Papers di
DIRITTO EUROPEO

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

2021, n. 2

Rivista scientifica online
Papers di diritto europeo
www.papersdidirittoeuropeo.eu

DIRETTORE RESPONSABILE

Maria Caterina Baruffi (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bergamo).

COMITATO DI DIREZIONE

Francesco Bestagno (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; Consigliere giuridico presso la Rappresentanza permanente d'Italia all'UE); **Andrea Biondi** (Professor of European Law e Director of the Centre of European Law, King's College London); **Fausto Pocar** (Professore emerito, Università di Milano); **Lucia Serena Rossi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna; Giudice della Corte di giustizia dell'Unione europea).

COMITATO SCIENTIFICO

Adelina Adinolfi (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Firenze); **Elisabetta Bani** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Bergamo); **Matteo Borzaga** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Trento); **Susanna Cafaro** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università del Salento); **Laura Calafà** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Verona); **Javier Carrascosa González** (Catedrático de Derecho Internacional Privado, Universidad de Murcia); **Luigi Daniele** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma "Tor Vergata"); **Angela Di Stasi** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Salerno); **Davide Diverio** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano); **Franco Ferrari** (Professor of Law e Director of the Center for Transnational Litigation, Arbitration, and Commercial Law, New York University); **Costanza Honorati** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano-Bicocca); **Paola Mori** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro); **Matteo Ortino** (Associato di Diritto dell'economia, Università di Verona); **Carmela Panella** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Messina); **Lorenzo Schiano di Pepe** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Alessandra Silveira** (Profesora Asociada e Diretora do Centro de Estudos em Direito da União Europeia, Universidade do Minho); **Eleanor Spaventa** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Bocconi" di Milano); **Stefano Troiano** (Ordinario di Diritto privato, Università di Verona); **Michele Vellano** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Torino).
Segretario: **Caterina Fratea** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona).

COMITATO DEI REVISORI

Stefano Amadeo (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Trieste); **Bruno Barel** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Padova); **Silvia Borelli** (Associato di Diritto del lavoro, Università di Ferrara); **Laura Carpaneto** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Marina Castellaneta** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bari "Aldo Moro"); **Federico Casolari** (Associato di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Gianluca Contaldi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Macerata); **Matteo De Poli** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Padova); **Giacomo di Federico** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Fabio Ferraro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Federico II"); **Daniele Gallo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, LUISS Guido Carli); **Pietro Manzini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Silvia Marino** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Francesca Ragno** (Associato di Diritto internazionale, Università di Verona); **Carola Ricci** (Associato di Diritto internazionale, Università di Pavia); **Giulia Rossolillo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Pavia); **Vincenzo Salvatore** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Andrea Santini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); **Cristina Schepisi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Parthenope"); **Martin Schmidt-Kessel** (Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Verbraucherrecht und Privatrecht sowie Rechtsvergleichung, Universität Bayreuth); **Chiara Enrica Tuo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova).

COMITATO EDITORIALE

Diletta Danieli (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona); **Simone Marinai** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa); **Teresa Maria Moschetta** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma Tre); **Rossana Palladino** (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno); **Cinzia Peraro** (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Bergamo); **Federica Persano** (Ricercatore di Diritto internazionale, Università di Bergamo); **Emanuela Pistoia** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Teramo); **Angela Maria Romito** (Ricercatore di Diritto dell'Unione europea, Università di Bari "Aldo Moro"); **Sandra Winkler** (Associato di Diritto della famiglia, Università di Rijeka).

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Isolde Quadranti (Documentalista, Centro di documentazione europea, Università di Verona).

I contributi sono sottoposti ad un procedimento di revisione tra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).
Non sono sottoposti a referaggio esclusivamente i contributi di professori emeriti, di professori ordinari in quiescenza e di giudici di giurisdizioni superiori e internazionali.

Rivista scientifica online "*Papers di diritto europeo*"
ISSN 2038-0461
Registrazione al Tribunale di Verona n. 1875 del 22 luglio 2010

Rivista scientifica online
Papers di diritto europeo
www.papersdidirittoeuropeo.eu

Fascicolo 2021, n. 2

INDICE

Anna Lucia Valvo
Editoriale. Moda e mercato interno. Verso una nuova economia circolare 1

Angela Di Stasi
L'(in)effettività dello statuto del soggiornante di lungo periodo. Verso la riforma della direttiva 2003/109/CE fra criticità applicative e prassi giurisprudenziale 9

Caterina Fratea
Il ruolo delle euroregioni nel processo di integrazione europea: un federalismo alternativo? 45

Maria Grazia Ortoleva
Il futuro dell'IVA e l'annosa questione delle frodi connesse al regime degli scambi intraunionali 69

Gianluca Cattani, Fabio Cozzi
Sanzioni internazionali: la Cassazione si pronuncia per la prima volta sulla definizione di «messa a disposizione di risorsa economica» 83

Approfondimenti del Master in Diritto ed economia degli scambi internazionali (accreditato dalla Commissione europea come High-Quality Customs-Specific Study Programme)

Gianguido Calanducci
Le accise nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione 99

Nicola Dimitri
Superare la crisi. L'unione doganale come paradigma per l'affermazione di una fiscalità europea 121

Le accise nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione

Gianguido Calanducci*

SOMMARIO: 1. Principi generali: teleriscaldamento, cogenerazione e accise. – 2. Trattamento fiscale nella cogenerazione in input e in output: dalle direttive unionali alle disposizioni interne. – 3. La normativa e la prassi italiana. – 4. La tassazione del gas utilizzato in impianti di teleriscaldamento: tra agevolazione fiscale e aliquota specifica. – 5. Conclusioni: la proposta di una nuova direttiva.

1. Principi generali: teleriscaldamento, cogenerazione e accise.

Per teleriscaldamento (TLR) e teleraffreddamento ai sensi dell'art. 2, lett. *gg*[1], del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102[2] con cui è stata recepita la direttiva (UE) 2018/2002 (EED)[3], deve intendersi: «qualsiasi infrastruttura di trasporto dell'energia termica da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti di utilizzazione, realizzata prevalentemente su suolo pubblico, finalizzata a consentire a chiunque interessato, nei limiti consentiti dall'estensione della rete, di collegarsi alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la copertura del fabbisogno di acqua calda sanitaria un sistema a rete»[4].

* Avvocato, Foro di Brescia.

[1] Lettera così sostituita dall'art. 1, comma 1, lett. *i*, del decreto legislativo 18 luglio 2016, n. 141, Disposizioni integrative al decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102, di attuazione della direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE.

[2] Decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102, Attuazione della direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE.

[3] Direttiva (UE) 2018/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica. La direttiva EED è stata pubblicata nell'ambito del pacchetto *Energia pulita per tutti gli europei*, per aggiornare il quadro politico fino al 2030 e oltre. L'elemento chiave della direttiva modificata è un obiettivo primario di efficienza energetica per il 2030 di almeno il 32,5%.

[4] La definizione riportata dal decreto legislativo 102/2014 appare più appropriata rispetto alle altre prodotte dalla normativa nazionale e comunitaria. Si ricordano in particolare: art. 2, comma 3, lett. *a*, decreto ministeriale 24 ottobre 2005: «impianto di cogenerazione abbinato al teleriscaldamento è un sistema integrato, costituito (…) da una rete di teleriscaldamento per la distribuzione del calore (…) a una pluralità di edifici o ambienti per impieghi connessi prevalentemente con gli usi igienicosanitari e la climatizzazione, il riscaldamento, il raffrescamento, il condizionamento di ambienti a destinazione residenziale, commerciale, industriale e agricola, ad esclusione, nel caso di ambienti a destinazione industriale, degli impieghi in apparecchiature e macchine a servizio di processi industriali. La rete di teleriscaldamento deve soddisfare contestualmente le seguenti condizioni: i) alimentare tipicamente, mediante una rete di trasporto

La fornitura di energia termica (nella duplice valenza di caldo e freddo) viene prodotta in una o più centrali, ed è effettuata ad una pluralità di edifici appartenenti a soggetti diversi, ai fini sia di climatizzare gli ambienti sia al fine di produzione di acqua calda ad uso igienicosanitario; la fornitura avviene sulla base di contratti di somministrazione e alla rete possono avere accesso tutti gli utenti che ne facciano richiesta, nei limiti di capacità del sistema.

Nel caso di impiego nel teleriscaldamento urbano, il calore viene generalmente prodotto a temperatura relativamente bassa (120 gradi) e il fluido termovettore è prevalentemente acqua. Nel caso di impieghi industriali, il calore viene generalmente prodotto a temperatura e pressione più elevata. Non mancano situazioni miste, in cui si ha produzione di calore vari livelli di temperatura e pressione. In tali casi, di solito, vi è un unico luogo di utilizzo (ad esempio, uno stabilimento industriale), dove il calore pregiato viene destinato alle lavorazioni, mentre quello a più bassa temperatura viene destinato al riscaldamento degli ambienti produttivi.

Normalmente la rete è alimentata da almeno una centrale di generazione che sostiene il carico di base e può quindi funzionare in maniera efficiente. Ad essa vengono affiancate una o più caldaie di integrazione e riserva destinate a coprire le punte o eventuali guasti alla centrale principale. Talvolta la rete include anche dei serbatoi di acqua calda utilizzati per far fronte ai picchi di domanda e per assicurare un funzionamento più regolare degli impianti di generazione.

Gli impianti di generazione del vapore possono essere di due tipi: semplici (caldaie

---

dell'energia termica, una pluralità di edifici o ambienti; ii) essere un sistema aperto ovvero, nei limiti di capacità del sistema, consentire l'allacciamento alla rete di ogni potenziale cliente secondo principi di non discriminazione; iii) la cessione dell'energia termica a soggetti terzi deve essere regolata da contratti di somministrazione, atti a disciplinare le condizioni tecniche ed economiche di fornitura del servizio secondo principi di non discriminazione e di interesse pubblico, nell'ambito delle politiche per il risparmio energetico»; art. 2, comma 1, lett. *g*, del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28: «teleriscaldamento» o «teleraffrescamento»: la distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti tramite una rete, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la fornitura di acqua calda sanitaria»; art. 2, comma 1, lett. *f*, del decreto ministeriale 5 settembre 2011: «rete di teleriscaldamento: rete di tubazioni che distribuisce energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, dall'unità di cogenerazione verso una pluralità di edifici o siti, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, che rientra nella proprietà o nella disponibilità dell'operatore o di società controllata ai sensi delle vigenti disposizioni in materia di separazione proprietaria, amministrativa e contabile per le imprese del settore dell'energia elettrica e del gas. Devono essere soddisfatte tutte le seguenti condizioni: a. la rete deve svilupparsi su terreni pubblici ovvero su più terreni privati, in ogni caso non esclusivamente riconducibili all'operatore così come definito alla lettera e); b. l'allacciamento alla rete deve avvenire mediante dispositivi dotati di appositi strumenti di misura che consentano la contabilizzazione e la periodica fatturazione agli utenti del servizio ai sensi del decreto ministeriale 24 ottobre 2000 n. 370 e successive modifiche ed integrazioni; c. la cessione dell'energia termica deve riguardare utenti del servizio diversi da soggetti o pertinenze riconducibili all'operatore e deve essere regolata da contratti di somministrazione, atti a disciplinare le condizioni tecniche ed economiche di fornitura»; art. 2, comma 1, della legge 3 agosto 2013, n. 90: «"teleriscaldamento" o "teleraffrescamento": distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti tramite una rete, per il riscaldamento o il raffrescamento di spazi, per processi di lavorazione e per la fornitura di acqua calda sanitaria».

che producono esclusivamente calore o combinati) o impianti costituiti da gruppi che consentono la produzione contemporanea di energia elettrica e calore (cogenerazione).

Ed infatti, anche per definizione normativa[5], per cogenerazione si intende la produzione simultanea, nell'ambito di un unico processo, di energia elettrica e di energia termica.

Gli impianti di cogenerazione sono sempre più frequentemente utilizzati per sostenere il carico di base, mentre gli impianti di integrazione e riserva sono sempre di tipo semplice.

Infatti le centrali elettriche convenzionali producono energia bruciando, ad esempio, combustibili fossili quali petrolio, carbone o gas naturale, allo scopo di produrre calore. Tale calore è utilizzato per trasformare l'acqua in vapore. Il vapore fa ruotare una turbina che attiva un generatore, il quale produce elettricità. Il problema delle centrali elettriche convenzionali è la loro scarsa efficienza. Infatti, quando l'acqua trasformata in vapore si raffredda, il calore si disperde nell'ambiente. Al contrario, gli impianti di cogenerazione di energia termica ed elettrica recuperano il calore normalmente disperso nella produzione di energia, al fine di generare energia termica. La cogenerazione, dunque, è più efficiente rispetto alla produzione di elettricità tramite metodi convenzionali[6].

Nel caso di cogenerazione l'energia elettrica prodotta viene autoconsumata oppure immessa in rete. Le utenze privilegiate per la cogenerazione sono quelle caratterizzate da una domanda piuttosto costante nel tempo di energia termica e di energia elettrica, come ospedali e case di cura, piscine e centri sportivi, centri commerciali oltre che industrie alimentari, cartiere, industrie legate alla raffinazione del petrolio ed industrie chimiche[7].

Le centrali utilizzano quindi una fonte primaria di energia che può derivare fonti rinnovabili (quali ad esempio l'energia geotermica, l'energia delle biomasse) ovvero fonti esauribili. Quest'ultimi sono essenzialmente costituiti da combustibili (petrolio, gas

[5] Cfr. art. 2, par. 30, della direttiva 2012/27/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 ottobre 2012, sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE.

[6] Rispetto alla produzione separata delle stesse quantità di energia elettrica e calore, la produzione combinata, se efficace, comporta: un risparmio economico conseguente al minor consumo di combustibile; una riduzione dell'impatto ambientale, conseguente sia alla riduzione delle emissioni sia al minor rilascio di calore residuo nell'ambiente (minore inquinamento atmosferico e minore inquinamento termico); minori perdite di trasmissione e distribuzione per il sistema elettrico nazionale, conseguenti alla localizzazione degli impianti in prossimità dei bacini di utenza o all'autoconsumo dell'energia prodotta; la sostituzione di modalità di fornitura del calore meno efficienti e più inquinanti (caldaie, sia per usi civili sia industriali, caratterizzate da più bassi livelli di efficienza, elevato impatto ambientale e scarsa flessibilità relativamente all'utilizzo di combustibili).

[7] Il diritto dell'Unione mira, come risulta, in particolare, dalla citata direttiva 2012/27/UE, a promuovere la cogenerazione basata su una domanda di calore utile nel mercato interno dell'energia, giacché la cogenerazione ad alto rendimento presenta significative possibilità di risparmio di energia primaria. Del resto è pacifico che, come si evince dal considerando 20 della direttiva 2003/87/CE del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio, la cogenerazione dà luogo a meno emissioni di CO_2 per unità di emissione rispetto alla produzione separata di calore e di elettricità.

naturale, carbone) che al pari dell'energia elettrica prodotta nell'ambito del fenomeno cogenerativo, assumono una specifica rilevanza per la tassazione, in quanto sottoposti alle imposte di produzione e consumo, denominate accise.

Le accise sono infatti imposte specifiche, da molti anni armonizzate a livello europeo, la cui struttura e misura si differenzia a seconda della tipologia di prodotto colpito da imposta. A livello nazionale sono disciplinate in maniera organica dal decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA)[8].

Per le accise applicate ai prodotti energetici e all'elettricità, il presupposto impositivo si verifica nel momento in cui questi vengono fabbricati (o importati da Paesi terzi) e diventano esigibili quando avviene l'immissione in consumo dei medesimi, in base ad aliquote di imposta dipendenti dalla specifica destinazione d'uso[9].

Dal punto di vista delle accise, gli impianti di cogenerazione costituiscono delle officine di produzione di energia elettrica, pertanto ai sensi degli artt. 52 ss. del TUA è necessario il rilascio della Licenza fiscale di esercizio di Officina Elettrica in seguito a specifica verifica da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) al momento dell'avviamento dell'impianto. Tale licenza in caso di officine di produzione di energia elettrica azionate da fonti rinnovabili, con esclusione di quelle riconducibili ai prodotti energetici di cui all'art. 21 del TUA, è rilasciata successivamente al controllo degli atti documentali, tra i quali risulti specifica dichiarazione relativa al rispetto dei requisiti di sicurezza fiscale[10].

Per quanto attiene il prodotto energetico di cui all'art. 21 del medesimo TUA, il soggetto gestore dell'impianto cogenerativo acquisterà il prodotto in forza di specifico contratto di fornitura dal proprio fornitore (in ipotesi società erogatrice del gas) e salvo casi particolari, pagherà l'imposta in virtù della rivalsa civilistica effettuata da questo[11], essendo il fornitore ai fini delle accise e delle imposte di consumo, il soggetto obbligato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria agli adempimenti fiscali tra cui presentazione delle dichiarazione di consumo annuale e liquidazione dell'imposta[12].

2. Trattamento fiscale nella cogenerazione in input e in output: dalle direttive unionali alle disposizioni interne.

[8] Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative.

[9] Appare questa la tesi preferibile e più attinente al dato normativo (art. 2 TUA). In tal senso si è espressa la Corte di cassazione, sentenza del 23 luglio 2020, n. 15712. Tuttavia il dibattito sulla struttura delle accise è tutt'altro che sopito e non mancano in dottrina e giurisprudenza tesi volte a ricostruire il tributo in termini di fattispecie a formazione progressiva: cfr. sentenza della Corte di cassazione del 14 aprile 2004, n. 7080 (in *Giurisprudenza delle imposte*, 2004, n. 2, con nota di N. PENNELLA); C. VERRIGNI, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2005, II, p. 10.

[10] Cfr. art. 53, comma 7, TUA.

[11] Munito di apposita licenza o autorizzazione rilasciata dall'ADM.

[12] Cfr. per il gas naturale la circolare 17/1993 del Ministero delle Finanze.

È bene ricordare che la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità è armonizzata a livello unionale e si fonda sulla direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003[13]. Tale direttiva è stata recepita in Italia con il decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26[14] che ha modificato il TUA[15].

Invero, prima dell'entrata in vigore della direttiva 2003/96/CE, il quadro dell'Unione per la tassazione dell'energia riguardava solo gli oli minerali di cui alle direttive 92/12/CEE, 92/81/CEE e 92/82/CEE. La direttiva del 2003 ha ampliato il campo di applicazione delle direttive precedenti, includendovi anche l'energia elettrica, allo scopo di evitare distorsioni tra fonti energetiche concorrenti, fissando nuovi livelli minimi di tassazione e aggiornando la tassazione degli oli minerali disciplinati dalle previgenti direttive.

Tali prodotti soggiacciono anche alle disposizioni di cui alla direttiva generale sulle accise 2008/118/CE[16], che è stata sostituita recentemente dalla direttiva (UE) 2020/262 del 19 dicembre 2019[17].

La direttiva 2003/96/CE è stata adottata al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno per quanto riguarda la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

Tale Direttiva si prefiggeva lo scopo prioritario di evitare gli effetti dannosi della concorrenza fiscale nel mercato energetico tra gli Stati membri, rafforzare il mercato interno e prevenire la delocalizzazione dei consumatori di energia (in particolare le imprese) negli Stati con regimi fiscali più vantaggiosi,

Al momento della sua emanazione la direttiva 2003/96 molti Stati membri stavano rivedendo le politiche fiscali interne in materia energetica e la sua emanazione si inseriva nella cornice internazionale costituita dalla sottoscrizione del protocollo di Kyoto dell'11 dicembre 1997 e allegato alla convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici.

Invero negli ultimi quindici anni si è assistito a profondi cambiamenti, che hanno

---

[13] Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

[14] Decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

[15] Per un ampio commento alle novità introdotte con il recepimento della suddetta direttiva si veda: Agenzia delle Dogane, circolare 28 maggio 2007, n. 17/D e circolare 28 dicembre 2007, n. 37, nonché note del 24 luglio 2007, n. 4436 e del 13 dicembre 2007, n. 7179.

[16] Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE.

[17] Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (rifusione). Al momento della redazione di questo scritto la direttiva (UE) 2020/262 è in via di recepimento da parte del legislatore nazionale. Per un commento allo schema di decreto legislativo che modifica il testo unico delle accise cfr. D. SORIA, *Il recepimento della direttiva 2020/262 che stabilisce il regime generale delle accise: opportunità o occasione perduta?*, in *Fiscalità dell'energia*, 28 settembre 2021, reperibile *online*.

interessato non solo le tecnologie energetiche, ma anche le finalità dell'Unione europea culminati con l'adesione dell'UE dell'accordo di Parigi del 12 dicembre 2015.

Infatti per rendere le politiche dell'Unione in materia di clima, energia, uso del suolo, trasporti e fiscalità idonee a ridurre le emissioni nette di gas a effetto serra di almeno il 55% entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990 (c.d. «Fit for 55 package»), anche al fine di allineare le politiche impositive con gli obiettivi del *Green Deal* europeo, la Commissione lo scorso 14 luglio ha avanzato un pacchetto di proposte tra cui la riscrittura della direttiva 2003/96[18].

Per quanto attiene la cogenerazione, la vigente direttiva 2003/96 ha armonizzato la disciplina della tassazione dell'energia prodotta in cogenerazione.

Ed infatti l'art. 14, par. 1, lett. *a*, della direttiva 2003/96 impone agli Stati membri di esentare dalla tassazione i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità[19].

Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale. Di conseguenza, su tali prodotti non sono applicate accise (semmai delle vere e proprie imposte nazionali di carattere ambientale). L'accisa si applica esclusivamente sull'elettricità prodotta.

Tuttavia l'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva dispone anche che «gli Stati membri possono esentare i prodotti energetici (e l'elettricità) utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia» (tassazione dell'input).

Mentre alla lett. *d* del medesimo art. 15: «gli Stati membri possono esentare l'elettricità prodotta dalla generazione combinata di energia e calore, purché le unità di cogenerazione siano rispettose dell'ambiente» (tassazione dell'output).

L'interpretazione del combinato disposto dai succitati articoli ha creato problemi interpretativi in quanto il regime di tassazione stabilito dalla direttiva 2003/96 per i prodotti energetici utilizzati per la generazione di energia elettrica poteva essere

[18] Cfr. proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (rifusione), COM(2021) 563 final del 14 luglio 2021. Invero la suddetta direttiva aveva già formato oggetto di una proposta di revisione, presentata nel 2011 dalla Commissione europea e successivamente ritirata, nel 2015, per il mancato raggiungimento del necessario consenso tra gli Stati membri.

[19] Per un caso di disapplicazione della normativa interna per contrasto con il citato principio cfr. Corte di cassazione, sentenza del 13 febbraio 2009, n. 3553 secondo cui «[l]'art. 14. n. 1, lett. a), della direttiva CE del Consiglio 27 ottobre 2003, n. 2003/96, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, là dove dispone l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità dalla tassazione prevista da tale direttiva, ha natura "self executing" e può, quindi, essere direttamente applicato una volta che sia inutilmente scaduto il termine prescritto per il recepimento (31 dicembre 2003), senza che possa, in contrario, valere l'espressa previsione del potere degli Stati membri di stabilire "condizioni (...) al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi" e della "facoltà" degli stessi Stati di "tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva", avendo la Corte di Giustizia CE precisato che tale previsione non esclude il carattere incondizionato dell'obbligo di esenzione fiscale. Di conseguenza, per il periodo in cui la direttiva non sia stata recepita, le biomasse liquide (oli vegetali), utilizzate per alimentare un impianto industriale, sono esenti da tassazione, e non sono prodotti soggetti ad accisa, come invece previsto dall'art. 21, comma 5, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che va disapplicato per contrarietà alla norma comunitaria».

interpretato sostanzialmente in due modi.

Ed infatti, da un lato, si può ritenere che i prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia elettrica rientrino esclusivamente nel campo di applicazione dell'art. 15, par. 1, lett. *c*. In tal modo il regime fiscale che i singoli Stati possono applicare a tali prodotti sarebbe facoltativo: i prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata di calore e di elettricità sono esenti da accise (o beneficiano di un livello di tassazione ridotto) solo se lo Stato membro in questione esercita la facoltà ad esso attribuita dall'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva 2003/96.

Se lo Stato membro interessato non esercita tale facoltà, i prodotti in questione sono soggetti ad accisa. Indipendentemente dal fatto che tale facoltà sia esercitata o meno, l'elettricità prodotta è soggetta ad accisa.

Se la facoltà riconosciuta da tale disposizione è esercitata, l'esenzione si applica a tali prodotti nel loro complesso.

Diversamente ragionando si può ritenere che i prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia elettrica rientrino nel campo di applicazione dell'art. 14, par. 1, lett. *a*, e dell'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva 2003/96.

In effetti, l'art. 14, par. 1, lett. *a*, di tale direttiva si applica ai prodotti energetici «utilizzati per produrre elettricità». Poiché tale disposizione non contiene alcun riferimento relativo alla modalità di produzione dell'elettricità, esso dovrebbe trovare applicazione indipendentemente dalle modalità in cui l'elettricità è prodotta.

Di conseguenza, i prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia elettrica ricadrebbero nel campo di applicazione dell'art. 14, par. 1, lett. *a*, della direttiva 2003/96.

Tuttavia, solo la parte di tali prodotti utilizzata per produrre elettricità rientrerebbe nel campo di applicazione di tale disposizione. Infatti, l'art. 14, par. 1, lett. *a*, della direttiva 2003/96 si applica ai prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità, e non di calore, mentre l'elettricità prodotta sarebbe soggetta ad accisa.

La parte di tali prodotti utilizzata per la generazione di calore rientrerebbe nel campo di applicazione dell'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva 2003/96. Come illustrato in precedenza tale parte sarebbe esente da accisa solo nell'ipotesi in cui lo Stato membro interessato abbia esercitato la facoltà ad esso attribuita. L'elettricità prodotta sarebbe soggetta ad accisa indipendentemente dal fatto che tale facoltà sia esercitata o meno.

Sulla questione si è pronunciata la Corte di giustizia nella sentenza *Cristal Union*[20], riguardante una società francese che gestiva un impianto di cogenerazione di calore e di elettricità, utilizzando gas naturale come combustibile.

Nel caso affrontato dalla Corte, il gas naturale fornito alla società era stato assoggettato dal suo fornitore, che ne aveva versato il relativo importo, all'imposta interna

[20] Corte di giustizia, sentenza del 7 marzo 2018, causa C-31/17, *Cristal Union* c. *Ministre de l'Économie et des Finances*, EU:C:2018:168.

di consumo di gas naturale, prevista all'art. 266 *quinquies* del codice doganale.

La società francese del gas, tuttavia, riteneva che le forniture di gas in parola avrebbero dovuto essere esentate dall'imposta menzionata, in forza dell'art. 14, par. 1, lett. *a*, della direttiva 2003/1996.

Di diverso avviso gli organismi giurisdizionali francesi secondo cui il gas naturale destinato alla generazione combinata di calore e di elettricità rientrerebbe esclusivamente nell'ambito dell'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva 2003/96, che prevede la facoltà per gli Stati membri d'esentare i prodotti energetici utilizzati per una produzione del genere, e non dell'art. 14, par. 1, lett. *a*.

Secondo la Corte di giustizia, l'art. 14, par. 1, lett. *a*, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria prevista alla disposizione in parola si applica ai prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità allorché detti prodotti sono utilizzati per la produzione combinata della medesima e di calore, ai sensi dell'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva.

Secondo la Corte di giustizia, tanto dalla formulazione letterale dell'art. 14, par. 1, lett. *a*, prima frase, della direttiva 2003/96 quanto dall'impianto sistematico e dalle finalità della menzionata direttiva, i prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata di calore e di elettricità rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione obbligatoria prevista alla medesima disposizione. Tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dall'art. 15, par. 1, lett. *c*, della direttiva 2003/96.

Essendo la cogenerazione la generazione simultanea di energia termica ed elettrica, il trattamento del combustibile/carburante tiene conto dei due differenti usi contemporanei. A tal fine la stessa Corte di giustizia ha affermato nella suddetta sentenza che le difficoltà di ordine pratico che comporta la necessità di individuare la parte dei prodotti energetici utilizzati da un impianto di cogenerazione per la produzione di elettricità rispetto a quella utilizzata per la produzione di calore non possono, in nessun caso, esimere gli Stati membri dall'obbligo di esentare in modo incondizionato i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità.

Infatti, in assenza di precisazioni nella direttiva 2003/96, spetta agli Stati membri individuare le modalità con cui determinare la quantità di prodotti energetici, la quale può variare in funzione delle caratteristiche degli impianti di cogenerazione, che è necessaria al fine di produrre una data quantità di elettricità o una data quantità di calore.

Il regime facoltativo previsto all'art. 15, par. 1, lett. *c*, di suddetta direttiva può dunque avere unicamente un carattere residuale, nel senso che si limita a consentire agli Stati membri di applicare, come risulta dal considerando 25[21] della menzionata direttiva, un «trattamento privilegiato» ai prodotti energetici utilizzati per la generazione combinata

[21] Secondo cui «[i]n particolare, la generazione combinata di calore e di energia nonché, ai fini della promozione dell'uso di fonti di energia alternative, le energie rinnovabili possono beneficiare di un trattamento privilegiato».

di calore e di elettricità, attraverso l'adozione, al fine di incoraggiare gli obiettivi di politica ambientale[22].

3. La normativa e la prassi italiana.

Esaminata la normativa unionale va ora rilevato che lo Stato italiano, in concomitanza dell'intervento chiarificatore della Corte di giustizia, ha riordinato la materia della tassazione ed agevolazioni in conformità con le disposizioni della direttiva 2003/96 in materia di cogenerazione[23] dapprima con il decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119[24], e dal 1° gennaio 2020, con la riscrittura dell'art. 21, comma 9, del TUA[25].

L'art. 21, comma 9, del TUA, prevede: «[i] prodotti energetici di cui al comma 1, qualora utilizzati per la produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica con impianti obbligati alla denuncia prevista dalle disposizioni che disciplinano l'accisa sull'energia elettrica, sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale, con l'applicazione delle aliquote stabilite per tale impiego nell'Allegato I; le stesse aliquote sono applicate: a) ai prodotti energetici limitatamente ai quantitativi impiegati nella produzione di energia elettrica; b) ai prodotti energetici impiegati nella stessa area di estrazione per la produzione e per l'autoproduzione di energia elettrica e vapore; c) ai prodotti energetici impiegati in impianti petrolchimici per l'alimentazione di centrali combinate termoelettriche per l'autoproduzione di energia elettrica e vapore tecnologico per usi interni».

---

[22] Per un'applicazione nella giurisprudenza interna, vedi Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 16 settembre 2020, n. 19272.

[23] Sulla non corrispondenza dell'interpretazione data dall'Agenzia delle Dogane con la direttiva comunitaria in relazione agli oli vegetali per la produzione di energia elettrica cfr. F. FARRI, *Accise su oli vegetali: limiti all'applicazione dell'analogia*, in *Rivista di Diritto tributario – supplemento online*, 11 dicembre 2017, reperibile *online*.

[24] Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria. Si legge infatti anche nella relazione illustrativa al citato decreto-legge: «[a]lla luce di quanto sopra il criterio di tassazione attualmente delineato dal predetto comma 1 dell'articolo 3-bis (del d.l. 2 marzo 2012, n. 16) potrebbe risultare in contrasto sia con i principi contenuti nella direttiva 2003/96/CE che disciplina la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, sia con quanto statuito dalla più volte richiamata sentenza della Corte di giustizia, tenuto conto che il medesimo comma 1 prevede l'applicazione di un'aliquota di accisa unitaria all'intero quantitativo di prodotto energetico introdotto in un impianto cogenerativo».

[25] Avvenuta con legge 27 dicembre 2019, n. 160, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022. Il problema della tassazione dei prodotti energetici utilizzato contemporaneamente per due distinti impieghi fiscalmente rilevanti è stato affrontato dalla prassi dall'Agenzia delle Dogane sopperendo parzialmente all'iniziale vuoto normativo. La Direzione Centrale Accertamento e Controlli con nota del 6 settembre 2011, prot. 75649/R.U., infatti, vista la non ulteriore applicabilità dei consumi specifici di cui al telex 2768/1998, aveva previsto di procedere per un accertamento analitico della base imponibile. A tale situazione, di non facile gestione dal punto di vista pratico, il legislatore tentò di porre rimedio con il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, rimandando a dei coefficienti individuati con apposito decreto del Ministero dello sviluppo economico. Invero il decreto ministeriale citato dal decreto-legge 16/2012 non è mai stato pubblicato e, in assenza di una disposizione normativa, la tassazione è avvenuta prorogando i coefficienti previsti dalla precedente normativa ridotti del 12%.

In tal modo il legislatore ha ulteriormente arricchito le possibili aliquote applicabili ad un singolo prodotto energetico sottoposto ad accisa in funzione della specifica finalità produzione di energia elettrica.

Nell'ambito della rimodulazione effettuata dal legislatore nel 2020, le disposizioni contenute nel punto 11 della tabella A, concernente la tassazione dei prodotti energetici impiegati per la produzione e autoproduzione di energia elettrica, anche in assetto cogenerativo, sono state ricomprese in parte nell'art. 21 del TUA, con riguardo all'individuazione delle fattispecie concrete in cui trova applicazione la particolare tassazione prevista per gli usi in questione e in parte nell'allegato I[26] per quanto concerne gli specifici livelli di tassazione afferenti i prodotti energetici utilizzati.

Conseguentemente: ferma restando l'esenzione dall'accisa per gli «oli vegetali non modificati chimicamente usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica», con effetto dal 1° gennaio 2020: per gli «oli da gas o gasolio usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 12,8 per mille litri; per gli «oli combustibili usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 15,4 per mille chilogrammi; per gli «oli minerali greggi naturali usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 15,4 per mille chilogrammi; per i «gas di petrolio liquefatti usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 0,70 per mille chilogrammi; per il «gas naturale usato per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 0,45 per mille metri cubi; per «il carbone, la lignite e il coke usati per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica» l'aliquota di accisa è pari ad euro 11,8 per mille chilogrammi.

Infine, con l'inserimento del comma 9-*bis* si dispone che «[i]n caso di autoproduzione di energia elettrica, le aliquote di cui al comma 9 sono applicate, in relazione al combustibile impiegato, nella misura del 30 per cento».

Ai fini della determinazione della base imponibile il comma 9-*ter* dell'art. 21 del TUA prevede ora che «[i]n caso di generazione combinata di energia elettrica e calore utile, i quantitativi di combustibili impiegati nella produzione di energia elettrica sono determinati utilizzando i seguenti consumi specifici convenzionali: a) oli vegetali non modificati chimicamente 0,194 kg per kWh; b) gas naturale 0,220 mc per kWh; c) gas di petrolio liquefatti 0,173 kg per kWh; d) gasolio 0,186 kg per kWh; e) olio combustibile e oli minerali greggi, naturali 0,194 kg per kWh; f) carbone, lignite e coke 0,312 kg per kWh».

Con i suddetti interventi normativi, coerentemente con la direttiva 2003/96, quindi la tassazione di prodotti energetici in caso di utilizzo per la produzione di energia elettrica

[26] Nell'allegato I sono individuate le aliquote di imposta, mentre nella tabella A sono indicate le agevolazioni.

avviene per motivi di politica ambientale[27].

Sul punto, invero, c'è chi ha dubitato della legittimità della citata disposizione in quanto la finalità ambientale della norma nazionale non risulterebbe adeguatamente motivata, non potendosi considerare sufficiente, in tal senso, una mera indicazione legislativa della finalità asserita, ma occorrendo, invece, una motivazione specifica della scelta nazionale.

Secondo tale rigorosa impostazione, la presenza di uno specifico motivo ambientale − quale eccezione alla regola generale dell'esenzione prevista dalla direttiva − dovrebbe essere interpretata restrittivamente ed in base al principio di proporzionalità.

Lo Stato membro dovrebbe quindi motivare adeguatamente la sua scelta per uno scopo non puramente di bilancio e dimostrare che la doppia tassazione conduceva ad un beneficio ambientale concreto più elevato di quello che avrebbe ottenuto senza la tassazione dei prodotti energetici.

Sul punto pare inevitabile raffrontare la diposizione in parola con la ritenuta incompatibilità delle addizionali locali all'accisa sull'energia elettrica dichiarata a più riprese dalla Corte di cassazione in contrasto con l'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118[28] in quanto prive di «finalità specifiche», ma ritenute avere unicamente fini di maggior gettito[29].

Secondo la Corte di giustizia, infatti, il gettito di un'imposta ulteriore sui medesimi prodotti già sottoposti ad accisa per essere compatibile con la direttiva 2003/96 deve obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo di quel determinato prodotto su cui grava l'imposta in parola, cosicché sussista un nesso diretto tra l'entrata erariale e la finalità dell'imposta di cui trattasi.

È di tutta evidenza del resto infatti che la locuzione adoperata dal legislatore unionale nel caso di cui all'art. 14 («per motivi di politica ambientale») è ben diversa da quella dell'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118 ove si parla di imposte con «finalità specifiche».

Ed infatti di diverso avviso rispetto all'impostazione più rigorosa si è dimostrata la Corte di cassazione nella sentenza del 16 luglio 2020, n. 15135. Secondo i giudici di legittimità, la finalità di politica ambientale della tassazione dei prodotti energetici è esplicitata dalla legge interna in perfetta sintonia e concordanza anche di espressione lessicale con quella usata dalla direttiva. Del resto, sostiene la Corte di cassazione, «la necessità che la legge interna contenga, nel dettato normativo, una motivazione specifica

[27] Art. 14, par. 1, lett. *a*, della direttiva 2003/96.

[28] Che riproduce di fatto l'art. 3, par. 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

[29] Orientamento costante a partire dalla pronuncia del 23 ottobre 2019, n. 27101. Per una ricostruzione specifica sui soggetti legittimati al rimborso delle accise, cfr. S. CAPOLUPO, *L'istanza di rimborso del consumatore per accise indebitamente assolte*, in *Il Fisco*, 2020, n. 14, p. 1354.

di tale finalità ed addirittura la prova che la finalità sarebbe stata raggiunta appare al di fuori di qualsiasi logica».

4. La tassazione del gas utilizzato in impianti di teleriscaldamento: tra agevolazione fiscale e aliquota specifica.

Come accennato precedentemente il gas naturale costituisce il combustibile largamente giù utilizzato nelle centrali di cogenerazione e nel teleriscaldamento nazionali.

Ai fini delle disciplina delle accise, in una centrale di cogenerazione e teleriscaldamento, alimentata da gas naturale e nella quale la produzione di calore è determinata dal recupero dell'energia termica derivante dai gas di scarico della turbina servente l'impianto di produzione dell'elettricità, all'approvvigionamento del combustibile provvede la società fornitrice in forza di contratto di somministrazione, nel quale la società utente s'impegna a impiegare il gas per la sola produzione di energia elettrica e calore ed a effettuare tutte le denunce al fisco e le comunicazioni alla fornitrice necessarie secondo previsioni legislative e amministrative.

Riguardo agli adempimenti amministrativi, l'Amministrazione finanziaria richiede alla società fornitrice d'inserire nella propria dichiarazione di consumo il gas metano fornito per la centrale di cogenerazione e alla società utente, titolare di licenza *ex* art. 53 del TUA di comunicare mensilmente alla fornitrice i chilowattore di energia elettrica prodotti. Per parte sua, la società fornitrice in virtù di apposita autorizzazione *ex* art. 26, comma 10, del TUA rilasciata dall'ADM, fattura alla società utente i consumi di gas traslando su tale società la relativa aliquota d'accisa (e addizionale regionale ove prevista), quale elemento del prezzo finale di vendita, secondo l'art. 26, comma 7, del TUA.

Invero dal punto di vista della tassazione, il gas naturale sconta una profonda differenza di aliquota a seconda che l'impiego sia la combustione per usi civili o la combustione per usi industriali[30].

Ed infatti le imposte indirette che gravano sul consumo di gas naturale sono le seguenti: a) accisa erariale, ai sensi dell'art. 26 del TUA e allegato I; b) addizionale regionale all'accisa, determinata autonomamente da ciascuna Regione con proprio provvedimento, tenuto conto dei limiti imposti dalla normativa generale sulle imposte; c) IVA, calcolata sulla somma di tutte le voci della bolletta (compresa l'accisa).

Il gas naturale oltre ad essere il combustibile più utilizzato per le centrali cogenerative è anche quello che ha il maggior numero di aliquote distinte, che variano con l'utilizzo, le quantità e la localizzazione dell'utilizzatore.

L'aliquota combustione usi civile (nei territori non rientranti nella ex Cassa del Mezzogiorno) varia da euro 0,044 per metro cubo per consumi fino a 120 metri cubi annui

[30] Ulteriore aliquota è prevista per uso autotrazione pari a 0,00331 €/m3.

sino a euro 0,186 per metro cubo per consumi superiori a 1560 metri cubi annui.

La tabella proposta di seguito rende in maniera schematica i diversi tipi di aliquote.

Fonte: elaborazione Arera c€/m³ per le accise e aliquote percentuali per l'IVA.

IMPOSTE	USI CIVILI				USI INDUSTRIALI	
FASCIA DI CONSUMO ANNUO	**< 120 m³**	**120-480 m³**	**480-1.560 m³**	**> 1.560 m³**	**< 1,2 M(m³)**	**> 1,2 M(m³)**
ACCISA						
Normale	4,40	17,50	17,00	18,60	1,2498	0,7499
Territori ex Cassa del Mezzogiorno(A)	3,80	13,50	12,00	15,00	1,2498	0,7499
ADDIZIONALE REGIONALE(B)						
Piemonte	2,20000	2,58000	2,58000	2,58000	0,62490	0,52000
Veneto	0,77470	2,32410	2,58230	3,09870	0,62490	0,51650
Liguria						
- zone climatiche C e D	2,20000	2,58000	2,58000	2,58000	0,62490	0,52000
- zona climatica E	1,55000	1,55000	1,55000	1,55000	0,62490	0,52000
- zona climatica F	1,03000	1,03000	1,03000	1,03000	0,62490	0,52000
Emilia-Romagna	2,20000	3,09874	3,09874	3,09874	0,62490	0,51646
Toscana	2,20000	3,09870	3,09870	3,09870	0,60000	0,52000
Umbria	0,51650	0,51650	0,51650	0,51650	0,51650	0,51650
Marche	1,55000	1,81000	2,07000	2,58000	0,62490	0,52000
Lazio						
- territori ex Cassa del Mezzogiorno(A)	1,90000	3,09900	3,09900	3,09900	0,62490	0,51600
- altre zone	2,20000	3,09900	3,09900	3,09900	0,62490	0,51600
Abruzzo						
- zone climatiche E e F	1,03300	1,03300	1,03300	1,03300	0,62490	0,51600
- altre zone	1,90000	2,32410	2,58230	2,58230	0,62490	0,51600
Molise	1,90000	3,09870	3,09870	3,09870	0,62000	0,52000
Campania	1,90000	3,10000	3,10000	3,10000	0,62490	0,52000
Puglia	1,90000	3,09800	3,09800	3,09800	0,62490	0,51646

Basilicata	1,90000	2,58228	2,58228	2,58228	0,62490	0,62490
Calabria	1,90000	2,58200	2,58200	3,09900	0,62490	0,51650
ALIQUOTA IVA (%)	**10**	**10**	**22**	**22**	**10(C)**	**10(C)**

A) Territori ex Cassa del Mezzogiorno, indicati all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1978, n. 218.

B) Nulla nelle regioni a statuto speciale e non più dovuta in Lombardia. L'addizionale regionale e l'imposta sostitutiva non si applicano inoltre ai consumi per produzione e autoproduzione di energia elettrica, forze armate per gli usi consentiti, sedi diplomatiche.

C) 10% per le imprese estrattive, agricole, manifatturiere e per la produzione di energia elettrica; 22% per altre imprese[31].

La combustione per gli usi industriali (ed assimilati) sono sottoposti invece aliquota di euro 0,012498 al metro cubo.

Sul punto si segnala che è ai sensi dell'art. 24, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388[32], l'accisa sul gas è ridotta del 40% per gli utilizzatori industriali, termoelettrici esclusi, con consumi superiori a 1.200.000 metri cubi per anno. Tuttavia, con circolare del 29 dicembre 2000, n. 243/D prot. 1384/UDC, e nota del 30 giugno 2001, prot. n. 1721, l'Agenzia delle Dogane ha chiarito che: «[o]vviamente resta fuori dalla cennata agevolazione il gas metano impiegato per la produzione di energia elettrica destinatario di altra specifica aliquota».

Nella cogenerazione con gas naturale quindi per ogni kWh elettrico prodotto la quantità pari a 0,220[33] Sm^3 di gas naturale acquistato è sottoposta all'accisa per generazione elettrica, che si traduce in 0,04493 c€/Sm^3. Per i restanti metri cubi necessari alla produzione di 1 kWh elettrico viene applicata l'imposta tipica dell'utenza considerata (industriale e assimilati o civile).

Infatti, l'art. 26, comma 2, del TUA stabilisce che «rientrano negli usi civili gli impieghi del gas naturale destinato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili».

Tali impieghi sono, invece, considerati compresi negli usi industriali, dal comma 3 del medesimo art. 26, qualora avvengano «nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma

[31] Si rappresenta che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello del 15 febbraio 2021, n. 105, ha chiarito che le forniture di gas metano necessarie ad alimentare gli impianti di cogenerazione finalizzati alla produzione di energia elettrica, possono scontare l'IVA nella misura agevolata del 10%, a nulla rilevando la circostanza che una parte della fornitura sia assoggettata ad accisa agevolata piuttosto che a quella ridotta.

[32] Legge 23 dicembre 2000, n. 388, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001).

[33] Il valore 0,220 è legato al rendimento medio del parco di generazione nazionale a gas metano.

2, dell'art. 11 della legge 9.1.1991, n. 10».

Tale ultima norma prevede che l'impianto abbia una «potenza elettrica installata per la cogenerazione sia pari ad almeno il 10 per cento della potenza termica erogata all'utenza». Il suddetto trattamento di favore deriva chiaramente dalla incentivazione delle realizzazioni di sistemi di teleriscaldamento, attuata nell'ambito degli interventi finalizzati all'uso razionale dell'energia ed al risparmio energetico, che ha portato a considerare gli impieghi del gas naturale destinato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, per la cessione a terzi per usi civili, rientranti negli impieghi produttivi dell'impresa, quando sono attuati mediante l'impianto e l'esercizio dei suddetti sistemi.

Secondo un'interpretazione avallata anche dalla giurisprudenza, la sussistenza dell'attività di cogenerazione va accertata con riferimento alle singole centrali di cui si compone l'impianto di produzione combinata di energia elettrica e vapore.

Invero però sul punto si rappresenta che l'Amministrazione finanziaria ha da tempo riconosciuto il trattamento in parola non solo alle caldaie poste all'interno dell'impianto cogenerativo ma anche alle caldaie di integrazione soccorso che alimentano direttamente l'impianto di teleriscaldamento.

Secondo l'ADM, infatti, «[i]n merito alla verifica della sussistenza delle condizioni per l'ammissione allo specifico trattamento tributario, si deve tener conto che il legislatore, mediante l'esplicito richiamo a quanto disposto dalla legge 9.1.1991, n. 10, circa le caratteristiche tecniche degli impianti di cogenerazione, ha voluto individuare una modalità di applicazione semplice e coerente con la normativa di settore, che pure prevede il riconoscimento di benefici per i sistemi di teleriscaldamento a cogenerazione, sulla base di parametri definiti. Infatti, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per usi industriali, acquista rilevanza, in definitiva, il fatto che le caldaie di integrazione e soccorso poste fuori centrale di cogenerazione ma inserite nella rete di teleriscaldamento, forniscano o meno calore alle stesse utenze direttamente alimentate dalla centrale stessa»[34].

Posto che il comma 2 dell'art. 26 non prende in considerazione la realizzazione di un sistema di teleriscaldamento ma si riferisce più in generale alle cessioni di calore a terzi per usi civili, ci si potrebbe domandare che regime applicare concretamente in caso la centrale cogenerativa collegata al teleriscaldamento non rispetti il rapporto di 1 a 10 tra potenza elettrica installata e potenza termica erogata all'utenza previsto dalla legge 9 gennaio 1991, n. 10[35], ed assunto a parametro di efficienza energetica.

L'Agenzia delle Dogane con la risoluzione del 20 luglio 2009, n. 2/D, ritiene che per l'applicazione dell'aliquota usi industriali ci si debba riferire «alla potenzialità del

[34] Circolare del 17/07/1998 n. 18 Ministero delle finanze dipartimento delle dogane Dir.centrale: imposiz.indir. su produzione e consumi

[35] Legge 9 gennaio 1991, n. 10, Norme per l'attuazione del Piano energetico nazionale in materia di uso razionale dell'energia, di risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia.

sistema di teleriscaldamento a cogenerazione, piuttosto che al puntuale verificarsi del suddetto rapporto (10%) tra l'energia elettrica e l'energia termica erogate simultaneamente», e che «il riferimento temporale da prendere a base per la quantificazione del suddetto rapporto può ritrovarsi nella normativa di settore, quale la richiamata legge 10/1991 e, da ultimo, nella sopra citata Delibera n. 42/02 dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas che, sia nelle premesse che nelle definizioni di cui all'art. 1, fa riferimento a produzioni ed a raffronti relativi ad un anno solare»[36].

La disposizione in parola è stata approvata ben prima della direttiva 2003/96 ed al citato intervento comunitario in materia di cogenerazione. Ci si può domandare allora se la disposizione risulti ancora coerente con i fini della direttiva.

È bene ricordare infatti che la direttiva 2003/96 in virtù delle disposizioni di cui all'art. 9, individua all'allegato I – tabella C dei livelli minimi di tassazione differenti per i prodotti energetici usati come combustibile per riscaldamento a seconda se l'utilizzo venga effettuato da imprese o non imprese:

Tabella C — Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità

	Imprese	Non imprese
Gasolio (in euro per 1 000 l) Codici NC da 2710 19 41 a 2710 19 49	21	21
Olio combustibile pesante (in euro per 1 000 kg) Codici NC da 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Cherosene (in euro per 1 000 l) Codici NC 2710 19 21 e 2710 19 25	0	0
GPL (in euro per 1 000 kg) Codici NC da 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gas naturale (in euro per gigajoule, potere calorifico superiore) Codici NC 2711 11 00 e 2711 21 00	0,15	0,3
Carbone e coke (in euro per gigajoule) Codici NC 2701, 2702 e 2704	0,15	0,3
Elettricità (in euro per MWh) Codice NC 2716	0,5	1,0

[36] Agenzia delle Dogane – Area Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, risoluzione del 20 luglio 2009, n. 2. Nello stesso senso anche la circolare del 28 dicembre 2007, n. 37/D, ove si richiamava la risoluzione del 9 novembre 2004, n. 3/D, e si aggiungeva «[c]on le stesse premesse, devono essere considerati dinamicamente connessi alla produzione di energia elettrica, oltre ai consumi per le attività di manutenzione dei gruppi di produzione, anche quelli riguardanti le operazioni necessarie alla riattivazione degli impianti di produzione dopo un periodo di fermo, che sia dovuto per consentire la manutenzione o il rinnovamento degli impianti stessi, oppure a seguito di vincoli ambientali o autorizzativi».

Viene quindi confermato anche dall'esame delle disposizioni unionali che la tassazione del gas ad usi industriali non rientra nell'ambito delle agevolazioni tributarie *stricto sensu* intese in quanto attiene ad una specifica aliquota d'imposta funzionale al tipo di consumo del prodotto tassato. In tal senso plurimi sono stati gli interventi dell'Agenzia delle Dogane[37].

Analizzando le ipotesi in cui viene applicata l'aliquota usi industriali nella normativa interna (art. 26, comma 3, TUA) si può infatti constatare che attualmente essa prevede diverse fattispecie: È riconosciuta infatti l'aliquota usi industriali: 1) in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione; negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nonché nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti; 2) nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lett. *b* del comma 2 dell'art. 11 della legge 10/1991, anche se riforniscono utenze civili.

L'ipotesi prevista al punto 1 sembra voler ricomprendere ogni attività industriale di cui all'art. 2195 c.c. «indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività economiche»[3839].

Anche la giurisprudenza sembra avallare tale interpretazione.

Secondo la Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 6 novembre 2013, n. 24908 «la nozione di attività industriale alla quale fa riferimento l'art. 26 non è direttamente regolata da tale disposizione» dovendo invece «rinviare al contenuto delle disposizioni che, nel codice civile, tratteggiano il concetto di attività industriale, assume[ndo] primario rilievo l'art. 2195 c.c., al cui interno vengono elencati gli imprenditori che devono essere iscritti nel Registro delle Imprese comprendendo, per quel che qui importa, al n. 1,

[37] Agenzia delle Dogane, Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, nota del 28 ottobre 2013, prot. 102218/RU, secondo cui «l'aliquota d'accisa prevista nell'Allegato I al TUA (Testo unico delle accise) per combustione per usi industriali è un'aliquota specifica legata agli usi industriali del gas naturale, la cui applicazione non si configura, quindi, come un "beneficio" rispetto ad aliquote più alte previste per altri usi, come, ad esempio, le varie aliquote previste per i diversi scaglioni di consumo di gas naturale utilizzato per combustione per usi civili».

[38] La stessa Agenzia delle Dogane, a conclusione di un acceso dibattito giurisprudenziale, ha riconosciuto che anche le aziende ospedaliere indipendentemente dallo scopo di lucro usufruiscono dell'aliquota usi industriali in quanto esercitano un'attività di «natura imprenditoriale». Cfr. Direzione centrale legislazione e procedure accise e altre imposte indirette – Ufficio accise sull'energia elettrica e sul gas naturale e tassazione a fini ambientali, nota del 30 luglio 2014, n. 77415.

[39] Si segnala peraltro che non sempre la prassi dell'Agenzia delle Dogane è conforme alla citata interpretazione. Ne danno riscontro G.E. DEGANI, D. PERUZZA, *Cinema, consumi di gas naturale ad accisa ridotta*, in *Norme e Tributi Plus – Fisco*, 11 gennaio 2021, a commento di Commissione tributaria provinciale di Macerata, sez. 1, sentenza del 30 novembre 2020, n. 185, in merito all'aliquota gas da applicarsi nelle sale cinematografiche.

l'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi». Orbene sul punto, appare difficile sostenere che l'attività di gestione e di fornitura di calore attraverso un impianto di teleriscaldamento non costituisca un'attività industriale secondo la suddetta disciplina codicistica.

Secondo un risalente orientamento giurisprudenziale infatti: «[l]'azienda che usi direttamente il gas metano come combustibile per la somministrazione di calore agli utenti col sistema del teleriscaldamento, pone in essere una vera e propria attività industriale, che non può essere assimilata a quella di natura commerciale di mera fornitura del gas metano agli utenti, atteso che nel primo caso l'azienda non si limita alla distribuzione del gas, ma svolge, a proprio rischio e attraverso una organizzazione di mezzi che sono differenti da quelli adoperati per il mero allacciamento del gas, un'attività di trasformazione di una fonte di energia (il gas metano) direttamente in energia termica. Ne deriva che l'esecuzione dall'imposta di consumo di cui all'art. 10 del decreto legge 7 febbraio 1977 n. 15, convertito con mod. in legge 7 aprile 1977, n. 102, del gas metano utilizzato per le loro attività dalle imprese industriali ed artigiane, si applica anche all'uso del gas metano nel settore del teleriscaldamento, senza che di tale norma possa darsi una diversa interpretazione con l'entrata in vigore dell'art. 17, comma primo, lett. d), n. 2, del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, conv. con mod. in legge 29 ottobre 1993 n. 427 - che ha assoggettato ad imposta di consumo anche l'uso del gas metano nel teleriscaldamento - non potendosi ritenere, questa, norma di interpretazione autentica»[40]. Tale orientamento è stato ripreso anche dalla Commissione tributaria di I grado di Trento[41], secondo cui «[i]l combustibile non rientra quindi tra i beni "merce" da rivendere nell'esercizio di un'attività commerciale, ma viene utilizzato direttamente dall'acquirente nella lavorazione di tipo industriale finalizzata alla creazione di un quid novi, costituito dal servizio di teleriscaldamento erogato; prodotto/prestazione del tutto diverso dal "bene" acquistato, frutto dell'organizzazione e gestione imprenditoriale di diversi altri fattori della produzione, tra i quali uno dei più importanti è la centrale di produzione, cui è collegata la rete di distribuzione con tubazione interrate per servire le utenze allacciate, tramite scambiatore di calore di proprietà della società».

Tanto più è vero ove si consideri che sempre più spesso il servizio prestato dalle società di gestone del teleriscaldamento non è limitato alla semplice cessione del calore ma è esteso alla gestione degli impianti termici/scambiatori di calore e ai servizi di efficienza energetica, gestiti attraverso un sistema centrale computerizzato.

Secondo altro e più recente orientamento invece «[i]n tema di accise sul gas metano per usi industriali, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata di cui all'art. 26 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, per il suo impiego quale combustibile negli impianti di teleriscaldamento, non è sufficiente che da questi ultimi derivi l'adduzione di calore agli

[40] Corte di cassazione, sentenze del 30 maggio 1997, n. 4839 e del 26 luglio 1995, n. 8185.
[41] Sentenza del 26 maggio 2017, n. 89.

utenti mediante apposite tubature e per gli usi più diversi, in sostituzione dei tradizionali impianti di riscaldamento domestico, essendo, invece, necessario che gli stessi, muniti delle caratteristiche tecniche di cui all'art. 11 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, garantiscano, attraverso la produzione combinata (cogenerazione) di energia elettrica e calore, un significativo risparmio energetico rispetto alle produzioni separate, alla stregua di quanto sancito dall'art. 2, ottavo comma, del d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79»[42].

5. Conclusioni: la proposta di una nuova direttiva.

Come spesso avviene, la normativa tributaria non rende di immediata e facile comprensione la gestione delle vicende che possono sorgere, nel caso qui trattato, dal consumo di prodotti energetici in impianti cogenerativi che alimentano sistemi di teleriscaldamento.

Per quanto attiene alla parte cogenerativa si è potuto esaminare che la stessa normativa unionale, oltre ad essere in gran parte non più rispondente alle nuove e più stringenti esigenze dettate dagli obiettivi comunitari di contrasto ai cambiamenti climatici, si è prestata ad interpretazioni contrastanti. Ciò è dovuto probabilmente ad una normativa frutto di inevitabili compromessi tra gli Stati membri.

Dal punto di vista della tassazione del gas naturale, che costituisce la principale fonte energetica delle centrali cogenerative nazionali, si è visto come la normativa interna sia il risultato della stratificazione di plurimi interventi normativi e di prassi, che hanno ampliato il novero della platea dei soggetti beneficiari tentando di mantenere una difficile armonia con i dettami comunitari[43].

Tali interventi hanno comunque finito per rendere la tassazione in parola disorganica ed a tratti incoerente.

Risulta quindi sempre più stringente un intervento legislativo a livello unionale che riorganizzi al contempo l'efficientamento energetico e i vantaggi fiscali connessi all'utilizzo di fonti energetiche più rispettosi dell'ambiente.

Tale è anche l'opinione della Commissione europea che dopo il fallimento del progetto del 2011, nell'agosto 2017 ha dapprima avvitato un nuovo procedimento di valutazione della direttiva 2003/96 e nel luglio del 2021 ha avanzato una proposta di nuova direttiva sulla tassazione energetica[44].

---

[42] Corte di cassazione, sentenza dell'8 maggio 2013, n. 10763.

[43] Il legislatore è intervenuto sull'art. 26 TUA con: l'art. 12, comma 5, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, a decorrere dal 1° gennaio 2000; l'art. 26, commi 1-2, della legge 388/2000, a decorrere dal 1° gennaio 2001; l'art. 3, comma 2-*bis*, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265; l'art. 2, comma 73, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 e l'art. 1, comma 1, lett. *i*, del decreto legislativo 26/2007, a decorrere dal 1° giugno 2007, ai sensi di quanto disposto dall'art. 9 del medesimo decreto legislativo 26/2007.

[44] Cfr. COM(2021) 563 final, cit. Tra marzo e giugno del 2018, ha avviato una consultazione pubblica a cui hanno partecipato 150 soggetti tra grandi operatori del mercato, organizzazioni private e

Appare incontestabile, infatti, che rispetto all'epoca della sua adozione, il quadro sottostante delle politiche in materia di clima ed energia sia cambiato radicalmente e la direttiva 2003/96 non risulti più allineata alle politiche attuali dell'UE.

Essa solleva una serie di questioni legate al suo distacco dagli obiettivi in materia di clima ed efficienza energetica nonché alle sue carenze in relazione al funzionamento del mercato interno.

Come visto, la direttiva sulla tassazione dell'energia, lasciando notevole margine di manovra agli Stati membri, favorisce di fatto l'uso dei combustibili fossili. Aliquote nazionali ampiamente divergenti vengono applicate in combinazione con un'estesa serie di esenzioni e riduzioni fiscali. Tale ampia gamma di esenzioni e riduzioni rappresenta una forma di incentivo a favore dei combustibili fossili, che non è in linea con gli obiettivi del *Green Deal* europeo.

Infine, la direttiva non contribuisce più al buon funzionamento dei mercati interni dato che le aliquote fiscali minime hanno perso il loro effetto convergente sulle aliquote d'imposta nazionali.

La Commissione quindi nel contesto del nuovo *Green Deal* europeo e del pacchetto legislativo «Pronti per il 55%» («Fit for 55»), ha avanzato una nuova proposta di direttiva sulla tassazione energetica.

La proposta della Commissione mira ad intervenire su due linee: da un lato, si vuole rimodulare la struttura delle aliquote minime, in modo da premiare le prestazioni *green*, non inquinanti. Dall'altro, il tentativo è quello di ampliare la base imponibile, tassando più prodotti ed eliminando alcune esenzioni e riduzioni. Resteranno però possibili diverse riduzioni, come quelle per l'elettricità, per i prodotti energetici ottenuti da fonti rinnovabili nonché per alcuni soggetti quali le aziende agricole.

Il cambiamento principale proposto è la modifica da una tassazione dei carburanti basata sul volume ad un sistema basato sul contenuto energetico, eliminando gli incentivi a favore dell'uso di combustibili fossili: le aliquote minime vengono espresse in euro per gigajoule (un miliardo di joule, un'unità di misure dell'energia), per consentire il confronto diretto tra combustibili più o meno inquinanti. Le aliquote prevedono una graduatoria che tiene conto della prestazione ambientale dei prodotti energetici e dell'elettricità.

Secondo tale classificazione, i combustibili fossili convenzionali, quali il gasolio e la benzina, saranno tassati applicando l'aliquota massima. La successiva categoria di aliquote si applica ai combustibili a base fossile, ma che sono meno dannosi e possono comunque contribuire in una certa misura alla decarbonizzazione nel breve e medio termine. Un'aliquota pari a 2/3 dell'aliquota di riferimento si applica ad esempio al gas

autorità pubbliche. In esito alla consultazione, l'11 settembre 2019, la Commissione ha rilasciato il documento di lavoro SWD(2019) 332, Valutazione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, avallato anche dal Consiglio dell'Unione europea il 5 dicembre 2019.

naturale, al gas di petrolio liquefatto (GPL) e all'idrogeno di origine fossile per un periodo transitorio di 10 anni. Successivamente a tale periodo, detta aliquota aumenterà fino all'aliquota di riferimento piena.

La categoria successiva è quella dei biocarburanti sostenibili ma non avanzati. Al fine di riflettere il loro contributo alla decarbonizzazione, si applica un'aliquota pari a 1/2 di quella di riferimento.

L'aliquota più bassa è prevista per l'elettricità, indipendentemente dal suo uso, ai biocarburanti avanzati, ai bioliquidi, ai biogas e all'idrogeno da fonti rinnovabili. L'aliquota applicabile a questo gruppo è fissata a un valore significativamente inferiore a quello dell'aliquota di riferimento in quanto l'elettricità e tali combustibili possono guidare la transizione dell'UE verso l'energia pulita per il conseguimento degli obiettivi del *Green Deal* europeo e, in definitiva, della neutralità climatica entro il 2050.

Inoltre, la Commissione riconosce la possibilità che la tassazione dei prodotti energetici utilizzati per produrre energia elettrica sia consentita agli Stati membri per ragioni di politica ambientale senza la necessità di rispettare i livelli minimi di tassazione previsti dalla proposta. Tuttavia, gli Stati membri che desiderano introdurre tale tassazione dovrebbero quanto meno replicare la classificazione stabilita tra i livelli minimi previsti dalla proposta, al fine di fornire i giusti segnali ambientali (cfr. art. 13, par. 2).

Infine, relativamente alla cogenerazione, la proposta di direttiva conferma la possibilità di applicare esenzioni o riduzioni purché le unità di cogenerazione siano rispettose dell'ambiente secondo la definizione all'art. 2, punto 34, della direttiva 2012/27/UE, ribadendo quindi che la produzione mediante cogenerazione deve fornire risparmi di energia primaria (PES), pari ad almeno il 10% rispetto ai valori di riferimento per la produzione separata di energia elettrica e calore.

In relazione alla tematica qui affrontata si deve rilevare che le disposizioni in parola, quantomeno nel medio periodo, avrebbero l'effetto di scoraggiare l'utilizzo del gas naturale come combustibile in favore di altre forme di energia meno inquinanti.

Tuttavia, appare ancora troppo presto per valutare l'effettivo impatto che la nuova direttiva avrà sull'approvvigionamento delle fonti energetiche, sia perché essa è ancora sottoposta al vaglio degli Stati membri, sia per le diverse modalità con cui potrà essere recepita nelle rispettive normative nazionali.

ABSTRACT: Nella grande partita contro i cambiamenti climatici, il teleriscaldamento costituisce una soluzione in continua evoluzione che permette di riscaldare gli edifici permettendo al contempo, a determinate condizioni, un risparmio energetico.
Qualora la centrale di produzione abbia le caratteristiche cogenerative richieste dalla normativa si realizza oltre ad un vantaggio ambientale anche un indubbio vantaggio fiscale.
Nel presente elaborato vengono in particolar modo presi in considerazione gli aspetti tributari dal punto di vista delle accise, partendo dalla normativa unionale, sia per quanto attiene l'aspetto di produzione di energia elettrica sia per quanto attiene il consumo di prodotti energetici per la fornitura di calore.

PAROLE CHIAVE: Teleriscaldamento, cogenerazione, accise, tassazione dell'energia, direttiva tassazione energetica, efficienza energetica.

Excise duties in teleheating supplied by a cogeneration plant

ABSTRACT: In the huge game against climate change, district heat networks (or teleheating) is a constantly evolving solution that allows buildings to be heated while at the same time saving energy.
District heat networks is a system for distributing heat generated in a centralized location through a system of insulated pipes for residential and commercial heating requirements such as space heating and water heating.
The heat has often obtained from a cogeneration plant, so in addition to an environmental advantage, there is a tax advantage too.
The author considers the tax aspects according to EU law and the national rules, from the point of view of excise duties both as regards the aspect of electricity production and as regards the consumption of energy products for the supply of heat.

KEYWORDS: Teleheating, cogeneration plant, excise duty, energy taxation directive, energy efficiency.