

*Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico
di Livia Salvini
(in "Rassegna tributaria" n. 6 di novembre-dicembre 2007)*

L'essenziale funzione svolta dal settore energetico per lo sviluppo economico e per il soddisfacimento di bisogni, anche primari, della collettività fa ormai da molto tempo di tale settore un crocevia di interessi istituzionali, economici e sociali; interessi non raramente contrapposti ed in cerca, quindi, di non facili equilibri. Basti pensare alla difficoltà di conciliare il sempre maggiore fabbisogno energetico con la tutela dell'ambiente, o alla trasversalità del settore rispetto a diverse materie individuate dalla Costituzione come oggetto, di volta in volta, di potestà normativa statale o regionale. Come è naturale, la molteplicità dei piani intersecati dal settore energetico e, in particolare, dalla produzione - dal "fare energia" - si riflette nell'ambito fiscale, delineando un quadro complesso, composto da tributi tanto statali, quanto regionali e locali, e tanto da imposte ed addizionali, quanto da agevolazioni.

Nell'attuale assetto costituzionale la "produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia" è, come noto, materia di legislazione concorrente tra Stato e Regioni ([art. 117](#), comma 3, della Costituzione). Sul punto la riforma del Titolo V della Costituzione ha sostanzialmente recepito gli orientamenti che erano via via venuti emergendo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, la quale da un lato aveva ribadito la preminenza dell'interesse generale al reperimento e sfruttamento delle fonti energetiche, nonché ad un adeguato approvvigionamento della collettività - con la conseguente riserva a favore della legislazione statale - ma dall'altro aveva sottolineato come nel settore si manifestassero anche profili di interesse regionale, come la sanità e l'urbanistica. Profili che si erano poi venuti delineando ed ampliando con il forte impulso al decentramento amministrativo dato dalla "legge Bassanini" (L. [n. 59](#) del 1997). Secondo un'opinione condivisa, tuttavia, l'attribuzione dell'intera materia energetica alla legislazione concorrente di Stato e Regioni da parte del nuovo Titolo V è un passo in avanti troppo accentuato per una materia che necessita di strategie unitarie e che utilizza necessariamente strutture fisiche non frazionabili come la rete di distribuzione, con il concreto rischio di pregiudicare il perseguimento degli interessi nazionali a causa della moltiplicazione di attribuzione delle competenze legislative ed amministrative. Questi inconvenienti sono del resto ben presenti alla Corte Costituzionale la quale, con riferimento all'attività produttiva, raggiunge l'obiettivo di tutela dell'interesse generale con-temperando la competenza concorrente in materia di produzione dell'energia con quella esclusiva dello Stato in materia di concorrenza.

Sempre in questa ottica di contenimento tra l'interesse generale e la competenza regionale, la "legge Marzano" (L. [n. 239](#) del 2004) ha dettato, come prescritto dal nuovo testo del Titolo V della Costituzione per le materie di legislazione concorrente, i principi fondamentali della materia, prevedendo, anche tramite deleghe al Governo (rimaste tuttavia in buona parte inattuate), il riordino dell'intero settore. La legge ha fissato altresì gli obiettivi comuni della politica energetica nazionale, demandandone l'attuazione - secondo criteri generali fissati dalla legge

statale - allo Stato, alle Regioni e agli enti locali secondo le rispettive attribuzioni e funzioni, nonché i principi diretti ad assicurare i livelli essenziali delle prestazioni di energia su tutto il territorio nazionale.

Non è certo questo il luogo per analizzare il complesso e non sempre coerente sistema che ne risulta, già oggetto di alcune rilevanti sentenze della Corte Costituzionale, chiamata a risolvere conflitti di attribuzione tra Stato e Regione nella materia energetica. Si può però accennare ad alcune questioni che si ricollegano direttamente al tema di questo libro.

La produzione ed il consumo dei prodotti energetici e dell'elettricità costituiscono probabilmente il settore economico specifico su cui maggiormente insiste la fiscalità delle Regioni e degli Enti locali, in base a norme statali emanate ben prima della riforma costituzionale. Si possono ricordare, a tale proposito, l'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, le addizionali provinciali e comunali sul consumo dell'energia elettrica, i canoni e sovracanonici per la produzione di energia elettrica. Il proliferare di questi tributi non è certo casuale. Se sotto il profilo tecnico sono certamente giustificati dalla semplicità di applicazione e di esazione - risolvendosi nella maggior parte dei casi in addizionali di tributi erariali su prodotti già soggetti a controllo fiscale in quanto sottoposti ad accisa o ad imposte di consumo -, sotto il profilo giuridico sistematico essi sembrano espressione della molteplicità dei livelli di governo e di amministrazione che, già prima della ricordata riforma, caratterizzava il settore energetico, ed insieme espressione della necessità di non moltiplicare i presupposti impositivi.

La riforma costituzionale, caratterizzata dalla collocazione della materia tra quelle in cui si esercita la potestà concorrente delle Regioni, potrebbe dare ulteriore impulso alla fiscalità locale nel settore energetico. Ed infatti, come è noto, la medesima riforma ha attribuito alle Regioni potestà normativa (anch'essa concorrente) nella materia fiscale: dispone infatti l'[art. 119](#), comma 2, che esse "stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". È condivisa l'opinione secondo cui è necessario che vi sia una corrispondenza tra il presupposto o l'oggetto del tributo proprio regionale ed una materia sostanziale attribuita alla competenza della Regione. Appare dunque evidente il motivo per cui all'ampliamento delle competenze regionali nella materia energetica potrebbero almeno in linea di principio (e nella misura in cui ciò sia previsto dalla non ancora emanata legge che fissa i principi generali cui dovranno attenersi le Regioni nell'esercizio della loro potestà normativa tributaria) seguire nuove forme di imposizione sull'energia, non più sotto forma di addizionali, ma come tributi propri delle Regioni e degli Enti locali. Non è un caso che il primo tentativo di una Regione (a statuto speciale) di istituire un tributo proprio dopo la riforma del Titolo V attenga proprio il settore energetico: mi riferisco al cosiddetto "tubatico", cioè all'imposta patrimoniale istituita dalla Regione siciliana sul metanodotto attraverso il quale il gas è importato dall'Algeria e che costituisce il primo tratto italiano della dorsale del sistema di metanodotti che attraversa l'Italia e raggiunge poi altri Paesi europei ed extraeuropei. Questo tributo è stato, con una recentissima sentenza, dichiarato dalla Corte di Giustizia CE non conforme alle norme del Trattato sulla politica commerciale comune e all'accordo di cooperazione della Comunità con l'Algeria, ed è quindi destinato ad essere disapplicato; la violazione di tali norme è stata basata sulla natura del tributo, considerato di effetto equivalente ad un dazio, al di là della sua natura

patrimoniale e della sua dichiarata finalità ambientale.

Il caso del tributo siciliano appare paradigmatico della sovrapposizione di interessi e finalità dei diversi livelli di governo coinvolti e del possibile conflitto tra tali interessi e quelli della collettività. Come è evidente nel caso dell'imposizione che colpisce le reti di distribuzione o il prodotto in esse veicolato - ma come accade anche nel caso di tributi che colpiscono la produzione, dato che a fronte di relativamente pochi centri produttivi di energia allocati sul territorio vi sono intere comunità nazionali ed extranazionali di consumatori -, un tributo regionale o locale, per quanto indubbiamente l'oggetto dell'imposizione sia collegato al territorio dell'ente impositore ed allo svolgimento di sue funzioni legislative o amministrative, è suscettibile di tradursi, attraverso la definizione delle tariffe o per mere cause di traslazione economica, in un onere per i consumatori residenti in altre Regioni o addirittura in altri Paesi. Così come un onere fiscale anche indiretto, in casi limite, potrebbe incidere sui livelli minimi di prestazioni in materia energetica che, in base alla Costituzione, debbono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, o comunque provocare distorsioni nella fruizione di tali prestazioni. Su questi aspetti è tuttavia opportunamente intervenuta la legge Marzano, prescrivendo che "lo Stato e le Regioni, al fine di assicurare su tutto il territorio nazionale i livelli essenziali delle prestazioni concernenti l'energia nelle sue varie forme e in condizioni di omogeneità sia con riguardo alle modalità di fruizione sia con riguardo ai criteri di formazione delle tariffe e al conseguente impatto sulla formazione dei prezzi, garantiscono: a) il rispetto delle condizioni di concorrenza sui mercati dell'energia, in conformità alla normativa comunitaria e nazionale; b) l'assenza di vincoli, ostacoli o oneri, diretti o indiretti, alla libera circolazione dell'energia all'interno del territorio nazionale e dell'Unione europea; c) l'assenza di oneri di qualsiasi specie che abbiano effetti economici diretti o indiretti ricadenti al di fuori dell'ambito territoriale delle autorità che li prevedono".

L'ampia portata di queste disposizioni, con riferimento sia alla indivisibilità degli interessi nazionali e sovranazionali perseguiti, sia all'oggetto ("oneri di qualsiasi specie che abbiano effetti economici diretti o indiretti"), sembra dunque idonea ad assicurare al settore energetico quella coerenza di forme impositive che è richiesta non solo dalla Costituzione, ma anche dalle disposizioni comunitarie. Le attuali imposte addizionali sull'energia, in quanto stabilite da norme statali ma graduabili nella misura dalle Regioni e dagli Enti locali, appaiono soddisfare le esigenze di unitarietà e coerenza del sistema espresse da tali principi e, contemporaneamente, i principi costituzionali in materia di autonomia finanziaria e tributaria. Ciò non significa beninteso che, in una eventuale sede di riassetto e sostituzione delle attuali addizionali, non possano essere previste forme di tassazione regionale o locale proprie sull'energia: essendo tuttavia necessario che gli oneri fiscali abbiano effetti limitati al territorio dei soggetti che li prevedono, appare probabile che ci si debba comunque orientare su una (limitata) imposizione del consumo, più che della produzione o della distribuzione di energia.

La non agevole composizione tra i molteplici piani intersecati dalla normazione del settore energetico e quindi, in concreto, coinvolti dal "fare energia", si manifesta anche nei principi e nelle norme in materia di contributi compensativi contenuti nella legge Marzano. L'applicazione di questi contributi, già previsti in alcune limitate normative di settore (per il settore della produzione elettrica, nel cosiddetto "decreto sblocca-centrali", D.L. n. 7 del 2002), è stata ampliata dalla L. n. 239 del

2004 e (potenzialmente) estesa alla realizzazione di tutte le infrastrutture energetiche. Si tratta, in particolare, di "misure di compensazione e di riequilibrio ambientale e territoriale" che possono essere previste in favore delle Regioni ed Enti locali interessati "qualora esigenze connesse agli indirizzi strategici nazionali richiedano concentrazioni territoriali di attività, impianti e infrastrutture ad elevato impatto territoriale". Non appare agevole stabilire se queste misure compensative (che, nel caso di sfruttamento di risorse energetiche del suolo, si aggiungono alle *royalties* o aliquote del prodotto estratto dovute allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali interessati) abbiano o meno natura tributaria, (para)commutativa. Esse hanno però, con tutta evidenza, un impatto economico diretto sulla produzione di energia ed indiretto sul prezzo dei prodotti energetici e dell'elettricità, senza che siano previsti dalla legge (la cui funzione, del resto, è - nella parte ora in esame - solo quella di dettare principi) specifici meccanismi e parametri di commisurazione del contributo all'impatto territoriale ed ambientale delle infrastrutture. Come ha già avuto modo di precisare la Corte Costituzionale, i contributi compensativi vanno posti in relazione con le inderogabili competenze regionali in materia di governo del territorio; con la conseguenza che la legge statale non può legittimamente escludere che in alcuni casi essi siano dovuti, come era accaduto per impianti energetici a basso impatto ambientale, alimentati da fonti rinnovabili. In un'ottica più ampia, i contributi in questione vanno a collocarsi a pieno titolo nell'ambito della concertazione tra diversi livelli di autonomia, necessaria per realizzare in un determinata circoscrizione territoriale, e quindi con possibile pregiudizio dei suoi abitanti, impianti destinati ad esplicare la loro utilità a favore di un novero di fruitori ben più vasto. Le compensazioni assumono dunque la funzione di ridistribuire su questi ultimi, che si avvantaggiano della produzione energetica, l'equivalente economico delle esternalità negative che incidono sui primi e contribuiscono a riequilibrare l'assetto degli interessi delle comunità locali e della collettività statale.

Del resto, è proprio il settore energetico uno dei campi di elezione per l'applicazione del principio di derivazione comunitaria "chi inquina paga"; principio indissolubilmente collegato alle politiche di protezione ambientale il cui perseguimento è demandato, trasversalmente, tanto alla Comunità, quanto - secondo il principio di sussidiarietà - agli Stati membri ed alle relative articolazioni su base territoriale, sulla base di obblighi rafforzati dall'adesione dell'Italia al Protocollo di Kyoto. Ed infatti, due dei principali tributi con finalità ambientali - quello sulle emissioni inquinanti (cosiddetta "ecotassa") e quello sulle emissioni di anidride carbonica (cosiddetta "carbon tax") - riguardano proprio i prodotti energetici e la loro produzione. Le ripercussioni negative sull'ambiente della produzione e dell'impiego di fonti energetiche legittimano dunque specifiche forme di imposizione in cui il principio di capacità contributiva si coniuga con finalità extrafiscali. Il collegamento tra energia, ambiente e sistema impositivo si manifesta tuttavia non solo in termini di aggravio di imposizione per le attività inquinanti, ma anche - e corrispondentemente - mediante l'incentivazione fiscale di iniziative meritevoli sotto il profilo ambientale, quale la riqualificazione energetica degli immobili. Incentivazione che viene attuata anche mediante misure economiche non fiscali, promosse in ambito comunitario, come gli strumenti di *emission trading* o le tariffe incentivanti per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili.

La pluralità di interessi perseguibili mediante la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità si manifesta poi, con tutta evidenza,

nel sistema delle accise. In questo settore il legislatore comunitario ha cercato di contemperare le esigenze di armonizzazione e l'indubbia rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di questo tipo di imposizione con l'opportunità di lasciare agli Stati membri spazi di manovra piuttosto ampi in un settore impositivo che, per definizione, incide notevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo e che, anche più di altri, si presta appunto ad essere influenzato dal perseguimento di politiche sociali o ambientali. Al contrario di quanto accade per le altre imposte armonizzate - caratterizzate da un divieto di introdurre tributi di effetto equivalente - le direttive in materia di accise hanno dunque lasciato ai Paesi membri la facoltà di istituire o mantenere, per finalità specifiche, imposte indirette, anche equivalenti, su prodotti diversi da quelli regolati dalle direttive medesime, ovvero di istituire imposizioni aggiuntive sui medesimi prodotti (le direttive prevedono, infatti, solo il livello minimo e non anche quello massimo di imposizione).

Più in particolare, la direttiva [2003/96/CE](#) ha ristrutturato e notevolmente ampliato il quadro comunitario della imposizione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Il punto qualificante del nuovo sistema delle accise in tale settore è stato quello di estendere l'applicazione di tali tributi a tutti i suddetti prodotti in funzione del loro contenuto energetico, non limitando più la disciplina comune ai soli olii minerali, ed inoltre di assoggettare ad accisa armonizzata anche l'elettricità. È stata tuttavia mantenuta la facoltà degli Stati membri di assoggettare tali prodotti e l'elettricità anche ad ulteriori forme di imposizione indiretta sui consumi e sulla produzione: come espressamente previsto nei *"considerando"* della direttiva, infatti, *"gli Stati membri desiderano introdurre o mantenere diversi tipi di tassazione sui prodotti energetici e sull'elettricità. A tal fine dovrebbe essere consentito agli Stati membri di rispettare i livelli minimi comunitari di tassazione tenendo conto dell'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette che hanno scelto di applicare (eccetto l'Iva)"*. La conseguente scelta del legislatore italiano è stata quella di continuare ad assoggettare ad imposizione l'impiego di alcuni prodotti energetici - quali il carbone, la lignite ed il coke - per la produzione di energia elettrica benché non sottoposti ad accisa secondo la direttiva, *"trasformando"* in accisa la specifica tassazione ambientale (*"carbon tax"*) prima prevista, a testimonianza della sostanziale fungibilità delle diverse forme impositive, da un lato, e della duttilità di impiego delle accise, dall'altro.

Significativa appare infine la tendenza evolutiva del sistema delle accise con riferimento alla liberalizzazione, attuata in sede comunitaria e conseguentemente - sia pure con qualche incertezza - nei mercati dei Paesi membri, della fornitura ai consumatori, in particolare nel settore del gas naturale e dell'elettricità. Proprio in conseguenza di tale liberalizzazione, infatti, la direttiva ha sostanzialmente modificato la struttura dell'accisa, facendo coincidere in questi settori - ad invarianza degli altri - il fatto generatore dell'imposta con l'esigibilità del tributo ed individuando il momento in cui essi si verificano nella fornitura al consumatore. La ordinaria struttura del tributo, che vede invece la divaricazione tra fatto generazionale ed esigibilità, ne risulta così *"appiattita"*, con una conseguente accentuazione della finalità (perlomeno economica) dell'imposta, ravvisabile nell'imposizione del consumo. Il recepimento di questi nuovi principi operato con la recente riforma del T.U. accise ad opera del D.Lgs. [n. 26/2007](#) ha infatti comportato l'abolizione dell'imposta sul consumo dell'energia elettrica, incentrata sulla figura del produttore, e l'assoggettamento dell'elettricità ad accisa ad opera del

fornitore al consumo nonché l'analogo spostamento "a valle" del presupposto dell'accisa sul gas naturale. Con questa riforma, le accise confermano la loro peculiare natura di tributo che, sotto una disciplina tendenzialmente unitaria, si manifesta in forme diverse di imposizione, sì da giustificare, molto probabilmente, quelle ricostruzioni del presupposto come fattispecie complessa, idonea a ricomprendere tanto la produzione quanto l'immissione al consumo.

(*) È la prefazione del volume "Fare energia - Fiscalità e agevolazioni", a cura di G. Bonardi e C. Patrignani.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
- 1/3/2016 - 11:00 - \$12990159 - 10.39.20.250 - 18115731 56f19681d429d3b4c28df415b58abb7-950 -
