumatore, sull'elettricità.

(41) L'art. 21, par. 5, della direttiva 2003/96, dispone che il gas naturale è soggetto a tassazione e diviene imponibile solo al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore e non, come previsto in via generale dall'art. 5 della direttiva 92/12/CEE per tutti i prodotti soggetti ad accisa, al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità o dell'importazione in detto territorio. Sulla tassazione del gas metano v. Centosi, *L'accisa sul gas metano ed il contratto di servizio energia*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, p. 705 ss.

(42) I prodotti, definiti dal Legislatore comunitario "energetici" (art. 2, dir. 2003/96/CE), in quanto idonei a produrre energia motrice e calore per il riscaldamento, sono: gli oli vegetali, gli oli greggi di petrolio e gli oli minerali, il gas naturale, il carbone e l'energia elettrica.

alla sua attuazione, entro il termine — già decorso — 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, attualmente la direttiva risulta recepita in: Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Portogallo, Regno Unito; viceversa, gli altri Paesi, tra i quali l'Italia non hanno ancora emanato le prescritte disposizioni attuative.

In tale contesto è opportuno precisare che la Commissione europea, con lettera del 22 marzo 2004 e secondo la procedura di cui all'art. 226 del Trattato (43), ha invitato la Repubblica italiana a presentare, entro due mesi, le sue osservazioni in merito. La Commissione non ritenendo sufficienti le rassicurazioni fornite in merito all'imminente recepimento della direttiva, ha adito la Corte di Giustizia che ha condannato la Repubblica italiana per il mancato adeguamento alla normativa comunitaria (44).

La medesima procedura di infrazione è stata aperta nei confronti della Germania e della Francia.

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. In tale contesto ci si chiede quali siano le disposizioni da applicare in caso di discordanza tra le attuali norme nazionali, che riflettono ancora le soppresse norme contenute nelle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, ed il mutato quadro comunitario di riferimento, essendo ampiamente decorso il termine per il recepimento.

Dall'esame 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 di-

(43) Tale disposizione 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.

(44) Cece 5 ottobre 2006, causa C-360/05, in *Racc.*, 51.

sposizioni sufficientemente precise (nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad essa applicabile è determinato con completezza, in tutti i suoi elementi) (45) ed incondizionate (poiché lasciano un limitatissimo margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro attuazione) e quindi direttamente applicabile (46), cioè, idonea a produrre situazioni giuridiche soggettive non solo nei confronti degli Stati, ma anche nei riguardi dei singoli contribuenti.

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*.

Allo stato non si può che prendere atto dell'impasse creatasi per la mancata attuazione della direttiva da parte dei diversi Stati membri proiettata a realizzare non solo un più equilibrato ed armonioso assetto della fiscalità di settore ma anche gli obiettivi di politica comunitaria in materia energetica ed ambientale. Tuttavia, la direttiva 2003/96/CE non ha incontrato i favori degli Stati membri, come dimostra il contenzioso scaturito dal suo mancato recepimento. Sembra quindi che l'apice del processo di armonizzazione in materia di accise, caratterizzato dal passaggio dalla finanza neutrale alla finanza funzionale sia risultato prematuro rispetto alla recettività degli Stati.

4. *Il sistema delle accise armonizzate: i principi della Direttiva 92/12/CEE.*

Una volta delineate le varie tappe politico-istituzionali del pro-

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

(46) Sull'efficacia diretta delle direttive comunitarie in materia tributaria si rinvia a: BRACCONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 221 ss.; SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità economica europea*, cit.; FANTOZZI, *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, relazione tenuta al Convegno di studio "Le ragioni del diritto tributario in Europa", svoltosi a Bologna il 26-27 settembre 2003; LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, p. 79 ss. Il principio dell'efficacia diretta fu elaborato dalla Corte di Giustizia sin dagli anni '70. Per la Corte le disposizioni contenute in atti comunitari, direttamente applicabili, sono idonee a produrre situazioni giuridiche soggettive non solo nei confronti degli Stati, ma anche nei confronti dei singoli contribuenti i quali possono chiedere l'applicazione della direttiva direttamente al giudice nazionale a prescindere da qualsiasi intervento legislativo (fra le tante v.: CGCE 6 ottobre 1970, causa C-9/70, *Franc Grad*, in *Foro it.*, 1971, IV, 1; CGCE 17 dicembre 1970, causa C-33/70, *Spa Saec*, in *Racc.*, 1213 ss.).

cesso di armonizzazione in materia di accise, nonché talune situazioni patologiche di cui è sintomatica la tardiva applicazione della direttiva 2003/96/CE (da ultimo attuata con il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26), si possono esaminare nel dettaglio i principi della direttiva 92/12/CEE. A questo punto è comunque chiaro che, mentre nell'originario progetto di armonizzazione dell'IVA (47), l'obiettivo era quello del sistema unico, il sistema delle accise viene ricondotto, in una fase iniziale, ai sistemi nazionali dei diversi Stati membri. Tale tipologia di tributo era già presente nei vari ordinamenti europei e, come si è visto, soltanto a seguito di un lento processo evolutivo si è giunti a configurare, nel sistema comunitario delle accise, un modello tendenzialmente unico di fattispecie imponibile.

Il principio della tassazione nel paese di destinazione è stato ritenuto fin dall'approvazione delle direttive degli anni '90, coerente con la stessa fattispecie imponibile rappresentata dall'immissione al consumo di beni che, come aleolici, tabacchi lavorati e prodotti petroliferi, vengono tassati proprio quando sono immessi sul mercato. Ovviamente la tassazione nel paese di destinazione esige puntuali controlli sulle merci che entrano nel territorio dello Stato — su cui sono applicate le imposte — e su quelle in uscita, alle quali compete il rimborso dell'imposta già assolta.

Nell'ambito delle accise, come nell'IVA, le differenze di aliquote, generate dalla sola previsione comunitaria del limite minimo, costituiscono l'aspetto più evidente delle possibili distorsioni che i sistemi dei diversi Stati membri potrebbero generare. In realtà il corposo intervento della Corte di Giustizia e la stessa disciplina comunitaria hanno contenuto le distorsioni, per quanto siano stati consentiti agli Stati ampi margini di intervento soprattutto nell'area delle accise non armonizzate.

La direttiva 92/12/CEE definisce l'ambito territoriale di applicazione delle disposizioni comunitarie (art. 2) che include il territorio di ciascuno Stato membro, come definito dal Trattato istitutivo della Comunità economica europea, ad eccezione di alcuni territori specificatamente indicati.

I prodotti assoggettati ad accisa armonizzata, (art. 3.2) possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione appli-

(47) Secondo Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 9, «l'IVA è un sistema d'imposta pensato prima di tutto e sopra tutto per favorire gli scambi intracomunitari ...».

cabili ai fini dell'Iva (48) o delle accise armonizzate per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità ed il controllo dell'imposta.

Un caso significativo nel quale la Corte ha ritenuto legittima tale duplice forma di imposizione è quello relativo al contributo di previdenza sociale sui tabacchi e sulle bevande alcoliche previsto dall'art. 26 della legge francese del 19 gennaio 1983, n. 83-25, il cui scopo è la tutela della salute pubblica (49). I giudici comunitari hanno ritenuto compatibile con l'art. 3.2, tale contributo di previdenza sociale sul consumo di alcool e di tabacco, ritenendo altresì rispettato lo schema applicativo previsto per l'accisa armonizzata.

Anche in un altro caso (50) la Corte ha ritenuto il tributo comunale austriaco gravante sui gelati e sulle bevande non alcoliche, una forma di imposizione indiretta compatibile con la normativa comunitaria in materia di accise. In merito alla stessa imposta applicata sulle bevande alcoliche, i giudici comunitari hanno invece valutato la carenza, dei due presupposti di compatibilità individuati nell'art. 3.2, dir. 92/12/CEE, e rappresentati, da un lato, dalla finalità specifica del tributo e, dall'altro, dal rispetto delle regole di imposizione applicabili in materia di accise ed Iva. Per tali motivi sono stati respinti gli argomenti addotti dal governo austriaco a sostegno della specificità dell'imposizione, ritenendo in particolare che il rafforzamento dell'autonomia fiscale degli enti territoriali, perseguito dal suindicato tributo comunale, rappresenta un mero obiettivo di bilancio, il quale di per sé non costituisce una finalità specifica ai sensi dell'art. 3.2 (51). Con riferimento al secondo presupposto è stato precisato che il rispetto delle regole di imposizione applicabili ai fini dell'accisa o dell'Iva deve esse-

(48) Il riferimento alle regole applicabili all'Iva comprova che a livello comunitario è configurabile un sistema unico di tassazione sui consumi.

(49) Cce 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione/Repubblica francese*, in *Racc.*, 2000, p. 1129.

(50) Cce 9 marzo 2000, causa C-437/97, *Wim de Co.*, in *Racc.*, 2000.

(51) La specifica finalità identifica il tributo di scopo, al riguardo la Corte di Giustizia (v. per tutte Cce 13 gennaio 2005, causa C-174/02, *Streekgevest Westelijk Noord-Brabant*, in questa *Rivista*, 2006, II, pp. 3-8) qualifica come aiuti di Stato ex art. 88 Trattato CE, i tributi di scopo caratterizzati da un apprezzabile vincolo di destinazione del gettito. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: FONTANA, *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, pp. 164-165; CERASO, *Aiuti di Stato: sulla possibilità di un singolo di chiedere la restituzione di una tassa se questa costituisce parte integrante di una misura di aiuto erogato in violazione dell'art. 88, n. 3, ultima frase, Tce*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, 981; VERBIGNI, *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in questa *Rivista*, 2006, II, p. 8 ss.

re inteso in senso ampio, come compatibilità con la struttura generale dei tributi e non come conformità a tutte le regole in materia di determinazione della base imponibile, di calcolo, di esigibilità e di controllo dell'imposta. Anche inteso in senso lato, tale essenziale requisito di compatibilità con l'ordinamento comunitario è stato ritenuto carente. Da un lato, infatti, la Corte ha osservato che l'imposta sulle bevande alcoliche diverge dalla struttura generale delle accise con riferimento sia alle regole di calcolo (l'imposta austriaca è determinata in relazione al valore e non sulla base del peso, della quantità del prodotto o dell'alcool contenuto) sia di esigibilità (il tributo è esigibile solo nella fase di vendita al consumatore e non dell'immissione al consumo). L'imposta austriaca, inoltre, non è conforme alle regole generali applicabili ai fini dell'Iva, sia perché — a differenza di quest'ultima — non è percepita in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione, sia perché non consente la deduzione dell'imposta versata a monte.

Tanto premesso, una volta chiarito che gli Stati possono introdurre accise aventi specifiche finalità, e sulla base della casistica della giurisprudenza comunitaria, si può evidenziare che per specifica finalità si intende una finalità extrafiscale che rileva nella fattispecie imponibile come nel caso del contributo di previdenza sociale francese, per il quale la stessa norma che ha istituito il tributo prevede il vincolo di gettito a favore della *Caisse nationale d'assurance maladie* in considerazione dei rischi per la salute che l'uso eccessivo di alcool e tabacco comporta.

Inoltre per stabilire la compatibilità di un tributo nazionale con la disciplina comunitaria in materia di Iva, bisogna riferirsi a due criteri normativi. Il primo, di carattere generale, è individuato dall'art. 33 della sesta direttiva ed è rappresentato dalla natura del tributo, il quale non deve rivestire il carattere di imposta sulla cifra d'affari e, in ogni caso, non deve dar luogo — negli scambi fra Stati membri — a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Il secondo criterio è oggettivamente circoscritto ai soli tributi indiretti gravanti sugli oli minerali, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati, ed è rappresentato dal rispetto delle regole generali di imposizione applicabili ai fini dell'Iva, relativamente agli aspetti caratterizzanti la sua struttura e quindi la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità ed il controllo dell'imposta.

Tuttavia, nonostante l'ampio potere discrezionale riservato agli Stati in materia di accise, non possono, in ogni caso, essere assoggettati alle imposte di matrice nazionale quegli impieghi dei prodotti per

cui le norme comunitarie prevedono una esenzione ai fini delle accise armonizzate (52). In relazione a tale profilo, recentemente, la Corte di Giustizia è intervenuta, dichiarando l'incompatibilità della normativa tedesca che aveva esteso illegittimamente l'esenzione da accisa, prevista dalla direttiva 92/81/CEE, all'olio minerale impiegato per avviare e mantenere i processi industriali. In tale contesto è stato precisato che la regola generale è l'imposizione e che le esenzioni devono essere fissate in modo restrittivo (53).

Gli Stati membri conservano anche la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli sopra indicati, a condizione tuttavia che dette imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera (art. 3.3, direttiva 92/12/CEE) (54), cui si aggiunge l'obbligo ex art. 90 del Trattato CE, di non discriminare i prodotti degli altri Stati membri e quindi di non creare effetti distorsivi nel commercio intracomunitario. Ferma restando questa condizione, gli Stati membri conservano anche la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di tassa sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti già soggetti ad accisa.

In tale ambito assume quindi rilevanza anche il principio di non discriminazione secondo cui gli Stati membri non possono applicare né direttamente, né indirettamente, imposizioni interne sui prodotti degli altri Stati superiori rispetto a quelle applicate ai prodotti nazionali simili (55).

(52) In presenza di obblighi sufficientemente chiari e precisi che impongono di esonerare dall'accisa armonizzata determinati impieghi degli oli minerali, gli Stati non possono avvalersi della loro residua potestà impositiva di cui all'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12. In questi termini v. CGCE 10 giugno 1999, causa C-346-97, *Braathens*, in *Racc.*, 3419, con commento di ORTIZ CALLE, *Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad ambiental*, in *NUE*, 2000, p. 91 ss. e CGCE 25 ottobre 2003, causa C-437/01, *Commissione/Italia*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1555 ss. con commento di CERIONI, *I limiti all'introduzione di imposte indirette nel settore delle accise armonizzate secondo la Corte di Giustizia*, *ibidem*, p. 1562 ss.; MERCURIO, *Illegittima l'imposizione sugli oli lubrificanti: termini e modalità per l'esercizio del diritto al rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 231 ss.

(53) CGCE 29 aprile 2004, causa C-240/01, *Commissione/Repubblica federale di Germania*, in *Guida normativa*, 2004, p. 45 ss.

(54) Si tratta del regime impositivo delle accise "non armonizzate" introdotto in virtù del principio di sussidiarietà riconosciuto a ciascuno Stato membro all'interno dell'Unione europea; tale regime fa riferimento a prodotti già soggetti, nel passato, a tassazione indiretta gravante sulla loro produzione e sul loro consumo e che, per motivi di gettito, avrebbero dovuto conservare necessaria rilevanza ai fini fiscali purché ciò non fosse stato di intralcio alla libera circolazione delle merci all'interno del territorio comunitario.

(55) Per valutare la nozione di similarità bisogna accertare se i prodotti consi-

La Corte di Giustizia ritiene che la nozione di similarità, di cui all'art. 90 cit., vada interpretata estensivamente così come nel caso *Rodgers* (56), per il quale ha dichiarato che nell'ambito di applicazione del principio di non discriminazione, risulta essenziale la definizione della nozione di "prodotti nazionali" (57).

Un'altra applicazione del principio di non discriminazione si ravvisa nel caso *OuluKompu* (58) avente ad oggetto la normativa finlandese che disciplina l'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica la quale prevede una tassazione differenziata dell'energia elettrica importata rispetto a quella prodotta nel territorio nazionale. Al riguardo la Corte ha ritenuto non violato il principio poiché l'aliquota del tributo interno che, colpisce l'energia elettrica, varia a seconda delle modalità di produzione e delle materie prime utilizzate e quindi la differenziazione si fonda su considerazioni di natura ambientale.

Dalle riflessioni svolte si evince che nel settore delle accise armonizzate gli interventi della giurisprudenza comunitaria risultano alquanto contenuti, mentre i più significativi interventi si ravvisano nel settore delle accise non armonizzate.

5. *Le accise e le politiche comunitarie.*

Dopo essersi occupati dei diversi profili comunitari del settore delle accise sembra interessante riflettere sugli sviluppi dell'armonizzazione e della sua funzionalità in relazione alle altre politiche comunitarie in un momento particolarmente delicato dell'evoluzione della fiscalità europea.

Le accise rivestono particolare interesse soprattutto nell'ambito

derati presentino proprietà analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori e ciò in funzione di un criterio di non rigorosa identità, ma di analogia e di comparabilità nell'utilizzazione.

(56) CCE: 11 agosto 1995, cause riunite da C-367/93 a C-377/93, in *Racc.*, 2229. Fra gli Autori che hanno commentato la sentenza v.: EBELING, in *European Food Law Review*, 1996, pp. 78-80; SIMON, in *Journal du droit international*, 1996, pp. 491-492; TIBERI, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 1996, pp. 454-455; CAAMA-OANIDO - CALDERÓN CARRERO, in *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de justicia de las Comunidades europeas 1992-1995*, Madrid, 1996, 191.

(57) Si consideri che gli Stati del *Benelux* vanno considerati alla stregua di un territorio unico per quanto riguarda le accise sul vino, poiché sono stati unificati aliquote e criteri di applicazione sulle bevande fermentate a base di frutta e sulle bevande fermentate a base di uva. Ne consegue che tutti i vini di frutta o di uva prodotti negli Stati del *Benelux* sono da qualificarsi "prodotti nazionali".

(58) GCE 2 aprile 1998, causa C-213/96, in *Racc.*, 1777. La sentenza risulta commentata da: NOVAK, in *European Law Reporter*, 1998, 241; DENYS, in *European Environmental Law Review*, 1998, pp. 282-288; MARRIN JIMENEZ, in *Revista española de derecho financiero*, 1999, pp. 374-376.

della tutela ambientale, anche alla luce dell'approvazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'energia elettrica. Poiché il mercato dell'energia è un fattore determinante per lo sviluppo dell'economia e per il buon funzionamento del mercato interno è essenziale che la fiscalità energetica favorisca la corretta competitività dei sistemi produttivi nazionali, anche perché la politica fiscale è in grado di incidere e di orientare i consumi energetici.

Le accise, in virtù della loro struttura, caratterizzante la fattispecie imponible, 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. Normalmente tali imposte colpiscono le emissioni o i prodotti inquinanti nella fase produttiva, proponendosi, dunque, anche ai fini della loro ricostruzione oggettiva, nella forma dell'imposta di consumo o dell'imposta di fabbricazione.

A ciò aggiungasi che le direttive del 1992 prevedevano forme di esenzioni obbligatorie per determinate attività (traffico aereo internazionale) con la possibilità per gli Stati di apportare deroghe al sistema generale per ragioni politiche specifiche a favore di prodotti o di settori "ecologici" (agricoltura, mezzi di trasporto pubblici, trasporto stradale).

È quindi evidente che stante lo stretto rapporto tra l'intervento comunitario nel settore delle accise e la politica ambientale, la spiccata vocazione al consumo dei beni soggetti ad accisa ha negli ultimi tempi sollecitato un interesse comunitario anche ad un utilizzo di tale forma d'imposizione speciale a fini di tutela ambientale.

Graduare quindi la misura del prelievo, incidendo sulle aliquote, sulla base imponible, per incentivare o disincentivare con un maggiore o minore prelievo l'uso corretto delle risorse naturali, al fine di garantire il rispetto dell'ecosistema, risponde agli obiettivi dell'Unione europea.

Un'imposta sui consumi diventa ambientale se l'effetto inquinante è il parametro di commisurazione dell'imposta. Sotto questo profilo, l'effetto inquinante deve porsi, direttamente, come elemento giustificativo dell'entità del prelievo, entità che, per svolgere la funzione ambientale di riduzione del consumo dei prodotti inquinanti, non potrà che essere di gran lunga superiore al normale prelievo che graverebbe su quel tipo di consumo. In questi termini, presupposto di tale imposta non risulta essere il consumo in sé, ma il consumo pro-

duttivo di inquinamento, poiché il tributo colpisce il consumo se ed in quanto produttivo di danno ambientale (59).

Infatti, di fronte al repentino aggravarsi delle problematiche ambientali e alle difficoltà che in questo settore ogni Legislatore incontra nel definire politiche efficaci, la scienza economica e giuridica hanno rivolto crescente attenzione alla ricerca di nuove e più efficaci soluzioni rispetto a quelle tradizionali. Come risulta dal libro verde sulla sicurezza dell'approvvigionamento energetico (Com 2000/769), l'imposizione contribuisce in misura determinante alle indicazioni previste dal protocollo di Kyoto e può costituire un notevole incentivo per elaborare politiche volte a separare il consumo di energia dalla crescita economica, migliorare i modelli di consumo energetico e sviluppare le fonti energetiche rinnovabili, come ad esempio i biocombustibili.

La tutela dell'ambiente costituisce uno degli scopi essenziali della Comunità, questa ha in particolare il compito di promuovere una crescita economica che rispetti l'ambiente e la sua azione comporta una politica in tale settore; inoltre, la compatibilità dei metodi di produzione dell'energia elettrica con l'ambiente costituisce un obiettivo importante della politica energetica della Comunità (60).

(59) Per la dottrina italiana che si è occupata della tassazione ambientale v.: PICCIAREDDA - SELICATO, *Tributi e Ambiente*, cit., p. 72 ss.; GALLO - MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 142; FERCOLA, *Analisi strutturale per una eventuale tassazione ambientale*, in AA.VV., *La tassazione ambientale*, Roma, 1995, p. 67, secondo cui «la valutazione economica del presupposto non riguarda il consumo in sé considerato, ma riguarda, sia in termini di mercato che in termini ambientali, il consumo per l'effetto inquinante da esso prodotto. Solo a tali condizioni si realizza quella relazione causale fra danno ambientale e presupposto che identifica un tributo ambientale e non una mera imposta di scopo, ove la funzione ambientale si pone come mero fine extrafiscale». In Belgio, ad esempio, i tributi ecologici sono definiti dalla legge quali «accise gravanti su specifici prodotti al momento dell'immissione al consumo, determinate in ragione dei danni ecologici che questi ultimi si ritiene possano produrre». Per ulteriori approfondimenti sull'ordinamento belga v. per tutti, MALHERBE - VAN VYVE, *Environmental Taxation: the Belgian Experience*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, p. 61 ss. In Germania, in virtù del principio di capacità contributiva, inteso quale necessario presupposto dell'imposizione, le imposte ambientali sono legittime non in ragione della pur fondamentale rilevanza dello scopo extrafiscale che con esse si perseguono, bensì se ed in quanto colpiscono una fattispecie che sia indice della capacità contributiva del soggetto sottoposto al prelievo; esse si prestano pertanto ad essere legittimamente elevate sotto forma di imposte speciali sul consumo (*spezielle Verbrauchssteuern*). Su tali profili v.: GLERIX, *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco*, cit., pp. 640-644.

(60) Tra le norme del Trattato CE che si occupano della tutela ambientale si possono ricordare: l'art. 2 che impegna la Comunità a promuovere «un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità ambientale»; tale disposizione di principio va letta in stretta connessione con l'art. 152 che assegna alla Comunità il compito di garantire, nella definizione e nell'attuazione di tutte le politiche e attività comuni, «un livello elevato di protezione della salute umana»; l'art. 3 si limita ad

La comunicazione della Commissione (61) ha stabilito che il protocollo di Kyoto rappresenta soltanto il primo passo e che l'UE dovrà provvedere ad una ulteriore riduzione dei gas ad effetto serra, fissando degli obiettivi precisi in materia di tassazione dei consumi energetici.

In realtà tale obiettivo è stato parzialmente realizzato con la direttiva 2003/96/CE che ha riordinato il quadro della tassazione dei prodotti energetici. La direttiva consentirà, anche in virtù del principio "chi inquina paga"(62) di ristrutturare i regimi tributari nazionali, sia per ciò che concerne la struttura delle accise, sia per quanto riguarda le aliquote e di conseguire determinati obiettivi politici a livello di occupazione, ambiente, trasporti ed energia, nonché di migliorare il funzionamento del mercato interno.

Nell'ambito della tassazione ambientale, un altro problema che si pone è se le differenze tra i prodotti, rilevanti da un punto di vista ambientale, possano determinare un trattamento discriminatorio. Su tale profilo la Corte di Giustizia ha ritenuto che condizioni di carattere sociale ed economico, e quindi anche ambientali, possano giustificare una tassazione differenziata (63). Tuttavia va osservato che nel settore dei trasporti, quando si è trattato di applicare nel concreto tale principio, la Corte non ha ritenuto legittime le misure tariffarie discriminatorie, che pure avevano finalità ambientali, adottate in Italia e in Germania (64).

indicare, che la Comunità svolge «una politica nel settore dell'ambiente»; l'art. 6 enuncia in modo autonomo il principio di integrazione, che si trova così ad essere opportunamente valorizzato in un ruolo centrale fra i principi generali del *Trattato*. Pertanto la politica ambientale risulta fra i compiti fondamentali della Comunità, informando in posizione di eccellenza tutta l'azione comunitaria, conformemente alla disciplina che le si dedica poi nella parte terza del *Trattato*, tra le "Politiche della Comunità", nell'attuale Titolo XIX, artt. 174, 175 e 176; infine, l'art. 95, mantiene l'esplicita e rilevante considerazione della protezione ambientale in tema di ravvicinamento delle legislazioni nazionali per l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.

(61) Com 2001/264, "Un'Europa sostenibile per un mondo migliore: una strategia dell'Unione europea per lo sviluppo sostenibile".

(62) Al riguardo si segnala la direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, che al II considerando stabilisce che «la prevenzione e la riparazione del danno ambientale dovrebbero essere attuate applicando il principio "chi inquina paga", quale stabilito nel trattato e coerentemente con il principio dello sviluppo sostenibile. Il principio fondamentale della presente direttiva dovrebbe essere quindi che l'operatore la cui attività ha causato un danno ambientale o la minaccia imminente di tale danno sarà considerato finanziariamente responsabile in modo da indurre gli operatori ad adottare misure e a sviluppare pratiche atte a ridurre al minimo i rischi di danno ambientale».

(63) Ccec: 8 gennaio 1980, causa C-21/79, *Commissione contro Repubblica italiana*, in *Racc.*, I.

(64) Ccec 17 maggio 1994, causa C-18/93, *Corsica Ferries*, in *Racc.*, I-1783 e

Evidentemente un settore strettamente connesso alla politica fiscale ed alla politica ambientale, è il settore dei trasporti.

In prospettiva, la Commissione europea sta vagliando dei programmi al fine di orientare in un'ottica ambientale le tasse di immatricolazione e di circolazione degli autoveicoli; c'è l'intenzione di differenziare la tassazione in base alle emissioni di CO₂, tenendo conto degli obiettivi ambientali della Comunità ed in particolare di quelli contenuti nel protocollo di Kyoto. Anche in questo caso lo strumento dell'imposta di consumo può risultare pienamente efficace al fine della tutela ambientale proprio in virtù del fatto che il suo presupposto può essere rappresentato dall'emissione inquinante e che l'aliquota può essere graduata in funzione del suo potere inquinante.

La Commissione ha elaborato nel 2001 un Libro bianco (65) che ha l'obiettivo, di perseguire uno sviluppo sostenibile tramite la riduzione dell'impiego di petrolio, stimata attualmente al 98%, con l'utilizzo di carburanti sostitutivi ed un miglioramento dell'efficienza energetica dei mezzi di trasporto.

Infatti, in occasione dell'allargamento dell'Unione Europea, la nuova esigenza di perseguire uno sviluppo eco-compatibile deve costituire nel contempo l'occasione e lo strumento per rivedere la politica comune dei trasporti. Tale obiettivo, fissato dal Trattato di Amsterdam, va raggiunto in particolare tramite l'integrazione della dimensione ambientale nelle politiche comunitarie (66).

Come indicato dalla Commissione nel Libro verde sulla sicurezza dell'approvvigionamento del novembre 2000, dal consumo energetico del settore dei trasporti derivava nel 1998 il 28% delle emissioni di CO₂, principale gas ad effetto serra. In base alle stime disponibili, in mancanza di interventi volti ad invertire la crescita tendenziale del traffico, le emissioni di CO₂ legate ai trasporti, subirebbero una crescita esponenziale.

Le iniziative già avviate in tale direzione, soprattutto nel settore stradale, per tutelare la qualità dell'aria e combattere l'inquinamento

Cece 19 maggio 1992, causa C-195/90. *Commissione contro Repubblica di Germania*, in *Racc.*, I-3141.

(65) La politica europea dei trasporti fino al 2010: il momento delle scelte — Com 2001/370.

(66) Il Consiglio europeo di Cardiff del giugno 1998 ha dato il via a tale processo, chiedendo ai Consigli settoriali di sviluppare strategie concrete di integrazione. Il Consiglio dei ministri dei trasporti ha indicato la propria strategia, evidenziando diversi ambiti di intervento, tra i quali: *a)* l'aumento di CO₂ dei trasporti; *b)* le emissioni inquinanti ed i relativi effetti sulla salute; *c)* il previsto aumento dei trasporti in seguito all'allargamento; *d)* i trasporti e l'inquinamento acustico.

acustico vanno ulteriormente approfondite per risolvere le problematiche ambientali senza pregiudicare la competitività del sistema dei trasporti e dell'economia. In tale contesto è opportuna una politica fiscale e di bilancio che consenta di internalizzare i costi esterni ambientali e di realizzare una rete di trasporti transeuropea con l'ausilio di aiuti finanziari che consentano così una maggiore partecipazione comunitaria.

In relazione al rapporto tra politica fiscale e politica dei trasporti, il Libro bianco ha come obiettivo anche quello di armonizzare la fiscalità dei carburanti per uso professionale, soprattutto per il trasporto stradale nonché di ravvicinare i principi tariffari per l'uso delle infrastrutture. Come già detto, nell'attuale sistema, le accise sui carburanti per uso professionale, pur essendo armonizzate nella struttura sono applicate, dai diversi Stati membri, con aliquote differenziate, creando situazioni discriminatorie fra gli utenti. A ciò aggiungasi la discrezionalità riconosciuta agli Stati di concedere agevolazioni e riduzioni nella tassazione dei prodotti petroliferi qualora siano rispettati gli obiettivi delle politiche comunitarie, in particolare quelli in materia di tutela dell'ambiente, energia, trasporti (67).

Si segnala che l'Icao (Organizzazione dell'aviazione civile internazionale) dovrà adottare progressivamente misure concrete di riduzione delle emissioni dei gas ad effetto serra, come indicato, a titolo prioritario, nel sesto programma di azione ambientale, proprio per arginare le emissioni di CO₂ degli aeromobili.

In tale contesto si può ricordare, peraltro, che le compagnie aeree beneficiano di esenzioni fiscali importanti, in particolare l'esonero da qualsiasi tributo sul kerosene grazie ad accordi internazionali (68).

In merito è stato evidenziato che la detassazione del carburante non stimola le compagnie aeree ad usare aeromobili più efficienti ed a contribuire alla riduzione delle emissioni di CO₂ (13% per il trasporto aereo); tale sistema potrebbe in realtà creare delle distorsioni di concorrenza fra il trasporto aereo e le altre forme di trasporto.

(67) D'altra parte, tali deroghe hanno consentito di favorire l'introduzione di nuove tecnologie e di carburanti eco-compatibili (ad esempio senza piombo o a basso tenore di zolfo). Tuttavia gli inconvenienti emersi potranno essere superati con il recepimento da parte di tutti gli Stati membri, della direttiva 2003/96/CE, rendendo più omogeneo il quadro comunitario nel settore dell'imposizione sia degli oli minerali, sia delle altre fonti energetiche escluse dalla precedente normativa comunitaria.

(68) La direttiva che disciplinava gli oli minerali prima, ed ora la direttiva che disciplina la tassazione dei prodotti energetici, esonerano dall'accisa il kerosene utilizzato nell'aviazione, in linea con le pratiche internazionali che derivano dalla Convenzione di Chicago.

A riguardo, il Consiglio Ecofin ha adottato una serie di raccomandazioni volte a sollecitare gli Stati membri, in stretta collaborazione con la Commissione, ad intensificare la propria collaborazione in ambito ICAO, al fine di prevedere la tassazione del carburante impiegato in aviazione, nonché altri strumenti dagli analoghi effetti. In sostanza si dovrebbe prevedere, senza rimettere in discussione le regole internazionali, la soppressione dell'esenzione dall'accisa sul kerosene sui voli intracomunitari. Il Parlamento europeo è chiaramente a favore di quest'approccio che non risulta privo di difficoltà, in quanto potrebbe determinare una disparità di trattamento dei vettori non comunitari che garantiscono un volo intracomunitario. L'altro sistema potrebbe essere quello di tassare il carburante soltanto quando esiste una valida alternativa, ad esempio lo stesso percorso può essere effettuato con un treno ad alta velocità, in tal caso si consentirebbe un trasferimento modale e non soltanto un semplice aumento tariffario (69).

Come soluzione alternativa alle due menzionate precedentemente, la Commissione prevede, nel quadro della realizzazione del Cielo unico, di modulare gli oneri fiscali della navigazione aerea in relazione all'impatto ambientale di ciascun velivolo (70).

Infatti gli oneri fiscali integrano la tariffazione delle infrastrutture di trasporto commisurata all'uso, in modo che il prezzo pagato dall'utente comprenda tutti i costi esterni; inoltre il tributo, in un'ottica ambientale, può tener conto dei costi legati alle emissioni inquinanti.

Un cenno a parte merita la tassazione dei carburanti legati all'uso professionale per il trasporto stradale. È chiaro che tale regime di tassazione andrebbe sganciato da quello dei carburanti ad uso privato in modo tale da consentire agli Stati membri una diversa tassazione tra le automobili a benzina e le automobili a gasolio.

Una fiscalità armonizzata per i carburanti ad uso professionale consentirebbe l'applicazione di un'accisa armonizzata da fissare ad un livello superiore alla media attuale delle imposte sul gasolio. Un simile approccio: a) soddisferebbe i requisiti delle politiche comunitarie dei trasporti, dell'ambiente e dell'energia, permettendo, grazie all'aumen-

(69) Si tratta di un'opzione utilizzata dalla Svezia.

(70) Si segnala altresì che sussistono differenziazioni nel regime di applicazione dell'Iva fra i diversi mezzi di trasporto, infatti i prezzi dei biglietti aerei non includono l'Iva, a differenza dei prezzi dei biglietti ferroviari o degli autobus che sono comprensivi del tributo; tale meccanismo può produrre effetti distortivi e pregiudizievoli sia per la concorrenza sia per il buon funzionamento del mercato interno.

lo delle accise, un riequilibrio modale ed una maggior internalizzazione degli oneri esterni; *b*) migliorerebbe il funzionamento del mercato interno, limitando le distorsioni della concorrenza; *c*) apporterebbe al settore dei trasporti stradali un essenziale vantaggio in termini di maggiore stabilità dei costi di produzione (71).

Si osserva altresì che le risorse di bilancio supplementari legate all'aumento del gettito dell'Iva nei momenti in cui il prezzo del greggio aumenta significativamente, potrebbero eventualmente finanziare un meccanismo di adeguamento congiunturale.

In un'ottica ambientale non bisogna dimenticare che i carburanti di sostituzione beneficiano spesso di esenzioni o di riduzioni fiscali oltre che ad assolvere un ruolo fondamentale per la sicurezza dell'approvvigionamento energetico. Il Libro verde sulla sicurezza dell'approvvigionamento energetico prevede che entro il 2020, il 20% del consumo totale sia costituito da carburanti eco-compatibili. Proprio in tale ottica la direttiva 2003/96/CE prevede dei regimi particolari per l'idrogeno e per i biocarburanti.

Risulta quindi evidente che le accise assumono particolare rilievo nell'ambito della politica dei trasporti, dell'ambiente e dell'energia, ed invero proprio verso tali settori sono orientate le più significative iniziative comunitarie.

6. *L'accisa sulle bevande alcoliche.*

Come si è avuto modo di constatare le accise costituiscono un utile strumento per le politiche comunitarie, ciò nonostante le più importanti accise tassano l'immissione in consumo di prodotti tradizionalmente rilevanti all'interno del mercato europeo. In un'ottica fiscale e quindi, prescindendo dall'attuazione delle politiche comunitarie, si può passare all'analisi delle principali accise armonizzate.

L'armonizzazione dell'imposizione sui prodotti alcolici è stata caratterizzata dalla contrapposizione tra i paesi del Nord Europa, forti consumatori di birra e favorevoli ad aliquote elevate sugli altri alcolici, ed i paesi del sud che avevano aliquote molto basse soprattutto sulle produzioni nazionali di vino.

(71) Occorre osservare che le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE già prevedevano accise con aliquota diversa per la benzina (337 euro/1000 litri) ed il gasolio (245 euro/1000 litri), se usati come carburanti. Un'analisi più approfondita mostra che questa differenziazione benzina/diesel era chiaramente legata ad esigenze economiche del trasporto stradale; alla fine degli anni '80, al momento dell'elaborazione delle direttive, occorreva tassare meno i trasportatori stradali, principali consumatori di carburante diesel per non compromettere la stabilità finanziaria del settore.

L'armonizzazione si è quindi limitata alla fissazione delle aliquote minime. Sono tuttavia state previste numerose deroghe che hanno consentito agli Stati membri di introdurre regimi agevolati (72).

Nel settore rivestono un ruolo centrale la direttiva 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione della struttura della fattispecie imponibile e la direttiva 92/84/CEE relativa all'armonizzazione delle aliquote.

Sono stati interessati i seguenti prodotti: la birra, il vino (73), le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra (74), i prodotti alcolici intermedi (75) e l'alcol etilico e le bevande alcoliche (76).

Al fine di agevolare l'applicazione delle disposizioni comunitarie e prevenire abusi e frodi nel settore, la direttiva 92/83/CEE (art. 27) stabilisce in via generale un'esenzione dall'applicazione dell'accisa per: i prodotti denaturati in conformità delle disposizioni dettate dai singoli Stati membri; i prodotti impiegati per la produzione di aceto; i prodotti utilizzati per la fabbricazione di medicinali; i prodotti impiegati nella fabbricazione di aromi per prodotti alimentari e bevande analcoliche con grado alcolometrico non superiore ad una certa soglia; i prodotti destinati alla produzione di alimenti con contenuto alcolico al-

(72) Dalla relazione annuale del 28 giugno 2002 (Cox/324) sul controllo dell'applicazione del diritto comunitario risultava che nel settore delle accise sulle bevande alcoliche sussistevano numerose denunce presso la Commissione, molte delle quali riguardavano il Regno Unito che applica sanzioni, incompatibili con la normativa comunitaria, nei confronti dei viaggiatori che provengono da altri Stati membri e che acquistano per uso personale alcolici. In tale contesto si segnala altresì l'avvio di una procedura contro la Svezia che, in violazione dell'art. 90.2 del *Trattato*, tassa in modo differenziato il vino e la birra, al fine di proteggere la produzione del prodotto nazionale (birra) a sfavore del vino, proveniente da altri Stati membri e creando così una situazione discriminatoria che danneggia il funzionamento del mercato.

(73) L'aliquota di accisa minima sul vino, nella maggior parte degli Stati membri è pari a 0 (art. 5, direttiva 92/84/CEE). Tale criterio di tassazione da un lato, consente di applicare al vino tutta la disciplina comunitaria prevista per i prodotti soggetti ad accisa, soprattutto per quanto riguarda i controlli; dall'altro favorisce ed incentiva la produzione vinicola degli Stati.

(74) Si tratta delle bevande fermentate gassate e delle bevande tranquille; rientrano, pertanto in questa categoria bevande quali il sidro o i vini da frutta. L'accisa su queste bevande si determina per ciascun ettolitro di prodotto finito, tuttavia la direttiva 92/84/CEE, non ha stabilito alcuna aliquota minima, lasciando ampia discrezionalità in tal senso agli Stati membri.

(75) La categoria dei prodotti alcolici intermedi comprende tutti quei prodotti alcolici diversi dalla birra, dal vino e dalle bevande fermentate con un certo grado alcolometrico. Essa comprende dunque vini alcolici quali ad esempio il Porto, il Madeira, il Marsala, vermouth, ecc. Anche in tale ambito è consentito agli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta inferiore a quella minima stabilita dalla direttiva 92/84/CEE.

(76) CCE 17 giugno 1999, *Soeridis*, causa C-166/98, in *Racc.*, 3791, in relazione alla facoltà riconosciuta agli Stati membri di diversificare la tassazione del vino e della birra sulla base di una valutazione che possa escludere qualsiasi forma di protezionismo a favore della produzione nazionale.

l'interno di certi parametri (77). Agli stessi fini è data facoltà agli ordinamenti interni di esentare dall'accisa i prodotti alcolici, quando sono impiegati come campioni per la ricerca scientifica, per fini medici o farmacologici, nei processi di fabbricazione di prodotti non contenenti alcoole, nella fabbricazione di prodotti non indicati dalla direttiva 92/83/CEE (78).

L'accisa si applica con aliquota fissa su un quantitativo pari ad un ettolitro di prodotto finito (inoltre, per la birra e l'alcoole etilico è previsto che l'imposta vada determinata facendo riferimento alla temperatura di 20° Celsius).

Per l'accisa sulla birra gli Stati membri sono autorizzati ad introdurre aliquote ridotte, anche inferiori a quella minima stabilita dalla

(77) Al riguardo si segnala: CGCE 7 dicembre 2000, *Repubblica italiana/Commissione*, causa C-182/98, in *Racc.*, 10861, avente ad oggetto l'annullamento della decisione della Commissione 21 ottobre 1998, che nega all'Italia l'autorizzazione a rifiutare l'esenzione dall'accisa sull'alcol etilico — utilizzato per la produzione di cosmetici — in virtù della direttiva 92/83/CEE. In via di principio l'accisa sull'alcol etilico è obbligatoria, le eccezioni previste dalla normativa comunitaria sono finalizzate a neutralizzare l'incidenza del tributo sull'alcol etilico utilizzato come prodotto intermedio nella composizione di prodotti commerciali. La Corte a riguardo ha stabilito che l'esenzione prevista dall'art. 27, n. 1, lett. a) e b), dir. 92/83/CEE costituisce il principio, per cui la facoltà riconosciuta agli Stati membri di stabilire le condizioni per assicurare l'applicazione di tale esenzione, non può mettere in discussione il carattere incondizionato dell'obbligo di esenzione previsto dalla disposizione della direttiva.

(78) In merito si segnala: CGCE 29 giugno 2000, *Salumets*, causa C-455/98, in *Racc.*, 4993. La Corte ha ritenuto applicabile l'accisa sull'alcol etilico importato di contrabbando da un cittadino finlandese che voleva sottrarsi al pagamento del tributo, sostenendo la non applicabilità della direttiva all'ipotesi di importazione di contrabbando, ed assimilando la sua importazione a quella avente ad oggetto sostanze stupefacenti. Secondo la Corte gli stupefacenti sono prodotti che non possono essere inseriti nel circuito economico per il loro carattere intrinseco di merci illecite, mentre l'alcol etilico non presenta tale carattere e potrebbe essere venduto in condizioni illegali, ad un prezzo molto inferiore rispetto a quello previsto per le bevande alcoliche e di conseguenza creare delle distorsioni di concorrenza. Di recente la Corte di Giustizia con sentenza 14 luglio 2005, resa nella causa C-435/03, in *Racc.*, 2005, ha ritenuto che il furto di merci non costituisce una «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, e non può quindi essere soggetto all'imposta sul valore aggiunto. La Corte ha fatto un parallelismo con le accise, precisando che la circostanza per cui il furto di sigarette sia ugualmente soggetto ad accisa non ha alcuna incidenza sull'interpretazione dell'art. 2 della VI direttiva. Nell'ordinamento belga, al fine di facilitare il controllo sulla riscossione dell'Iva, per le importazioni e le cessioni di tabacchi lavorati, l'imposta è riscossa contemporaneamente all'accisa ma, nel caso di ammanchi di merci a seguito di furti, l'Amministrazione finanziaria può riscuotere ugualmente l'accisa, in quanto si è già verificato il presupposto ma, non può riscuotere l'Iva poiché il furto non può essere qualificato come «cessione di beni». L'orientamento della Corte, basato sul raffronto tra la disciplina dell'Iva e quella delle accise, dimostra come la stessa giurisprudenza comunitaria riconosca l'esistenza di un sistema unico di tassazione dei consumi. Per interessanti considerazioni sull'argomento v. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 362 ss.

direttiva 92/84/CEE, per le imprese indipendenti che non producono più di 200.000 ettolitri di birra l'anno ovvero per le birre con grado alcolico inferiore al 2,8% del volume.

Nel 6° considerando della direttiva 92/83/CEE si prevede altresì che «per quanto riguarda la birra, il vino e le altre bevande fermentate, è opportuno autorizzare gli Stati membri ad esentare dall'accisa i prodotti fabbricati da un privato a fini non commerciali».

Dall'esame della normativa comunitaria in materia di accise sulle bevande alcoliche emerge chiaramente l'obiettivo dell'Unione europea di voler proteggere la produzione nazionale di bevande tipiche come il vino, o come la birra, consentendo ad esempio l'applicazione dell'aliquota 0 per il vino al fine di sottoporre il regime tributario di tale bevanda alcolica alla normativa comunitaria, ma agevolandone la tassazione.

7. *L'accisa sui tabacchi lavorati.*

Nel settore dei tabacchi lavorati il processo di armonizzazione ha dovuto tener conto, in primo luogo, della pressione dei paesi produttori, che hanno l'obiettivo di tutelare la produzione nazionale, con aliquote più basse, rispetto al tabacco di origine extracomunitaria.

Il settore è stato caratterizzato altresì dalle rivendicazioni da parte degli Stati membri che faticosamente rinunciano alla propria potestà impositiva sia per esigenze di bilancio, sia per ragioni di tutela della salute pubblica. Conseguentemente, a livello comunitario, una volta stabilite le modalità applicative dell'imposta, non si è andati oltre la fissazione di aliquote minime, lasciando ampi margini di discrezionalità agli Stati membri.

Il primo passo concreto verso l'armonizzazione della tassazione dei tabacchi lavorati è stato compiuto con l'approvazione della Direttiva 72/464/CEE — modificata dalla direttiva 77/805/CEE — che ha stabilito taluni principi generali ed alcune disposizioni particolari per il settore delle sigarette che costituisce quello di gran lunga più importante, in termini di produzione, consumo e gettito (79).

(79) Con la sentenza Cgce 24 settembre 1998, *Brinkmann*, causa C-319-96, in *Racc.*, 5255. Si tratta di un procedimento avente ad oggetto l'interpretazione degli artt. 3, n. 1, e 4.1, della direttiva 79/332/CEE, in relazione ad una controversia sorta tra la società Brinkmann, fabbricante di tabacchi lavorati, e l'Amministrazione finanziaria danese circa la riscossione dell'accisa sui tabacchi lavorati su un certo prodotto del tabacco; doveva essere tassato in quanto sigaretta o in quanto tabacco da fumo, il che avrebbe comportato l'applicazione di un'aliquota meno elevata. (I giudici comunitari

Successivamente è stata adottata la Direttiva 79/32/CEE del 18.12.1978 (80), che ha provveduto alla definizione dei diversi prodotti a base di tabacco da assoggettare alle accise armonizzate; infine il 19 ottobre 1992 sono state emanate le direttive 92/78/CEE, 92/79/CEE e 92/80/CEE.

L'armonizzazione riguarda i seguenti prodotti: sigarette, sigari e sigaretti, tabacchi da fumo trinciati a taglio fino da usare per arrotolare le sigarette, altri tabacchi da fumo. Restano esclusi il tabacco da fiuto e quello da masticare.

Le sigarette sono attualmente tassate, in sede comunitaria, con una struttura mista che prevede l'applicazione di un'accisa specifica (un importo fisso per sigaretta) e di una componente *ad valorem* (una certa percentuale sul prezzo massimo di vendita al minuto), un'Iva (81) proporzionale al prezzo di vendita al minuto.

Questi elementi interagiscono reciprocamente, in particolare, l'accisa *ad valorem* e l'Iva si incorporano tra di loro e danno luogo ad un

hanno ritenuto che i rotoli di tabacco avvolti in un involuero di cellulosa, che per essere fumati, devono essere inseriti in appositi tubetti, devono essere considerati come tabacco da fumo per cui le autorità danesi avevano qualificato erroneamente il prodotto come sigaretta). In un caso analogo (Cce 10 novembre 2005, causa C-197/04, in *Racc.* 2005) la Corte ha condannato la Germania che, avendo applicato ai rotoli di tabacco venduti con la denominazione *West Single Packs* l'aliquota d'accisa prevista per il tabacco da fumo a taglio fine, è venuta meno agli obblighi previsti dalla normativa comunitaria che disciplina l'accisa sui tabacchi lavorati. Invero, tali rotoli di tabacchi presentano le medesime caratteristiche delle sigarette e pertanto su di essi va applicata l'accisa prevista per le sigarette che è nettamente superiore all'accisa prevista per il tabacco da fumo a taglio fine.

(80) Sia la direttiva 72/461/CEE, sia la direttiva 79/32/CEE sono state abrogate dalla direttiva 95/59/CE.

(81) Sulle diverse forme di tassazione previste per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette Cce 15 giugno 2000, *Brinkmann*, causa C-365/98, in *Racc.*, 4619, secondo cui l'art. 3, n. 1, dir. 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, il quale prevede tre formule di tassazione, a scelta degli Stati membri, va interpretato nel senso che sui sigari non può essere applicata l'accisa con il criterio *ad valorem* calcolato sul prezzo minimo di vendita. In altra occasione i giudici comunitari (Cce 19 ottobre 2000, *Commissione/Repubblica ellenica*, causa C-216/98, in *Racc.*, 8921), hanno ritenuto che uno Stato membro che adotti e mantenga in vigore norme di legge che prevedano la fissazione mediante decreto ministeriale dei prezzi minimi di vendita al minuto dei tabacchi lavorati, violi gli obblighi che gli incombono in forza dell'art. 9, dir. 95/59/CEE, relativa all'imposta che grava sul consumo dei tabacchi lavorati, il quale prevede che i produttori, nonché gli importatori, stabiliscano liberamente i prezzi massimi di vendita al minuto di ciascuno dei loro prodotti, al fine di garantire il libero gioco della concorrenza nei loro rapporti. In senso analogo Cce 27 febbraio 2002, *Commissione/Repubblica francese*, causa C-302/00, in *Racc.* 2002, dove si ravvisa altresì un profilo discriminatorio posto che il sistema francese prescrive una tassazione diversa per le sigarette di tabacco scuro e le sigarette di tabacco chiaro, a scapito di queste ultime.

effetto moltiplicatore che amplifica i divari nei prezzi dovuti alle disparità esistenti tra i costi di produzione (82).

Un ampio margine discrezionale è lasciato agli Stati membri nella tassazione dei tabacchi da fumo diversi dalle sigarette. Al riguardo la direttiva 92/80/CEE dispone che l'accisa può essere: *ad valorem*, calcolata sui prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto fissati liberamente dai produttori; specifica, espressa in importo per ogni chilogrammo o, per i sigari e i sigaretti, alternativamente per un certo numero di pezzi; mista, contenente un elemento *ad valorem* ed un elemento specifico.

Nel settore dei tabacchi lavorati si ravvisa una forte armonizzazione, a fronte della quale il contenzioso comunitario risulta alquanto modesto.

8. *L'accisa sugli oli minerali.*

L'accisa sugli oli minerali sino al 2003 ha assunto un ruolo rilevante nell'ambito delle politiche energetiche. Oggi si deve prendere atto che la direttiva 2003/96/CE, ha armonizzato l'intero settore della tassazione dei prodotti energetici, ricomprendendo non solo tutti gli oli minerali, utilizzabili come combustibili o come carburanti, ma anche l'energia elettrica ed il gas metano. Tuttavia, la disciplina prevista benché sia stata abrogata dalla suindicata direttiva, merita di essere segnalata poiché particolarmente significativa (83).

Come è noto la tassazione dei prodotti petroliferi è rilevante, per

(82) Dagli studi economici risulta che l'accisa *ad valorem* sia più efficace rispetto ad un obiettivo di ottimalità della struttura impositiva. Tale risultato appare comunque condizionato in modo sostanziale dall'ipotesi che i prodotti siano omogenei e che le imprese abbiano la stessa funzione di costo. Intuitivamente, il limite fisiologico dell'imposizione *ad valorem* — ovvero le distorsioni indotte nelle preferenze dei consumatori — vengono annullate dall'assenza di differenze tra i beni prodotti dalle diverse aziende e dalla mancanza di vantaggi di costo legati all'impiego di tecnologie di produzione differenti. (V. per tutti: GIANNINI, *Le accise in Europa e le proposte di armonizzazione*, Bologna, 1990, p. 25 ss.; ROBERTI, *Le accise*, cit., pp. 131-132; KAY - KEEN, *Product Quality Under Specific and Valorem Taxation*, in *Public Finance Quarterly*, 1991).

(83) Per un esame sull'evoluzione legislativa relativa alla tassazione degli oli minerali v.: MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petroliferi*, in questa *Rivista*, I, 1968, p. 389 ss.; FANTOZZI, *Oli minerali greggi naturali (imposte di fabbricazione)*, in *Guida fiscale italiana*, vol. II, Imposte indirette, Torino, 1976, 803; RINALDI, *Oli minerali e derivati petroliferi (diritto tributario)*, in *Nov. mo dig.*, app., Torino, 1982, p. 403 ss.; GRAZIANO, *L'imposta di fabbricazione sugli oli minerali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, p. 1148 ss.; CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Russ. trib.*, 2003, p. 1859; DE SIMONE, *Le accise sui prodotti petroliferi: problemi di armonizzazione e profili di legittimità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, p. 121 ss.

un verso sotto il profilo delle politiche economiche e sociali: dalla politica industriale a quella dei trasporti, dell'energia e della tutela dell'ambiente, e, per altro verso, sotto il profilo delle politiche di bilancio, in quanto assicura notevoli entrate agli Stati. Si tratta di esigenze potenzialmente conflittuali che sono diversamente avvertite da parte dei singoli Stati membri e che, in ordine ai principali prodotti petroliferi ed ai principali impieghi (come carburanti, come combustibili, per usi industriali), fanno sì che le discipline nei diversi Stati membri si presentino altamente differenziate.

Nel sistema europeo dei prodotti soggetti ad accisa, la normativa sugli oli minerali si articola in due direttive: la direttiva n. 92/81/CEE, relativa alla struttura, disciplina l'accisa armonizzata che si applica agli oli minerali e la direttiva n. 92/82/CEE, disciplina le aliquote minime applicabili a taluni oli minerali.

Il Legislatore comunitario ha dettato le linee di indirizzo per i livelli di tassazione minima degli oli minerali, nonché le agevolazioni e le esenzioni negli impieghi di tali prodotti, applicabili dagli Stati membri.

La direttiva 92/81/CEE, riguardante la struttura della fattispecie imponibile, in primo luogo, individua il campo di applicazione dell'accisa armonizzata per i prodotti a base di olio minerale, definiti rifacendosi alla classificazione combinata in materia doganale; viene, in tal modo, coperta una vasta gamma di prodotti utilizzati come combustibili, come carburanti ed additivi ed i relativi prodotti sostitutivi (art. 2, par. 1).

Ad alcuni di questi ed in particolare, la benzina con e senza piombo, il gasolio, l'olio pesante combustibile, il gas di petrolio liquefatto e il metano, il cherosene, si applicano i livelli di accisa previsti dalla direttiva 92/82/CEE sulle aliquote. Tutti gli altri prodotti considerati oli minerali sono assoggettati all'accisa solo se destinati ad essere utilizzati, se sono messi in vendita o se sono utilizzati come combustibili o come carburanti. In tal caso, l'aliquota del diritto esigibile è fissata, alla stregua della direttiva 92/82/CEE, a seconda dell'uso, al livello applicabile al combustibile o al carburante per motori equivalenti (art. 2, par. 2).

Inoltre, 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 è tassato, alla stregua della direttiva 92/82/CEE, come carburante (art. 2, par. 3).

Qualsiasi altro idrocarburo, ad esclusione del carbone, della ligni-

te, della torba o di qualsiasi altro idrocarburo solido simile o del gas naturale, destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato per riscaldamento, è tassato secondo l'aliquota applicabile all'olio minerale equivalente (art. 2, par. 3).

Va sottolineato che, mentre tutti i carburanti tra loro in concorrenza rientrano nell'ambito di applicazione dell'accisa, anche se poi sono previsti trattamenti differenziati secondo la tipologia di carburante: ad esempio, la benzina da un lato, ed i carburanti diesel, dall'altro, per quanto riguarda i combustibili per riscaldamento, alcuni prodotti sono soggetti ad accisa, mentre altri, ad esempio il gas naturale ed il carbone, in concorrenza diretta con i primi, non lo sono (84).

La direttiva 92/81/CEE precisa che, il consumo di oli minerali all'interno di uno stabilimento di produzione non è considerato un fatto generatore dell'accisa fintantoché esso sia effettuato per i fini della produzione (art. 4, par. 3).

Per ciò che concerne la determinazione dell'importo dell'accisa, ciascuno Stato membro applica un'accisa specifica calcolata per 1000 litri di prodotto ad una certa temperatura (art. 3, par. 1). Si possono poi calcolare accise specifiche, in modo diverso, per gli oli pesanti combustibili, il GPL ed il metano, tenendo sempre conto della quantità (art. 3, par. 2).

Il Legislatore comunitario ha previsto, altresì, che gli Stati membri debbano obbligatoriamente esentare gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento, nonché quelli utilizzati come carburanti per la navigazione aerea o nelle acque comunitarie (compresa la pesca), con esclusione della aviazione e della

(84) Sulle implicazioni di tale scelta, v.: Commissione CEE, Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote di accisa, Doc. COM (95) 285, 13 settembre 1995, punto 3, laddove, con riguardo ai combustibili per riscaldamento, si rileva che l'assenza di accisa su taluni prodotti concorrenziali pone problemi simili a quelli determinati dal vino nel settore dei prodotti alcolici — si ricorda che mentre in taluni casi (tabacchi e carburanti) tutti i prodotti in concorrenza sono soggetti ad accisa; in altri (bevande alcoliche e combustibili per riscaldamento) taluni prodotti potenzialmente in concorrenza sono soggetti ad aliquote minime uguali a zero (il vino) o non sono affatto soggetti ad accisa (gas naturale e carbone) — in questi casi, rileva la Commissione si sarebbero potute verificare delle distorsioni sulla concorrenza. Tale problematica, per ciò che concerne gli oli minerali, è stata risolta dalla direttiva 2003/96/CE che ha previsto un livello minimo di tassazione per tutti gli oli minerali destinati alla carburazione o alla combustione; pertanto l'attuale sistema ha tenuto fuori dall'armonizzazione solamente gli oli minerali impiegati in usi diversi. È chiaro che in tale ambito è lasciata ampia libertà agli Stati membri per introdurre accise non armonizzate, pur tenendo conto dei vincoli comunitari rappresentati dalla direttiva 92/12/CEE, dai principi elaborati dalla Corte di Giustizia e dalle norme del Trattato CE.

nautica da diporto (art. 8, par. 1) (85). Si ritiene che le esenzioni, considerate tali in senso tecnico-giuridico, non lascino, agli Stati, margini per l'utilizzo, in luogo di esse, di forme agevolative consistenti ad esempio in riduzioni della base imponibile o dell'aliquota; la norma comunitaria va intesa come obbligo incondizionato per gli Stati di non tassare determinate fattispecie, una diversa soluzione potrebbe creare degli effetti distorsivi nel mercato interno.

Tuttavia, gli Stati membri possono prevedere esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali usati sotto controllo fiscale nel settore della produzione di elettricità, per la navigazione nelle acque interne, nel trasporto ferroviario, nel settore dell'agricoltura, ecc. (art. 8, par. 2). Per queste ipotesi saranno gli Stati a decidere la tecnica e la misura dell'agevolazione poiché il riferimento alle esenzioni e alle riduzioni di aliquota non si intende in modo tassativo (86).

Per quanto riguarda l'evoluzione del sistema delle aliquote, inizialmente la Commissione europea ha proposto delle aliquote comuni per unificare il carico fiscale nei diversi paesi, con la conseguenza che alcuni paesi avrebbero dovuto abbassare ed altri aumentare la tassazione (87). Successivamente gli Stati membri avrebbero dovuto gradualmente raggiungere delle aliquote obiettivo (88); in realtà ci si è fermati a prevedere un'aliquota specifica minima, differenziata per i diversi prodotti e per i diversi usi: carburante, riscaldamento, uso industriale, per non alterare drasticamente il gettito che i singoli Stati membri ricavano da tali tributi e di lasciarli liberi nella determinazione delle politiche fiscali e delle finalità extrafiscali da perseguire.

Il margine di discrezionalità lasciato agli Stati nell'applicazione delle aliquote, al di sopra del livello minimo di tassazione, ha caratterizzato anche la direttiva 2003/96/CE che, pur abrogando le due direttive sugli oli minerali ha riproposto il criterio dell'aliquota minima anche nel settore dell'energia elettrica.

(85) Si precisa che la medesima esenzione è prevista dall'art. 14 della direttiva 2003/96/CE.

(86) Sui regimi agevolati nel settore degli oli minerali, a seguito dell'armonizzazione recata dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, v.: GATTI, *Accise armonizzate. Un'orchestra di tanti elementi ancora priva di affiatamento*, in *il Fisco*, 1994, p. 11114 ss.

(87) Commissione CEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, Doc Com (87)320, 21 settembre 1987, Bruxelles, 1987.

(88) Commissione CEE, *Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura*, *cit.*, punti 21 e 22.

Conclusioni.

Come si è avuto modo di evidenziare, all'epoca della riforma tributaria degli anni '70 le accise hanno subito un forte ridimensionamento soprattutto in virtù della spinta comunitaria che ha portato all'introduzione dell'IVA nel mercato europeo.

Per ciò che concerne il processo di armonizzazione, è noto come le competenze della Comunità nell'ambito dell'imposizione indiretta sono previste direttamente dal Trattato CEE.

Le accise e l'IVA sono, infatti, tributi introdotti negli ordinamenti interni degli Stati membri in recepimento di atti comunitari di diritto derivato emanati per la realizzazione di un mercato unico caratterizzato da un sistema uniforme di tassazione dei consumi. È quindi evidente il ruolo che assume il diritto comunitario nello studio delle accise.

I sistemi impositivi degli Stati membri risentono, comunque, del diritto comunitario primario, in quanto, il Trattato istitutivo della Comunità contiene norme che, seppure non dirette alla eliminazione delle differenze nelle legislazioni tributarie degli Stati membri, esplicano indirettamente la loro efficacia anche in tale ambito, come, ad esempio, quelle che disciplinano le libertà fondamentali o il divieto degli aiuti di Stato.

Il processo di armonizzazione degli anni '90 relativo al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, ha lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere, accise diverse a condizione che non dessero luogo a formalità connesse al passaggio di una frontiera. Pertanto al regime impositivo delle accise armonizzate si affianca quello delle accise "non armonizzate". Tale facoltà è stata riconosciuta per ragioni di gettito e fa riferimento a prodotti assoggettati già nel passato ad imposte indirette gravanti sulla produzione o sul consumo.

Il regime delle accise non armonizzate consente altresì agli Stati membri di introdurre, sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata, ulteriori imposte indirette, aventi specifiche finalità, nel rispetto delle regole applicative previste per l'IVA e per le accise.

Tale profilo è di indubbio interesse poiché consente agli Stati margini di manovra anche in funzione delle esigenze di finanza pubblica e delle politiche economiche nazionali.

L'importanza delle accise non armonizzate deriva anche dall'approvazione della recente direttiva 2003/96/CE che ha armonizzato la tassazione dei prodotti energetici. In tale contesto, infatti, gli Stati

possono esercitare ampiamente la loro potestà impositiva, sia perché fuori dall'armonizzazione rimangono tutti i prodotti energetici utilizzati per usi diversi dalla combustione o dalla carburazione che possono essere tassati con accise non armonizzate, sia perché i prodotti energetici possono essere tassati con altre accise destinate a specifiche finalità.

Quindi, le accise non armonizzate possono essere un valido strumento finanziario per conseguire obiettivi di politica ambientale o di salute pubblica.

Lo studio delle accise ha infatti evidenziato la rilevanza che tali tributi assumono, come strumenti di politica economica anche in relazione ai rapporti tra la politica fiscale e le altre politiche comunitarie. La struttura del tributo si può prestare, ad esempio, a configurare tributi ambientali caratterizzati da una relazione diretta tra il presupposto e l'unità fisica produttiva del danno ambientale.

Ovviamente anche nell'ambito del regime delle accise non armonizzate gli Stati membri possono essere soggetti al sindacato della Corte di Giustizia qualora emergano profili di incompatibilità con la normativa comunitaria derivanti dalle norme primarie, o dagli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza.

Sotto altro aspetto, come è stato evidenziato, si può configurare, da un lato un modello di tassazione, tendenzialmente unico, per ciò che concerne la fattispecie imponible delle accise, derivante dai principi della direttiva 92/12/CEE; dall'altro, un sistema organico di tassazione dei consumi fondato sull'Iva, su accise armonizzate e accise non armonizzate.

Per quanto riguarda le accise armonizzate, si è giunti ad un modello comunitario tramite l'esperienza dei diversi ordinamenti degli Stati membri; infatti, la normativa comunitaria è stata elaborata, sin dalle prime proposte, facendo riferimento alla disciplina delle accise già presente nei sistemi tributari nazionali.

Dal punto di vista sostanziale, per non privare gli Stati di uno strumento di politica economica efficace, l'ordinamento comunitario ha lasciato ampio margine discrezionale, sia nella scelta delle aliquote delle accise armonizzate (essendo previste solo aliquote minime), sia nell'istituire prelievi aventi specifiche finalità quand'anche gravanti sulle produzioni già soggette ad accisa armonizzata.

A ciò aggiungasi, quale prospettiva di sviluppo delle forme di prelievo realizzabili mediante accise, la possibilità di tassare la produzione o il consumo di beni estranei al processo di armonizzazione (si pensi all'interessante esperienza belga di tassazione sugli involucri delle bevande).