

**L'ALIQUOTA D'ACCISA RIDOTTA
SUL GASOLIO COMMERCIALE:
SPUNTI PER UNA INTERPRETAZIONE ORIENTATA
E COERENTE ALLA NORMATIVA UNIONALE**

di Mario Cardillo*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La matrice europea delle accise e i profili di armonizzazione fiscale. – 3. La disciplina interna delle accise e gli spazi di autonomia. – 4. L'aliquota ridotta sull'accisa applicata al gasolio commerciale: disciplina domestica ed europea. – 4.1. Considerazioni critiche in ordine alla definizione domestica di gasolio commerciale. – 5. Prospettive di disapplicazione della definizione di gasolio commerciale recata dall'art. 24-ter TUA. – 6. L'applicabilità dell'aliquota ridotta alle attività private: il caso particolare del noleggio auto e bus con conducente. – 7. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. – 8. La posizione della giurisprudenza domestica e della Corte Costituzionale con la sentenza n. 104/2023. – 9. Conclusioni.

Abstract: Il vigente testo dell'art. 24-ter TUA introduce una definizione restrittiva di “gasolio commerciale” vincolandola all'attività di trasporto di persone esercitata da soggetti pubblici o, comunque, operanti nell'ambito di finalità pubblica. I soggetti privati non possono pertanto beneficiare dell'aliquota ridotta sul gasolio, che costituirebbe invece un importante volano per sostenere la crescita di un settore in affanno. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea è intervenuta in tempi recenti sul tema ed ha riconosciuto l'illegittimità della norma italiana e la sua incompatibilità con l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE, dotata peraltro di efficacia *self executing*, rendendo quantomai urgente un intervento di riforma ad opera del legislatore nazionale.

Abstract: *The current text of art. 24-ter TUA introduces a restrictive definition of “commercial gas oil” binding it to the activity of transporting people carried out by public entities or, in any case, operating within the scope of public purposes. Private subjects cannot, therefore, benefit from the reduced rate on gas oil, which would instead constitute an important tool to support the growth of a stagnant sector. The European Court of Justice has recently intervened on the issue and recognized the illegitimacy of the Italian law and its incompatibility with art. 7 of directive 2003/96/EC, also endowed with self-executing efficacy, making a reform intervention by the national legislator as urgent and not avoidable.*

* Professore associato di Diritto Tributario, presso l'Università degli Studi di Foggia.

1. Introduzione

Le accise rappresentano un tributo strettamente correlato ai principi e al diritto dell'Unione Europea atteso che il processo di armonizzazione che le ha coinvolte costituisce, da sempre, una condizione necessaria per la compiuta realizzazione del mercato unico¹.

Non a caso, sin dagli albori del progetto europeo, si è avvertita la necessità di introdurre normative comuni e condivise, eliminando ovvero attenuando le barriere domestiche che potessero ostacolare la libera circolazione di merci e servizi reputati coesenziali al corretto funzionamento dell'economia e del mercato².

Le accise colpiscono, invero, beni di largo consumo (oli minerali tratti dalla raffinazione del petrolio, tabacchi, alcool, etc.) e possono pertanto essere agevolmente utilizzate per perseguire finalità extra-fiscali, incrementando il gettito erariale per la copertura di spese extra-bilancio, modulando l'intensità del relativo prelievo ed incidendo, per l'effetto, sull'andamento del mercato, il quale dipende proprio dall'impiego – spesso insostituibile – di questi beni³.

Gli oli minerali e, in specie, il gasolio commerciale costituiscono la categoria di beni maggiormente colpita dalle accise atteso che il loro utilizzo alimenta il

¹ Preme evidenziare che, nonostante l'armonizzazione delle accise rappresenti un passaggio fondamentale per pervenire ad una solida integrazione europea, ad oggi si registrano ancora importanti divergenze, quanto a regole ed aliquote tra i vari Stati Membri. La ragione va ricercata nell'elevato gettito garantito da questi tributi, che ostacola una piena omogeneità nella disciplina atteso che ne deriverebbe una probabile diminuzione nelle entrate nazionali. A titolo esemplificativo, negli ultimi dieci anni, in Italia, la media statistica del gettito delle accise è pari a circa il 5% delle entrate nazionali, superate esclusivamente dalle imposte sui redditi e dall'IVA. Per considerazioni di sistema si rimanda a E. GERELLI, *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA.VV., in *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, 45 ss.; F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, pag. 216 ss.; N. FORTE, *IVA, accise e mercato comune*, Milano, 1990; E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, 275 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, 22; F. CERIONI, *La disciplina delle accise in Italia*, in *Il diritto tributario comunitario*, Milano, 2004, 745 e ss.; F. PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 307 ss.; C. VERRIGNI, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, 254. ID., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017, 54 ss.

² Nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, il c.d. Trattato CEE, era presente l'art. 99 che prevedeva espressamente, quale fondamentale obiettivo del progetto europeo, che “la Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette”.

³ Lo rilevano in particolar modo F. FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, *op. cit.*, 218 e F. PADOVANI, *op. cit.*, 307 ss. secondo i quali le accise costituiscono lo strumento principe per contrastare eventuali fluttuazioni nelle finanze degli Stati, legate alla necessità di spese contingenti, tanto da rappresentare la classe di tributi che subisce a livello europeo, più di frequente, modifiche nell'attuazione e quantificazione del prelievo.

funzionamento dell'intero ciclo economico – su base nazionale, europea ed internazionale – tanto da imporre agli Stati Membri di sviluppare strutturate politiche energetiche dedicate, improntate alla valorizzazione delle risorse disponibili e alla riduzione del significativo impatto ambientale che ne consegue⁴.

L'applicazione delle accise agli oli minerali rappresenta, evidentemente, un passaggio delicato e di massimo rilievo per la fiscalità domestica ed europea giacché si impone l'esigenza di calibrare interessi contrapposti, garantendo un gettito flessibile ed adeguato a fronte di una disciplina che deve essere razionale in termini di individuazione del presupposto del tributo, dei soggetti passivi, nonché dei regimi agevolativi correlati⁵.

In questa prospettiva, le accise sugli oli minerali hanno subito una intensa regolamentazione in entrambi gli ordinamenti, in specie a decorrere dai primi anni Novanta del XX secolo, che hanno condotto ad una normativa complessa, variegata e, talora, non perfettamente allineata.

Invero, il c.d. “regime europeo delle accise”, che prevede aliquote minime, schemi di attuazione comuni per gli Stati Membri e procedure armonizzate in relazione alla detenzione e alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa nel territorio europeo non ha condotto, per ciò che concerne l'ordinamento italiano e in specie il D. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (c.d. TUA, Testo Unico Accise), ad una compiuta sovrapposizione con quelli che sono i moduli operativi sviluppati dal legislatore domestico, con espresso riferimento a profili attuativi della disciplina (taluni regimi agevolativi, accertamento e riscossione)⁶.

⁴ La connessione tra accise, imposizione sugli oli minerali e politiche *green* improntate alla decarbonizzazione rappresenta ormai un *leit motiv* della fiscalità europea atteso che gli obiettivi ambientali, riconosciuti dai Trattati e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, appaiono centrali nella più recente legislazione comunitaria, ove gli Stati sono chiamati ad adottare strumenti giuridici armonizzati a livello europeo che modulino il prelievo tributario in conformità al noto principio «chi inquina paga», così da indirizzare le scelte dei consumatori e quindi l'andamento del mercato unico verso un approccio più sostenibile in termini ambientali. Per un approfondimento su questi temi si rimanda a L. MELANCONICO, *Carbon Tax, accise e politiche ambientali*, in *L'Iva*, 2001, 294; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario «chi inquina paga» nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614; R. ALFANO, *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione Europea*, Napoli, 2009; P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013 e, più di recente, R. MICELI, *Green deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, in *riv. trim. dir. trib.*, 2022, 137 ss. per la quale “la politica ambientale trovi le sue radici nel contesto europeo ed internazionale. In tali assetti l'ambiente ha assunto gradualmente il valore di bene universale, da rispettare e proteggere secondo comuni linee guida, per garantire la sopravvivenza delle generazioni future ed un migliore tenore di vita di quelle presenti”.

⁵ Per una disamina in ordine ai caratteri generali delle accise sugli oli minerali si rimanda a G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1859.

⁶ La non perfetta aderenza della disciplina domestica in tema di accise alla normativa svilup-

L'effetto che ne consegue è quello di una disciplina stratificata e composita, che si fonda su principi europei ma che poi, sul versante di materiale implementazione, necessita dell'intervento – non sempre efficace o tempestivo – del legislatore nazionale e offre quindi spazi a sensibili disallineamenti e lacune normative⁷.

Uno degli esempi più evidenti di questo fenomeno è dato dalla definizione di gasolio commerciale fornita nell'art. 24-ter TUA, funzionale all'applicazione di una rilevante agevolazione fiscale in forma di aliquota ridotta, che appare senz'altro difforme, essendo ben più restrittiva, di quella indicata dal legislatore europeo nella nota direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003⁸.

Si dubita, invero, che l'attuale impostazione domestica circa il gasolio commerciale possa dirsi legittima in relazione al diritto unionale.

Il presente contributo costituisce un'occasione utile per indagare in ordine al disallineamento da ultimo evidenziato, cercando di far chiarezza in ordine al perimetro della predetta agevolazione e al suo rapporto con la definizione di gasolio commerciale resa nel contesto della legislazione europea in tema di accise e dai chiarimenti della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, così da offrire spunti di riflessione per una interpretazione sistematica e coerente con le prospettive unionali.

2. La matrice europea delle accise e i profili di armonizzazione fiscale

Il passaggio fondamentale, prima di affrontare le problematiche applicative poste dall'art. 24-ter TUA, è di definire il contesto normativo in cui le accise e, quindi, anche tale disposizione, si inseriscono.

Come noto, con il termine “accise” si suole tradizionalmente indicare il complesso di imposte erariali indirette che colpiscono la fabbricazione o il consumo di determinate categorie di beni, il cui peso economico è traslato abitualmente in capo al consumatore finale⁹.

pata in sede europea, soprattutto in relazione agli aspetti di promozione correlati alla fruizione di benefici fiscali, è stata da sempre evidenziata dalla dottrina. Si vedano in particolare le riflessioni di V. UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1, 9 ss. e M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss.

⁷ Evidenziano tale aspetto P. ORSINI, *L'armonizzazione dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi*, in *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014, 9 ss.; M. LOGOZZO, *op. cit.*, 140.

⁸ Tale direttiva è stata modificata ad opera delle successive direttive del Consiglio 2004/74/CE e 2004/75/CE del 29 aprile 2004. In specie, la Direttiva 2004/74/CE ha apportato talune modifiche finalizzata a consentire agli Stati Membri di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni o riduzioni temporanee dei livelli di tassazione

⁹ In questi termini R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 22; G. M. CIPOLLA, *voce Accise*, in *Dizionario di dir. pub.*, Milano, 2006, p. 72 ss.; U. SIRICO, *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, Torino, 2014.

Nello specifico, le accise assumono la natura di imposte indirette specifiche e a carattere speciale giacché colpiscono solo alcuni prodotti previamente individuati dal legislatore (tra tutti, oli minerali frutto della raffinazione del petrolio, prodotti alcolici e tabacchi) e manifestano una totale indipendenza rispetto al valore venale di commercio del bene cui sono applicate, tanto da poter divenire una parte consistente del prezzo pagato in sede di consumo.

Il presupposto è quindi storicamente costituito rispettivamente dalla produzione o dalla fabbricazione dei prodotti, con l'effetto precipuo che l'operatore economico che ha prodotto i beni colpiti da accise, ovvero importato gli stessi all'interno del territorio dell'Unione Europea, risulta soggetto passivo del tributo, tanto da "rimanere sotto la lente di ingrandimento dell'Amministrazione finanziaria fino a che il debito sarà stato estinto o trasferito su altri soggetti passivi"¹⁰.

Tali caratteri generali delle accise sono comuni a tutti i Paesi Membri dell'Unione Europea giacché discendono da un'unica matrice sviluppata in sede comunitaria a partire dal Trattato di Roma del 1957. Invero, in tale contesto le accise furono concepite, assieme alla imposta sulla cifra di affari, come uno strumento principe per assicurare il corretto funzionamento del mercato unico e la promozione di un sano regime concorrenziale¹¹.

In tale contesto, il più incisivo intervento si è avuto con la direttiva generale, c.d. direttiva quadro accise, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE e con le correlate direttive specifiche per le varie classi merceologiche di beni colpite da questo tributo, di cui le più importanti per gli oli minerali erano rappresentate dalle direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE¹².

¹⁰ Utilizza questa efficace espressione U. SIRICO, *op. cit.*, 3. Sul punto si vedano anche A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, 2019, Milano, 490 secondo i quali "La scansione temporale tra la nascita dell'obbligazione e l'esigibilità del tributo induce la dottrina recente a ravvisare nel presupposto [dell'accisa] un fatto complesso – inquadrabile negli schemi di fattispecie a formazione progressiva – costituito dal coordinamento delle fasi della fabbricazione e dell'immissione al consumo dei beni". Nel passato, invece, il presupposto delle accise era identificato con l'atto finale del processo produttivo o nella trasformazione delle materie prime sicché si riteneva che l'immissione al consumo rilevasse solo ai fini dell'esigibilità dell'imposta. Questa impostazione è stata successivamente ripresa dalla Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 115 del 25 marzo 2010, con commento di L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: presupposto a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 449, nonché la postilla critica di G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra le "ragioni del fisco e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159. Per approfondimenti anche R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 25, G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, *op. cit.*, 1859.

¹¹ Tale impostazione è stata sostanzialmente mutuata dall'attuale art. 113 TFUE, il quale dispone che le accise siano "necessarie per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza".

¹² A fini di completezza espositiva, si rappresenta che, in realtà, il primo provvedimento comu-

Nella prospettiva di questi interventi normativi, al fine di realizzare un mercato comune senza frontiere interne, privo di ostacoli alla libera circolazione delle merci fra gli Stati membri, si rendeva necessario eliminare in maniera drastica le c.d. “frontiere fiscali”, introducendo specifiche procedure con le quali attuare nel commercio intracomunitario il principio della “tassazione nel Paese di destinazione”, in forza del quale le merci esportate non fossero colpite dall’accisa dello Stato di esportazione (chiamato a rimborsarla, ove già pagata), ma da quella del Paese Membro di importazione, al passaggio della dogana¹³.

In ossequio a questo preciso interesse di sistema, la direttiva n. 92/12/CEE, con l’obiettivo di attenuare gli effetti negativi che il processo di armonizzazione così avviato avrebbe comportato sul gettito delle accise in ciascun Paese Membro ed in attuazione del principio di sussidiarietà, disponeva che venisse comunque concessa piena facoltà ai vari ordinamenti nazionali di introdurre o mantenere accise diverse o connotate da specifici regimi di agevolazione od esenzione (c.d. accise non armonizzate), in funzione di manovre di politica finanziaria nazionali ovvero per il perseguimento di obiettivi extra-fiscali, a condizione che ciò non comportasse la produzione di effetti distorsivi in termini di concorrenza ed efficienza del mercato¹⁴.

Negli anni successivi, anche per dare compiuta attuazione al Protocollo di Kyoto nonché per un migliore funzionamento del mercato interno e delle politiche comunitarie di energia, trasporti e ambiente, la direttiva 2003/96/CE ha abrogato le norme precedenti e ha istituito i livelli minimi di tassazione per i “prodotti energetici” (tra cui oli minerali, gas naturale e carbone), facendo coincidere il presupposto dell’imposta con il momento di fornitura al consumatore finale (c.d. immissione in consumo).

nitario in materia è stata la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1972, n. 72/464/CEE (in GUCE n. 303 L del 31 dicembre 1972, p.1), in tema di tabacchi.

¹³ Il tema è ampiamente sviluppato da R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità, modelli di federalismo*, Milano, 2014, 227 ss. Si vedano anche le considerazioni di M. LOGOZZO, *op. cit.*, per il quale “per quanto riguarda le aliquote, è stata effettuata (in applicazione del principio di sussidiarietà, che garantisce uno spazio di manovra autonomo agli Stati membri) un’armonizzazione molto attenuata, basata su aliquote minime fissate ad un livello molto basso, a partire dalle quali gli Stati membri sono liberi di fare le proprie scelte, salva la possibilità concessa agli stessi di prevedere esenzioni e riduzioni di imposta, tenuto conto della necessità di minimizzare gli effetti negativi sul bilancio. Tuttavia, permangono significative differenze, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, il che incide sui prezzi dei prodotti e sulla concorrenza. Sotto tale profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico”.

¹⁴ Tale facoltà veniva reputata coerente con gli obiettivi posti dai Trattati, i quali erano sostanzialmente volti all’abbattimento delle c.d. frontiere fiscali e non già alla introduzione di un regime impositivo perfettamente identico, in tema di accise, in ciascun Paese Membro. Si vedano a tal proposito le riflessioni di R. ALFANO, *Le accise sull’energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.* 2015, 125 ss.

Le modifiche apportate dalla direttiva da ultimo citata sono state pertanto fondamentali nel ridisegnare il volto attuale del tributo che, da imposta a formazione progressiva – fondata sulla divaricazione tra fabbricazione e immissione in consumo – è divenuta incentrata attorno al solo momento della immissione in consumo, in ossequio agli insegnamenti della giurisprudenza europea¹⁵.

Gli ultimi interventi del legislatore europeo, che completano il quadro delle regole unionali in tema di accise, afferiscono infine alla direttiva n. 2010/12/UE del 16 febbraio 2010¹⁶, di modifica alla pregressa direttiva n. 2008/118/CE, nonché alla recente direttiva 2020/262/UE del 27 febbraio 2020, a mezzo delle quali si è affinata la disciplina pregressa, prevedendo un sempre più ampio utilizzo alle tecnologie informatiche nel contrasto alle frodi transnazionali e nella fase di attuazione del tributo nonché una espressa valorizzazione dei principi giuridici ricostruiti e sviluppati negli anni dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁷.

In definitiva, il progetto di coesione economica e sociale alla base del patto stretto tra i Paesi Membri dell'Unione Europea ha visto nella regolamentazione comune delle accise una leva imprescindibile per la sua piena realizzazione essendo essenziale per realizzare un coordinamento fiscale nello spazio europeo, evitare forme di concorrenza dannosa tra i vari Paesi e, comunque, fare fronte all'impossibilità di controlli doganali per gli scambi

¹⁵ Il richiamo è alla nota sentenza CGUE 2 giugno 2016, C-355/14 nella quale si è anche affermato: “poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della Direttiva n. 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo, tale direttiva stabilisce, come previsto al suo art. 1, par. 1, il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali rientrano, in particolare, i prodotti energetici e l'elettricità di cui alla Direttiva 2003/96”.

¹⁶ Per un esame della direttiva si veda F. CERIONI, *Modifiche al testo unico delle accise*, in *Corr. trib.*, 2010, 1543.

¹⁷ Con riferimento alla direttiva più recente, per un commento, si rimanda a S. ARMELLA, *La nuova disciplina delle accise*, in *L'Ina*, 2020, 20 ss. per la quale “già a una prima lettura, emerge che la novella non si limita semplicemente a rifondere, in un unico testo, la previgente Direttiva accise (n. 2008/118) e le numerose modifiche intervenute nel corso degli anni. La Direttiva in commento, infatti, introduce alcune importanti novità e supera anche la precedente impostazione casistica, per esempio, nell'individuazione delle fattispecie imponibili. Rispetto alla legislazione degli anni Novanta, caratterizzata da un testo normativo rigorosamente descrittivo di casi concreti, il legislatore europeo persegue ora, com'è anche avvenuto nel settore dogane e IVA, un maggior rigore giuridico nell'individuazione di regole generali, anche grazie all'elaborazione nel frattempo svolta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Si può anzi affermare che la codificazione di diverse regole sostanziali definite dalla Corte, se da un lato riconosce il grande lavoro ricostruttivo di “principi giuridici comuni”, dall'altro circoscrive, per il futuro, la libertà interpretativa della giurisprudenza unionale, talvolta criticata per un ruolo creativo più consono a sistemi di *common law*. La nuova Direttiva, dunque, si distingue dalle precedenti per la nuova disciplina di principio in ordine ai soggetti passivi, al presupposto impositivo e ai casi di responsabilità del depositario”.

all'interno del mercato comunitario, salvaguardando al contempo la sovranità fiscale nazionale, analogamente a quanto è accaduto per l'IVA¹⁸.

Senonché, ed è questo un aspetto relevantissimo ai presenti fini, sebbene l'armonizzazione in ordine alle accise sia formalmente compiuta, residuano per gli ordinamenti domestici ampi margini di discrezionalità, che sono perlopiù apprezzabili sulla modulazione del livello di imposizione, essendo prevista la possibilità di introdurre aliquote differenziate e, comunque, agevolazioni di varia natura¹⁹.

Il processo di armonizzazione delle accise non va quindi inteso in senso assoluto, ma va debitamente esaminato alla luce della potestà, riconosciuta ai singoli Paesi Membri, di poter adottare politiche fiscali differenti su diversi beni soggetti ad accise, atteso il loro rilievo spesso strategico nell'attuazione delle politiche economiche nazionali.

3. La disciplina interna delle accise e gli spazi di autonomia

Le numerose direttive europee in materia di accise hanno inevitabilmente irradiato i propri effetti nell'ordinamento domestico, plasmando una disciplina che, negli assetti strutturali del tributo, risulta essere coerente con la sua matrice sovranazionale.

Invero, il presupposto delle accise ed il relativo momento di esigibilità sono sempre individuati nella produzione o fabbricazione di prodotti per le accise sulla produzione, ovvero nell'immissione in consumo per le accise sul consumo, così come l'individuazione del luogo di esigibilità, le procedure di rimborso e la circolazione dei prodotti nei confini unionali seguono pedissequamente le indicazioni elaborate in sede europea²⁰.

¹⁸ In questi termini si esprime P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 204.

¹⁹ SCHIAVOLIN, *Accise*, in Enc. Dir., VI agg., 2000, §1. Sugli sviluppi del dibattito e le vicende del processo di armonizzazione v. per tutti NALDINI, *L'armonizzazione delle accise: problemi strutturali e normativi*, in MAJOCCHI e TREMONTI, *Le imposte del 1992, aspetti fiscali del completamento del mercato unico europeo*, Milano, 1990, 153 ss.

²⁰ La dottrina domestica si è quindi posta, in relazione a questi temi, i medesimi interrogativi che sono stati negli anni sollevati circa le norme comunitarie. Ad esempio, con riferimento al presupposto d'imposta, la dottrina più risalente riteneva che esso andasse ravvisato nell'immissione in consumo della merce, perché altrimenti il prelievo, se non avesse potuto essere traslato sul consumatore finale, avrebbe finito per rimanere in capo all'impresa produttrice. Così M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 1184 ss. Altra parte della dottrina invece osservava che soggetto passivo dell'imposta fosse solo il fabbricante, obbligato a pagarla per fatti e situazioni anteriori al momento in cui potrebbe traslarla sui consumatori (anche su prodotti perduti prima della vendita), senza godere nemmeno, di regola, di un diritto di rivalsa. Così R. ALESSI, *Fabbricazione (Imposte di)*, in *Noviss. Dig. It.*, VI, 1960, 1104; M. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio nelle imposte di fabbricazione: una*

Diversamente, ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2008/118/CE, come modificata dalla 2010/12/UE, l'applicazione e riscossione delle accise, unitamente alla previsione di specifiche norme di favore e sanzionatorie, è rimessa alla autonomia legislativa di ciascun Paese Membro, seppur nel rispetto della superiore cornice unionale.

Invero, trattandosi di tributi armonizzati, il legislatore domestico è chiamato a sviluppare una disciplina interna che sia rispettosa dei principi fondamentali desumibili dai Trattati, nonché dei principi coesenziali al funzionamento dell'ordinamento europeo, tra i quali spiccano il principio di non discriminazione fiscale, di effettività, di certezza del diritto e proporzionalità, che innervano ogni previsione di legge, risultando direttamente applicabili a ciascuna fattispecie²¹.

Il D. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA) è quindi il testo normativo domestico che diviene recettore degli schemi giuridici e dei principi elaborati in sede europea, avendo l'onere di contenere l'intera disciplina nazionale in tema di accise. Il TUA ha subito negli anni molteplici modifiche e aggiornamenti, dovendosi necessariamente adeguare ai mutamenti normativi intervenuti in sede europea, sebbene con risultati non sempre eccellenti²².

terminologia legislativa ambigua, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 1102 ss. La dottrina più recente è orientata nel senso di ritenere che laddove sia previsto un meccanismo giuridico di rivalsa sul consumatore finale, è quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta, la cui capacità contributiva viene in rilievo nell'assetto del tributo. Così M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 266. Tuttavia, nota efficacemente P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 815, tale ultimo meccanismo solitamente non è previsto da una disposizione legislativa ma lo spostamento del peso economico del tributo dal produttore al consumatore viene rimesso sostanzialmente alle leggi di mercato. Tale notazione permette di ritenere comunque coerente l'inquadramento delle accise come imposte indirette sul consumo, dacché comunque il peso economico viene spostato di regola a valle del sistema produttivo.

²¹ Tali principi si distinguono tra principi espressi nei Trattati ed elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ma, nonostante la diversa origine, sono reputati come equi-ordinati atteso che la Corte di Giustizia svolge una funzione di interpretazione etero-integrativa, che fa emergere assetti valoriali già insiti nelle norme di diritto positivo dell'Unione. Per un approfondimento si rimanda a M. AKERHURST, *The application of general principles of law by the Court of Justice of the European Communities*, in *British yearbook of international law*, 1981, 29 ss.; R. E. PAPADOPOULOU, *Principes généraux du droit et droit communautaire*, Bruxelles, 1996, *passim*; A. TIZZANO, *Il ruolo della Corte di giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Scritti in onore di A. Predieri*, II, Milano, 1996, 1470 ss.; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012, 104 ss.; M. C. CICIRIELLO, *L'Unione europea e i suoi principi giuridici*, Napoli, 2010, *passim*; R. ALONSO GARCÍA, *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Toronto, 2012, 104 ss.; P. BORIA, *Taxation in European Union*, Torino, 2017, 91 ss.

²² Tra le più importanti modifiche intervenute vi sono quelle apportate (i) con il D. lgs. 02 febbraio 2007 n. 26, il quale, nel recepire la direttiva 2003/96/CE, ha modificato integralmente gli artt. 21 e 22 (prodotti energetici sottoposti ad accisa) e 26 (disposizioni particolari per il gas naturale), così da attrarre nell'area dell'imposizione armonizzata tutti i prodotti energetici, tra cui il gas naturale, in luogo dei soli oli minerali che erano precedentemente contemplati, e (ii) con il

Invero, nonostante l'importante funzione a cui il TUA è avvocato, la dottrina ha da sempre rilevato come esso sia un testo normativo ostico, connotato da ampie lacune e da previsioni non sempre coincidenti con quelle stabilite a monte dal legislatore unionale²³.

L'effetto che ne consegue è che l'Amministrazione finanziaria è frequentemente chiamata ad intervenire con propri documenti di prassi al fine di supplire alle predette lacune e, talora, addirittura a proporre interpretazioni "creative", che pongono problemi di compatibilità con il principio costituzionale della riserva di legge, di cui all'art. 23 Cost., come emerso in tempi non troppo risalenti per il novellato art. 62-*quater* TUA, in tema di sigarette elettroniche, sanzionato dalla Corte Costituzionale per via della sua indeterminatazza nella individuazione del presupposto²⁴.

Uno dei settori in cui emergono con maggiore nitidezza i profili di asistematicità cui si è fatto cenno è così rappresentato dal regime delle agevolazioni sulle accise applicate ai prodotti energetici, sul quale al legislatore domestica è concessa dalle fonti europee ampia discrezionalità nello stabilire livelli di tassazione contingentata in relazione a taluni peculiari usi cui sono destinati i prodotti sottoposti ad accisa.

Ed è proprio questo l'aspetto che appare meritevole di essere approfondito nel prosieguo della trattazione.

4. L'aliquota ridotta sull'accisa applicata al gasolio commerciale: disciplina domestica ed europea

Si è già detto che la direttiva 2003/96/CE si è posta l'obiettivo di aggiornare il regime pregresso in tema di accise, fissando, tra i vari interventi, dei livelli minimi di imposizione per varie tipologie di prodotti energetici, tra i quali vi sono gasolio, elettricità e gas naturale.

In specie, la citata direttiva dispone che i Paesi Membri abbiano facoltà, perseguendo un chiaro intento agevolativo, di fissare aliquote inferiori a quella ordinaria, purché siano previste distinzioni a seconda dell'utilizzo del

D. lgs. 05 novembre 2021, n. 180, di recepimento della direttiva 2020/262/UE, a mezzo del quale sono state in particolare ampliate le fattispecie che danno luogo alla esigibilità del tributo (rileva ad esempio anche l'ingresso irregolare dei prodotti nel territorio dello Stato) e sono state disposte varie ipotesi di adeguamento agli indirizzi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

²³ Si veda su tutti M. LOGOZZO, *op. cit.*, 139.

²⁴ La Corte Costituzionale, con la sentenza 15 maggio 2015, n. 83 ha dichiarato l'incostituzionalità della predetta norma per via della "indeterminatezza della base imponibile e della mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria". Si veda il commento di A. GIOVANNINI, *La consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, in *Corr. trib.*, 2015, 2341.

bene inciso dall'accisa, assumendo rilievo in senso commerciale ovvero non commerciale dello stesso.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 5 e 11, della direttiva 2003/96/CE, che ad oggi non hanno subito modifiche, il legislatore europeo prevede espressamente che ai prodotti energetici incisi da accisa e destinati ad un utilizzo commerciale sia applicabile una aliquota ridotta, determinata dal singolo Paese Membro, vigente al momento di immissione al consumo²⁵.

La direttiva persegue quindi un palese obiettivo extra-fiscale, costituito dalla volontà di agevolare il ciclo economico correlato alla produzione e scambio di beni, rendendo meno oneroso il prelievo tributario riferito a prodotti energetici, se funzionali ad una attività di carattere commerciale (essendo invece irrilevante l'utilizzo non commerciale).

Più precisamente, come rilevato in dottrina, la *ratio* che si trova sottesa alla distinzione tra utilizzo "commerciale" e non "commerciale" concerne la strumentalità dell'impiego del prodotto energetico rispetto ad una attività commerciale previamente individuata: se l'impiego è necessario per svolgere una fase del ciclo economico di produzione e/o scambio di beni e servizi, allora è possibile applicare l'aliquota ridotta mentre, se l'impiego afferisce ad un consumo finale e quindi fine a se stesso, l'aliquota si applica in misura piena²⁶.

Corollario di questa impostazione è che assumono massimo rilievo, al fine di dare concreta attuazione all'intento agevolativo espresso dalla direttiva 2003/96/CE, le norme, interne ed europee, volte a definire, sul piano pratico, quando una attività possa dirsi "commerciale".

Senonché, a fronte di una politica fiscale che appare di certo condivisibile, essendo apprezzabile l'intento di attenuare l'intensità del prelievo tributario nelle fasi del ciclo economico che precedono il consumo finale, si rileva una sensibile divaricazione tra i criteri elaborati dal legislatore domestico rispetto a quelli rinvenibili nelle fonti europee, così da ingenerare una

²⁵ Il rilievo dell'aliquota al momento di esigibilità del tributo (immissione in consumo) è un elemento che differisce rispetto alla disciplina di altro tributo armonizzato qual è l'IVA. Invero, per quest'ultimo tributo l'aliquota va determinata con riferimento al momento in cui l'operazione si considera effettuata e non già al momento in cui l'imposta diviene esigibile. Si vedano G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, *op. cit.*, 1859 ss.; R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 28.

²⁶ Si veda M. LOGOZZO, *op. cit.*, 141 per il quale "il discrimine tra i due livelli di imposizione è rappresentato dalla "natura commerciale", intesa in senso ampio, del consumo finale del prodotto energetico: se vi è mero consumo del prodotto energetico (uso non commerciale), l'imposizione è superiore; se invece il consumo del prodotto è strumentale all'attività commerciale (qualsiasi attività economica diretta alla produzione e alla commercializzazione di beni, nonché alla prestazione di servizi, comprese le attività professionali), il costo rappresentato dall'energia impiegata viene abbattuto mediante la previsione di un minore livello impositivo".

inammissibile incertezza in ordine all'applicazione del meccanismo premiale.

La definizione di gasolio commerciale o, più precisamente, di impiego commerciale del gasolio ne costituisce uno degli esempi più evidenti di quanto rappresentato atteso che la normativa europea e quella domestica risultano del tutto disallineate.

Segnatamente, l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE dispone espressamente che il gasolio è strumentale ad una attività commerciale ove questo sia: (i) impiegato nell'ambito del trasporto di merci su strada, da parte di automezzi aventi un peso a pieno carico pari o superiore a 7,5 tonnellate, ovvero (ii) trasporto regolare o occasione di passeggeri²⁷.

Dalla lettura della disposizione, appare evidente che il legislatore europeo abbia inteso fornire una nozione molto ampia di impiego commerciale del gasolio, ricomprendendovi tutte le fattispecie in cui esso sia utilizzato quale propellente su strada per attività dotate di rilievo economico (riassumibili nel trasporto merci e nel trasporto passeggeri, anche se occasionale), in perfetta adesione all'accezione comunitaria di "attività economica", notoriamente più vasta di quella domestica²⁸.

Il lineare recepimento della direttiva 2003/96/CE avrebbe imposto l'adozione, da parte del legislatore domestico, di una definizione di impiego commerciale del gasolio sostanzialmente sovrapponibile a quella fissata dal citato art. 7, così da generare una perfetta corrispondenza tra i due ordinamenti e una applicazione della misura agevolativa conforme alla sua matrice europea.

L'art. 24-ter TUA, al contrario, offre una definizione diversa e ben più

²⁷ La norma recita precisamente che "[...] 2. Gli Stati membri possono distinguere tra uso commerciale e non commerciale del gasolio utilizzato come propellente, purché siano rispettati i livelli minimi comunitari e l'aliquota per il gasolio commerciale utilizzato come propellente non sia inferiore al livello nazionale di tassazione vigente al 10 gennaio 2003, a prescindere dalle deroghe per detta utilizzazione stabilite dalla presente direttiva. Si intende per «gasolio commerciale utilizzato come propellente» il gasolio utilizzato ai fini seguenti: a) trasporto di merci per conto terzi o per conto proprio, effettuato con un autoveicolo a motore o un autoveicolo con rimorchio, adibito esclusivamente al trasporto di merci su strada, avente un peso a pieno carico massimo ammissibile pari o superiore a 7,5 tonnellate; b) trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3, quali definite dalla direttiva 70/156/CEE del Consiglio, del 6 febbraio 1970, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative all'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi". Per un commento si rimanda a R. ALFANO, *Le accise sull'energia: quadro europeo e prospettive nazionali*, op. cit., 125 ss.

²⁸ Come noto, nell'ordinamento europeo, la nozione di attività economica, emersa nell'ambito del diritto della concorrenza e della disciplina degli aiuti di Stato, è governata dal criterio c.d. funzionale, per cui costituisce impresa qualsivoglia soggetto che eroga un servizio contro remunerazione e in contesto di mercato, anche solo potenziale. Per una dotta ricostruzione bibliografica sul tema vedasi il contributo di D. GALLO, *L'economicità alla luce della giurisprudenza UE e della prassi della Commissione sui servizi socio-sanitari*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2019, 287 ss.

restrittiva, riconoscendo la commercialità dell'impiego del gasolio in due fattispecie, di cui solo la prima appare conforme alla previsione europea.

Invero, il gasolio accede all'aliquota agevolativa (i) se volto ad alimentare trasporto di merci su strada, da parte di automezzi aventi un peso a pieno carico pari o superiore a 7,5 tonnellate, ovvero (ii) se correlato al trasporto di persone svolto in maniera regolare da soggetti pubblici (a livello nazionale o locale) e imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario²⁹.

Appare evidente che, proprio in relazione al trasporto di persone, la norma nazionale avanzi una definizione di impiego commerciale del gasolio non sovrapponibile a quella formulata in sede europea giacché limitata alla natura pubblica del soggetto erogante, del servizio e alla regolarità del medesimo.

Si rendono pertanto opportune talune riflessioni di sistema.

5. Considerazioni critiche in ordine alla definizione domestica di gasolio commerciale

La comparazione diretta dell'art. 7 della direttiva 2003/96/CE con l'art. 24-ter TUA appare essenziale per evincere il perimetro definitorio ben più ridotto, offerto dalla disciplina domestica, di impiego commerciale del gasolio.

Si rileva a tal proposito che il legislatore europeo, in perfetta adesione ad una prassi radicata nell'ordinamento unionale, dispone l'applicazione

²⁹ La norma domestica dispone che “2. Per gasolio commerciale usato come carburante si intende il gasolio impiegato da veicoli, ad eccezione di quelli di categoria euro 3 o inferiore e, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ad eccezione dei veicoli di categoria euro 4 o inferiore, utilizzati dal proprietario o in virtù di altro titolo che ne garantisca l'esclusiva disponibilità, per i seguenti scopi: a) attività di trasporto di merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate esercitata da: 1) persone fisiche o giuridiche iscritte nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi; 2) persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'elenco appositamente istituito; 3) imprese stabilite in altri Stati membri dell'Unione europea, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada; b) attività di trasporto di persone svolta da: 1) enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, e alle relative leggi regionali di attuazione; 2) imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al decreto legislativo 21 novembre 2005, n. 285; 3) imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422; 4) imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009. È considerato altresì gasolio commerciale il gasolio impiegato per attività di trasporto di persone svolta da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fine in servizio pubblico.”

dell'aliquota agevolata a tutte le attività economiche, siano esse di natura pubblica o privata, senza compiere distinzioni di sorta e attribuendo valore al nucleo essenziale dell'attività svolta: produzione o scambio di beni e servizi sul mercato³⁰.

La *ratio* di tale ampiezza va rinvenuta nell'esigenza, perseguita dal legislatore europeo, di distanziarsi e quindi superare le singole e specifiche definizioni sviluppatesi in ciascun ordinamento nazionale, dalle quali sarebbe complesso trarre una nozione uniforme d'impresa e, più in generale, di esercizio di attività economica, essenziale per l'omogenea applicazione delle norme del diritto europeo³¹.

Al contrario, l'art. 24-ter TUA pare dimenticare la sovraordinata matrice europea della disciplina delle accise, vincolando l'applicazione dell'aliquota ridotta ad una definizione specifica e limitante di attività commerciale, che non trova cittadinanza alcuna nell'ordinamento unionale.

La difformità nel perimetro della definizione, invero, appare netta in relazione alla categoria del trasporto di persone: (i) nelle norme europee assume la natura di gasolio commerciale quello utilizzato per il trasporto regolare od occasionale di passeggeri, senza distinzione in merito alla natura giuridica del vettore; (ii) al contrario, nella normativa domestica, si indica come gasolio commerciale, assoggettato a un regime impositivo ben più contenuto, esclusivamente quello utilizzato da enti pubblici o da soggetti che, comunque, svolgono un servizio pubblico in favore della collettività.

La *linea di discrimen*, affinché possa configurarsi un utilizzo commerciale del gasolio nel trasporto di persone (e quindi possa profilarsi il diritto al beneficio fiscale), è rappresentata proprio dalla erogazione di un servizio ad opera di un soggetto che ha natura pubblica e che quindi – quale diretto corollario – svolge una funzione di pubblica utilità, secondo la più moderna accezione, che identifica la natura pubblica del servizio in ragione del fine perseguito e della disciplina che lo regola³².

Pertanto, se nel testo della direttiva la distinzione avviene in ragione dell'*uso* del gasolio, nelle norme domestiche la distinzione è in ragione del *soggetto* che lo utilizza, se pubblico o privato, seppur per il medesimo uso.

³⁰ La nozione di attività economica assunta dal legislatore europeo ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta nelle accise è affine, nella sua ampiezza, a quella che si ha, ad esempio, nell'IVA, ove l'art. 9, par. 1, lett. a) della Direttiva n. 2006/112/CE riconosce la soggettività passiva del tributo a qualsiasi operatore economico che produca o scambi beni e servizi in un contesto di mercato. In questo senso, si vedano le pronunce CGUE, 21 ottobre 2004, C-8/03, CGUE, 26 settembre 1996, C-230/94.

³¹ Lo evidenzia, in dottrina, R. OFFERMANN, *The entrepreneurship concept in a European comparative tax law perspective*, L'Aja, 2002.

³² Si vedano le autorevoli riflessioni sulla nozione di ente pubblico e servizio pubblico di G. NAPOLITANO, *Servizi pubblici e rapporti di utenza*, Padova 2001, 204.

L'effetto che deriva da tale distinzione è palese: il legislatore domestico sposta il baricentro dell'agevolazione dall'esercizio di una determinata attività (trasporto di persone regolare od occasionale) alla natura giuridica del soggetto che svolge tale attività, così da generare una sensibile restrizione dell'ambito applicativo del beneficio fiscale³³.

In specie, il gasolio che viene utilizzato come propellente da parte di soggetti che pur sempre svolgono attività di trasporto passeggeri, ma nel diverso ambito di un servizio privato, non può accedere all'aliquota ridotta e sconterà l'accisa in misura piena.

Una tale impostazione appare, già ad una prima analisi, irrazionale.

A parere di chi scrive, è palese che ricorra una identica fattispecie di impiego commerciale del gasolio in entrambe le circostanze atteso che l'operatore economico – sia esso pubblico o privato – si avvale di questo bene per offrire un servizio sul mercato, successivamente remunerato dagli utenti.

La natura pubblica del soggetto erogante, così come la funzione pubblica del predetto servizio, dovrebbe essere in questa fattispecie marginale ed irrilevante, essendo un aspetto non idoneo ad incidere sul peso del prelievo tributario, il quale nella prospettiva europea si trova teleologicamente correlato alla sola destinazione del servizio di trasporto alla platea dei consumatori, senza ricomprendere il più ampio quadro giuridico in cui si inserisce l'operatore economico³⁴.

Peraltro, non può sottacersi che l'art. 24-ter TUA esprime una previsione di legge marcatamente antinomica, che dovrebbe non essere accettabile in una norma di carattere tributario e avente matrice europea³⁵; invero, il legislatore domestico, nel formulare la nozione di "impiego commerciale" del gasolio, lascia contraddittoriamente al di fuori di questo perimetro proprio gli "operatori commerciali" privati (ad esempio, imprese individuali, società di capitali, etc.), che ne dovrebbero invece rappresentare il terreno elettivo d'applicazione, per includervi solo coloro che hanno natura di soggetti pubblici.

Stante quanto precede, è quindi lecito domandarsi se, in ragione del mancato recepimento dei contenuti della direttiva 2003/96/CE circa la

³³ Si rinvia alle considerazioni sul tema di P. SELICATO, *Agevolazioni fiscali in materia di accise su prodotti energetici. Problematiche applicative*, in *Ultra Limes*, 2014, 1 ss.

³⁴ Non a caso, la Commissione ha a più riprese chiarito che la distinzione tra attività pubblica e privata è del tutto inidonea a creare una distinzione per l'applicazione di agevolazioni fondate sulla commercialità (o, più precisamente, economicità del servizio, atteso che "ogni attività che implica l'offerta di beni e servizi su un dato mercato è un'attività economica". In questi termini COM (2003) 270 def., punto 44, come citata da CGUE, 12 settembre 2000 (in cause riunite C-180-184/98), *Pavel Pavlov and Others v Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*.

³⁵ L'inammissibilità delle antinomie normative tra diritto domestico ed europeo è stato un tema messo in rilievo sin dai primissimi studi sul rapporto tra i due ordinamenti. Si veda, in specie, B. CONFORTI, *Diritto comunitario e diritti degli Stati membri*, in *Riv. Dir. int. priv. proc.* 1966, 18 ss.

definizione di gasolio commerciale, siano ravvisabili adeguati correttivi per assicurare agli operatori economici una razionale applicazione del beneficio fiscale ovvero se tale definizione possa reputarsi incompatibile con il diritto unionale.

6. Prospettive di disapplicazione della definizione di gasolio commerciale recata dall'art. 24-ter TUA

Il principale correttivo per ricondurre nell'alveo della ragionevolezza la disciplina domestica relativa all'applicazione di un'aliquota ridotta al gasolio commerciale è di disapplicare la definizione recata dall'art. 24-ter TUA, stante il suo palese contrasto con l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE.

Preme infatti evidenziare che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è già pronunciata su tale fonte normativa, riconoscendo efficacia *self executing* all'art 14, n. 1, lett. a), seconda frase, atteso che l'obbligo di esenzione ivi indicato “è sufficientemente preciso e incondizionato da conferire ai singoli il diritto di avvalersene dinanzi al giudice nazionale al fine di opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con esso”³⁶.

E in effetti il testo dell'art. 14 della direttiva in esame nella richiamata sentenza della Corte è molto chiaro, laddove indica che i Paesi Membri *esentano* (e non “*possono esentare*” ad indicare una facoltà) dal pagamento dell'accesa una serie di prodotti analiticamente indicati nella direttiva medesima. E pertanto anche in difetto di richiamo nell'ordinamento dei singoli stati, tale esenzione può essere invocata dal contribuente. È evidente che in questo caso il tenore letterale della direttiva è sufficientemente preciso nell'imporre un'esenzione e nell'elencare quali sono i prodotti oggetto di quella specifica esenzione, così divenendo un comando cogente verso l'esterno³⁷.

³⁶ In questi termini, la sentenza CGUE 17 luglio 2008 C.226/07. Come noto, per direttiva *self executing* (o anche ad efficacia diretta) si intende una direttiva sufficientemente dettagliata nei contenuti che non necessita di specifici provvedimenti di attuazione e che, per l'effetto, può trovare materiale implementazione nell'ordinamento di ciascun Paese Membro. Sul tema delle direttive *self executing* si rinvia sinteticamente, fra gli altri, a B. CONFORTI, *Sulle direttive della CEE*, in *Giur. it.*, 1972, 83 ss.; F. CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983; M. DOUGAN, *The Disguised Vertical Direct Effect of Directives?*, in *CLJ*, 2000, 586 ss.; S. AMADEO, *L'efficacia obiettiva delle direttive comunitarie ed i suoi riflessi nei confronti dei privati. Riflessioni a margine delle sentenze sui casi Linster e Unilever*, in *Dir. Un. Eur.*, 2001, 95 ss.; A. CELOTTO, *L'efficacia delle fonti comunitarie nell'ordinamento italiano*, Torino, 2003, 83; P. CRAIG, *The legal effect of Directives: policy, rules and exceptions*, in *ELR*, 2009, 349 ss.

³⁷ Peraltro, di recente, anche la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata in modo analogo, riconoscendo il contenuto *self executing* del citato art. 14 della direttiva 2003/96/CE. Si veda Corte Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15135 secondo cui la “direttiva, che, come precisato dalla giurisprudenza di questa Corte, per la sua chiarezza e precisione, era immediatamente applicabile nel diritto interno, con riguardo alla specifica Disp. di cui all'art. 14. n. 1, lett. a), che ristrutturava il

Trasponendo questi principi all'esame della disposizione che qui maggiormente interessa, occorre valutare se la fattispecie del "gasolio commerciale" sia sufficientemente chiara e precisa nell'ambito della direttiva, e – in caso di risposta affermativa – se residuino spazi normativi per il legislatore nazionale e su quali aspetti.

Tenendo come termine di paragone l'art. 14 della medesima direttiva, anche nell'art. 7, non sembrano esserci margini di dubbio sul fatto che (i) essa imponga un trattamento tributario ben definito per il gasolio commerciale, disponendo che l'aliquota per il gasolio commerciale utilizzato come propellente non *sia* inferiore (non "*possa essere*", così escludendo qualsivoglia facoltà) al livello nazionale di tassazione vigente al 10 gennaio 2003 e che (ii) il legislatore comunitario abbia anche con precisione delimitato la definizione di gasolio commerciale utilizzato per il trasporto merci o passeggeri. In specie, con riferimento a questi aspetti, è sufficiente scorrere l'art. 7 per verificare che il legislatore europeo ha specificamente individuato in quali casi e con quali mezzi l'uso del gasolio commerciale deve essere assoggettato all'imposizione individuata³⁸.

Nello schema della direttiva non sembra quindi esserci alcun margine di manovra per il legislatore nazionale nell'individuazione del regime tributario applicabile, né nell'individuare il bene da assoggettare a tale regime. È puntualmente identificato sia il bene sottoposto ad accisa ("il gasolio commerciale"), che il regime tributario cui il medesimo deve essere sottoposto.

Un dato appare incontrovertibile: la direttiva europea possiede tutti i requisiti per avere una diretta efficacia ed applicabilità nell'ordinamento domestico e, a fronte di ciò, non è rinvenibile alcun riferimento circa la natura pubblica o privata dell'operatore economico, ma solo la descrizione dell'attività che quest'ultimo deve svolgere ("trasporto di persone").

Non a caso, la Commissione europea, in sede di interrogazione parla-

quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, poiché ha natura "*self executing*" e può, quindi, essere direttamente applicata 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", se tale facoltà non sia stata esercitata (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3553 del 13/02/2009 Rv. 606709 -01").

³⁸ Affinché una direttiva possa essere dotata di effetto diretto è necessario che essa sia i) chiara e precisa, contenendo l'indicazione de: il/i soggetto/i titolare dell'obbligo, il/i soggetto/i titolare del diritto e l'oggetto della posizione giuridica quesita e che sia ii) norma incondizionata, ossia che "alcuna facoltà degli Stati di subordinarne l'efficacia all'emanazione di un provvedimento di diritto interno". Si veda in dottrina G. GIACALONE, *Sull'efficacia "verticale" ed "orizzontale" delle direttive comunitarie*, in *Giust. civ.*, 1998, 7-8, 1975; B. BEUTLER, R. BIEBER, J. PIPKORN, J. STREIL, H. H. J. WEILER, *L'Unione europea. Istituzioni, ordinamento e politiche*, Bologna, 2001.

mentare proprio sulle norme italiane, aveva già a suo tempo manifestato il proprio parere secondo cui l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE non prevedeva la possibilità per gli Stati membri dell'UE di adottare una definizione nazionale più restrittiva di quella di cui all'art. 7, par. 3, lett. a) e b), della stessa³⁹.

E pur se la ragione dell'agevolazione prevista dall'ordinamento italiano è chiara, ovvero agevolare il trasporto pubblico, rendendolo economicamente conveniente per evidenti finalità di rilievo pubblico, non sembra però altrettanto coerente con la disciplina europea dove l'imposizione di maggior favore sul carburante spetta esclusivamente a soggetti pubblici e non anche a soggetti privati che, sebbene trasportino sempre persone, lo fanno al di fuori del servizio pubblico.

Tale distinzione è in sostanza priva di giustificazioni e, quindi, illegittima poiché non favorisce la concorrenza fra gli operatori (pubblici e privati) del trasporto di persone – ed anzi la ostacola – e non è coerente con gli obiettivi di politica ambientale poiché disincentiva solo gli operatori privati, discriminandoli, a un minore utilizzo del trasporto persone su gomma.

In altri termini, non appare esserci ragione per la quale debba ammettersi una distinzione fra operatori pubblici e privati nel trasporto di persone: la definizione di gasolio commerciale fornita dal legislatore domestico è inconciliabile con quella del legislatore europeo e soccombe dinanzi ad essa, trattandosi di un ambito per il quale opera il principio della direttiva c.d. “*self executing*”, dovendosi avere la prevalenza del diritto europeo in riferimento alla definizione di gasolio commerciale e alla inesistenza di qualunque distinzione fra operatori pubblici e privati.

7. Applicabilità dell'aliquota ridotta alle attività private: il caso particolare del noleggio auto e bus con conducente

Fermo restando che stante la diretta applicabilità dell'art. 7 della direttiva 2003/96/CE tutti gli operatori economici che usano il gasolio per il trasporto passeggeri dovrebbero avere accesso all'aliquota agevolata sulle accise, alcune ulteriori riflessioni possono essere sviluppate in relazione alle ipotesi di noleggio auto e bus con conducente.

In tali fattispecie, la distinzione fra operatori pubblici e operatori privati

³⁹ La Direzione fiscalità e unione doganale della Commissione europea, in data 26 marzo 2018, ha fornito chiarimenti in merito ai criteri di applicazione dell'articolo 7 della direttiva 2003/96/CE, che non prevede la possibilità di una definizione nazionale diversa e più restrittiva del gasolio commerciale; parimenti, si è espresso l'allora commissario europeo per gli affari economici e monetari Pierre Moscovici, che rispondendo a un'interrogazione parlamentare, evidenziava come la “direttiva 2003/96/CE non preveda la possibilità per gli Stati membri dell'UE di adottare una definizione nazionale più restrittiva [...] di quella di cui all'articolo 7, paragrafo 3), lettere a) e b), della stessa”.

posta dall'art. 24-ter TUA conduce ad ulteriori distorsioni applicative sul piano interno, che si declinano in termini di violazione dei principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza.

Con riferimento al noleggio auto con conducente (c.d. NCC), come noto, l'agevolazione in parola è riconosciuta – in forza del combinato disposto della voce 12 dell'Allegato A TUA e dal D.M. 29 marzo 1994 – alla sola condizione che l'attività si svolga nei Comuni in cui non è istituito il servizio pubblico taxi e purché l'attività sia autorizzata allo stazionamento su aree pubbliche. La ragione di fondo di tale scelta è evidente: poiché in questi casi l'attività privata sostituisce quella pubblica, può giovare delle agevolazioni concesse dalle norme italiane ai soggetti pubblici.

Questa ricostruzione però appare solo parzialmente corretta, perché anche il noleggio auto con conducente al di fuori di tali limitati casi, sopra esposti, presenta comunque connotati pubblicistici.

Da tempo, infatti, una parte della giurisprudenza di merito ha riconosciuto la natura pubblica degli NCC muovendo dall'obbligo posto a loro carico di avere una rimessa all'interno del territorio dell'Ente da cui sono stati autorizzati, e tanto proprio al fine di mantenere una dimensione locale del servizio pubblico rivolto ai cittadini di cui tale Ente è espressione⁴⁰.

Si è infatti chiarito che l'obbligo di disporre di una sede o di una rimessa nel territorio del Comune che ha rilasciato la licenza di esercizio ha la funzione di preservare la dimensione locale di un servizio pubblico locale, finalizzato in primo luogo a soddisfare le esigenze della comunità locale e di coloro che si vengano a trovare sul territorio comunale, anche se ovviamente in modo non esclusivo, atteso che esso può essere effettuato senza limiti territoriali.

La prescrizione che la rimessa del noleggiatore sia ubicata all'interno del territorio dell'Ente, coesistente alla natura stessa dell'attività da espletare, è diretta principalmente a garantire i cittadini del Comune autorizzante, ai quali si vuol garantire un servizio, non di linea, complementare e integrativo rispetto ai trasporti pubblici di linea⁴¹.

Orbene è allora evidente che, se il servizio di NCC è un servizio pubblico locale, sia pur complementare rispetto a quello di linea, non è corretto

⁴⁰ Si veda, a titolo esemplificativo, la sentenza del TAR Lazio, sentenza n. 5148 del 2015 secondo cui "Il servizio di NCC è un servizio pubblico locale, finalizzato in primo luogo a soddisfare le esigenze della comunità locale e di coloro che si vengono a trovare nel territorio comunale, anche se ovviamente in modo non esclusivo". Per un approfondimento in dottrina si vedano V. TURCHINI, *Il caso Uber tra libera prestazione dei servizi, vincoli interni e spinte corporative*, in *Munus*, 2016, 115; N. CANZIAN, *Il legislatore tentennante sul servizio di noleggio con conducente: l'incertezza ricostruttiva fra reviviscenza e assenza di una disciplina positiva*, in *Media Laws*, 2018, 161; O. POLLICINO E V. LUBELLO, *Un monito complesso ed una apertura al dibattito europeo rilevante: Uber tra giudici e legislatori*, in *Giur. Cost.*, 2016, 2479 ss.

⁴¹ In questi termini, si veda il Consiglio di Stato, sez. V, 23 giugno 2016 n. 2806. In termini anche TAR Pescara sentenza n.137 del 2016; TAR Pescara sentenza 3 gennaio 2018 n. 6, cit.

subordinare la possibilità di beneficiare dell'agevolazione soltanto in alcuni limitati casi (ossia, in Comuni in cui non sia istituito il servizio pubblico taxi e purché l'attività sia autorizzata allo stazionamento su aree pubbliche).

Per cui, sia dal punto di vista dell'ordinamento interno, sia a maggior ragione da quello dell'ordinamento europeo, il fatto che gli NCC che non presentino queste caratteristiche non possano aver accesso al beneficio fiscale dell'aliquota ridotta è una scelta che non appare giustificata, anche alla luce dei principi costituzionali di uguaglianza e di libertà di iniziativa economica.

Parimenti non ragionevole appare, infine, l'esclusione delle attività di noleggio bus con conducente, disciplinate dalla L. 11 agosto 2003, n. 218. Per tali attività, che pure restano formalmente diverse da quelle di NCC con auto, possono valere le medesime considerazioni appena esposte pur con qualche precisazione.

L'attività di noleggio bus con conducente infatti è definita, ai sensi degli artt. 1 e 5 della L. n. 218/2003, come servizio di trasporto viaggiatori per uno o più terzi committenti od offerti direttamente a gruppi costituiti per la quale non è previsto l'obbligo di rimessa e la cui autorizzazione all'esercizio non è soggetta a limiti territoriali. Sembrerebbe quindi più complesso per questi operatori esportare gli argomenti della giurisprudenza sul noleggio con conducente per sostenerne la natura di servizio pubblico.

Tuttavia, non si può escludere che, nell'ipotesi in cui l'operatore economico svolga tramite il bus un'attività di trasporto passeggeri con modalità coincidenti con quelle delle NCC, ai sensi della voce 12 dell'Allegato A TUA e dal D.M. 29 marzo 1994 – ad esempio in Comuni sprovvisti del servizio di mobilità pubblica – la sua attività possa rivestire, a propria volta, carattere pubblico e conseguentemente possa godere della relativa agevolazione.

Ne consegue che le distinzioni tra operatore pubblico e privato introdotte dall'art. 24-ter TUA scontano marcati profili di irrazionalità se raffrontate a specifiche fattispecie che possono realizzarsi (e, anzi, si realizzano di frequente) nel mercato.

8. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Il tema è stato infine affrontato dalla Corte di Giustizia Europea, con la sentenza del 30 gennaio 2020, causa C-513/18 (*Autoservizi Giordano soc. coop*) che ha deciso in ordine alla compatibilità della norma italiana sul gasolio commerciale con l'ordinamento europeo e sulla possibilità di estendere il beneficio anche alle imprese private, riconoscendo l'indebita restrizione apportata dalla definizione dell'art. 24-ter TUA⁴².

⁴² Per un commento si veda M. PEIROLI, *Prodotti energetici e dell'elettricità: nozione e tassazione di gasolio commerciale utilizzato come propellente*, in *L'IVA*, 2020, 51 ss.

Il rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 267 TFUE, trae origine dal contenzioso avviato da un'impresa privata, che lamentava l'incompatibilità della norma domestica dell'accisa sul gasolio commerciale rispetto all'art. 7 della direttiva 2003/96/CE.

Il primo nodo ermeneutico sciolto dalla Corte di Giustizia è la definizione di gasolio commerciale, in relazione al quale i Giudici europei si uniformano alle conclusioni dell'avvocato generale, statuendo che la direttiva succitata non offre alcuna distinzione tra operatori pubblici e privati, di modo che ogni diversa determinazione del legislatore nazionale, ove restrittiva, è da ritenersi in contrasto con il diritto dell'Unione Europea⁴³.

Di conseguenza, prosegue la decisione, tale disposizione deve essere interpretata nel senso che nel suo ambito di applicazione rientra anche un'impresa privata che svolga l'attività di trasporto passeggeri.

Tale rilievo appare decisivo nella trattazione che ci occupa, perché indirettamente conferma che il gasolio commerciale è tale e dà quindi diritto alla fruizione dell'aliquota ridotta anche se utilizzato da un soggetto privato, senza che possano sussistere dubbi di sorta⁴⁴.

Senonché, ed è questo l'unico aspetto che si reputa non condivisibile della succitata decisione, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea non dichiara una incompatibilità *tout court* del vigente art. 24-ter TUA ma – precisato che conserva natura commerciale anche il gasolio utilizzato da operatori economici privati – ammette che vi possano essere talune restrizioni.

In specie, la Corte riconosce ai Paesi Membri piena discrezionalità nell'applicare il regime di favore, alternativamente, al trasporto “regolare” ovvero “occasionale” di persone, giacché nel testo della direttiva, all'art. 7, è rinvenibile la presenza – peraltro ambigua – della disgiunzione “o”⁴⁵.

Ciò renderebbe ammissibile, sulla scorta di tale interpretazione letterale,

⁴³ In specie, si legge nella predetta sentenza che “la nozione di gasolio commerciale usato come propellente è definita dal legislatore dell'Unione con riferimento non alla natura pubblicitica o privata dei soggetti che utilizzano il gasolio, bensì ai fini per i quali il gasolio è utilizzato, ossia il trasporto di merci e di passeggeri effettuato con determinati autoveicoli”.

⁴⁴ La citata sentenza stabilisce infatti che “l'articolo 7, paragrafi 2 e 3, 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, deve essere interpretato nel senso che, da un lato, rientra nel suo ambito di applicazione un'impresa privata che esercita l'attività di trasporto di passeggeri mediante servizi di noleggio autobus con conducente, a condizione che i veicoli noleggiati da tale impresa siano di categoria M2 o M3, quali definite dalla direttiva 70/156/CEE del Consiglio, del 6 febbraio 1970, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative all'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi.”

⁴⁵ Come ricorda la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per determinare la portata di una disposizione del diritto dell'Unione Europea occorre tener conto al contempo della sua formulazione, del suo contesto e delle sue finalità. Si veda, sul punto, anche la nota sentenza CGUE del 19 aprile 2018, CMR, C-645/16, EU:C:2018:262, punto 22.

una disciplina più restrittiva per l'una ovvero per l'altra categoria (operatori economici pubblici e privati che operano con regolarità ovvero con occasionalità sul mercato)⁴⁶.

Questo elemento lascerebbe margine di discrezionalità ai singoli stati che sono liberi di assoggettare a imposizione agevolata il trasporto regolare piuttosto che quello occasionale⁴⁷.

Ne consegue che, sebbene venga messo un punto fermo circa l'applicabilità dell'aliquota ridotta ad operatori economici privati, non essendo possibile operare alcuna discriminazione in ordine alla natura giuridica del soggetto erogante il servizio, si ammette nondimeno la possibilità di un trattamento differenziato in ragione delle caratteristiche del servizio offerto e, in specie, in ragione della sua abitualità (i.d. regolarità).

A parere dello scrivente, tuttavia, la conclusione cui pervengono i Giudici europei appare forzata, sebbene supportata dal tenore letterale della direttiva: invero, il gasolio commerciale viene impiegato tanto dal vettore regolare quanto da quello occasionale, e se l'esercizio dell'attività di trasporto passeggeri è ritenuta sufficiente al fine di superare la distinzione fra soggetti pubblici e privati dell'ordinamento italiano e permettere anche a questi ultimi di giovare dell'aliquota agevolata, non si comprende perché la regolarità del servizio dovrebbe assurgere ad elemento discrezionale per l'applicazione del beneficio fiscale⁴⁸.

In specie, se il fulcro argomentativo è la definizione di gasolio commerciale, chiunque utilizzi tale prodotto, precisamente definito dall'ordinamento europeo, dovrebbe usufruire dell'aliquota agevolata. L'utilizzo della disgiunzione "o" nella lettera della norma che, probabilmente, nemmeno è frutto di un ponderato ragionamento da parte del legislatore europeo, non appare sufficiente per giustificare la discriminazione che ne deriva.

Invero, diversamente opinando, si finirebbe di fatto col tassare determinate attività e non determinati prodotti, con evidente disparità di trattamento e intrinseca contraddizione con lo spirito e la lettera della direttiva europea.

Tale discrasia è stata peraltro riconosciuta anche dal legislatore italiano che, all'indomani della richiamata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha riconosciuto la non rispondenza delle norme domestiche

⁴⁶ La ricostruzione della Corte poggia sul dato letterale della direttiva: "trasporto regolare o occasionale di passeggeri, effettuato con un autoveicolo delle categorie M2 o M3".

⁴⁷ La Corte indica alcuni elementi per distinguere le due fattispecie. In particolare, la frequenza dei viaggi, gli itinerari, l'imbarco e lo sbarco di passeggeri a fermate determinate.

⁴⁸ La necessità di superare una interpretazione letterale dei testi normativi europei, a favore di una tecnica ermeneutica improntata alla ragionevolezza degli effetti prodotti sul piano giuridico, è ampiamente esaminata in AA. VV., *L'interpretazione conforme al diritto dell'unione europea profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015, passim.

con quelle unionali, nonché la sperequazione nel trattamento fra le attività in Italia e quelle di diversi altri paesi europei, impegnando il governo a un riallineamento a quanto imposto nella direttiva anche con opportuni interventi normativi⁴⁹.

Ed è proprio l'intervento normativo la soluzione più auspicabile, attesa la contraddittorietà della norma sulle accise sia nel quadro domestico, nella parte in cui esclude ingiustamente fra gli altri la fattispecie del NCC, se non a determinate condizioni, sia rispetto alla posizione assunta, su questi stessi temi, dalla recente sentenza della Corte Costituzionale 25 maggio 2023, n. 104.

9. La posizione della giurisprudenza domestica e della Corte Costituzionale con la sentenza n. 104/2023

Dinanzi a un quadro normativo complesso e poco coerente, il quadro giurisprudenziale – sino alla citata pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea – si è mostrato a propria volta piuttosto frammentato.

Un primo orientamento, emerso nella giurisprudenza di merito, riteneva che la legislazione italiana fosse conforme al diritto comunitario poiché la Direttiva avrebbe lasciato un margine di discrezionalità nella sua applicazione ai singoli Stati membri. In particolare, l'art. 7 della Direttiva, nel dare la facoltà di distinguere fra gasolio commerciale e non commerciale, avrebbe dato piena discrezionalità nell'includere o escludere determinate attività dal novero di quelle agevolate, e che di conseguenza la restrizione ai soli trasporti pubblici fosse da ritenersi legittima⁵⁰.

Questa soluzione appariva però poco condivisibile: come già esposto la possibilità di scelta è data solo per il carattere commerciale o non commerciale del gasolio, ma la definizione comunitaria di quest'ultimo è precisa e non ammette deroghe da parte degli ordinamenti domestici. Sul punto anche la sentenza della Corte di Giustizia sopra citata è stata *tranchant* nel sottolineare la definizione legislativa univoca di gasolio commerciale a livello europeo.

Altre pronunce nazionali ritenevano invece che trattandosi di un'agevolazione, la norma sull'accisa agevolata avesse carattere speciale e quindi fosse insuscettibile di interpretazione analogica⁵¹. Anche questa soluzione ermeneutica è subito parsa poco convincente poiché il problema non è la

⁴⁹ Camera dei Deputati – Atto 7-00605 – Risoluzione in Commissione presentata il 17 febbraio 2021, consultabile sul sito: https://www.camera.it/leg18/410?idSeduta=0466&tipo=atti_indirizzo_controllo&pag=allegato_b.

⁵⁰ CTP Bergamo, sent. 178/2018, in banca dati DEF.

⁵¹ CTP Venezia, sent. 270/2019, in banca dati DEF.

possibilità di sussumere nel regime speciale ipotesi non previste ma, a monte, di stabilire la illegittimità di tale regime speciale rispetto ai principi e valori espressi dall'*acquis* dell'Unione Europea.

Al contrario una interpretazione orientata dai canoni costituzionali e sovranazionali in questo caso dovrebbe suggerire un allargamento delle fattispecie assoggettate a imposta ridotta.

Ancora altre decisioni nazionali hanno ritenuto che la definizione di gasolio commerciale venisse fornita soltanto al fine di individuare il regime minimo di tassazione, e che quindi gli Stati membri fossero liberi di applicare una tassazione maggiore e più elevata⁵². Ma anche questa interpretazione, per quanto suggestiva risultava poco persuasiva: non avrebbe senso nell'ottica europea dare una definizione univoca di gasolio commerciale, assoggettarlo a un'imposizione definita, e poi lasciare gli Stati liberi di definire discrezionalmente quale regime applicare a quali ipotesi. Così facendo verrebbe meno il presupposto stesso dell'armonizzazione delle accise nel mercato unico europeo.

Questi argomenti possono considerarsi ormai superati dalla esaminata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che non ha preso a riferimento alcuna di queste interpretazioni, ed anzi al contrario ha riconosciuto che la definizione di gasolio commerciale è unica ed è quella data dal legislatore comunitario, e che soprattutto la direttiva si applica anche agli operatori privati, mettendo in evidenza l'erroneità della legge italiana.

Appaiono quindi, ad oggi, corrette quelle pronunce di merito, precedenti alla pronuncia della Corte di Giustizia, ove si è sottolineato più correttamente che la nozione di gasolio commerciale dettata dal legislatore comunitario è più ampia di quella riconosciuta da quello italiano⁵³, riconoscendo che la facoltà lasciata agli stati membri è solo quella di decidere se concedere o meno l'agevolazione connessa al gasolio commerciale, e non quella di individuare quale sia l'uso commerciale del gasolio⁵⁴, e che per conseguenza il gasolio è sempre commerciale ove finalizzato ai servizi di trasporto persone, di qualsivoglia tipo essi siano⁵⁵, non potendo il legislatore italiano adottare una definizione più restrittiva di quella europea⁵⁶.

Preme rilevare, infine, che il dibattito domestico si è arricchito della recentissima sentenza della Corte Costituzionale 25 maggio 2023, n. 104, a mezzo della quale è stato affrontato il tema della compatibilità dell'art. 24-ter TUA con gli artt. 3 e 41 Cost.

In particolare, la sentenza da ultimo citata accoglie integralmente la rico-

⁵² CTP Prato, sent. 211/2018, in banca dati DEF; CTP Firenze, sent. 350/2018, *ivi*.

⁵³ CTP Taranto, sent. 1234/2019, in banca dati DEF

⁵⁴ CTP Como, 291/2018, in banca dati DEF.

⁵⁵ CTR Piemonte, sent. 513/2020, in banca dati DEF.

⁵⁶ CTP Savona, sent. 431/2019, in banca dati DEF.

struzione giuridica promossa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, affermando l'applicabilità dell'aliquota agevolata a qualsivoglia operatore economico, sia esso pubblico o privato.

Nel ragionamento sviluppato dai Giudici delle leggi è pacifico che l'art. 24-ter ricomprenda nel proprio ambito applicativo sia soggetti pubblici che privati atteso che l'unica distinzione ivi operata, e reputata ammissibile, concerne l'abitudine nella attività di trasporto proposta sul mercato (se regolare ovvero occasionale)⁵⁷.

Per il trasporto occasionale, mutuando le argomentazioni emerse in sede europea, si ritiene invero possibile calibrare diversamente l'aliquota applicabile al gasolio commerciale giacché, come previsto dall'art. 7 della direttiva 2003/96/CE e dalla disgiunzione "o" ivi utilizzata, è possibile esercitare una diversa imposizione fiscale sui trasportatori regolari ed occasionali in ragione di apprezzabili obiettivi di natura extra-fiscale.

In specie, le esternalità positive prodotte da chi svolge regolarmente l'attività di trasporto di persone, sia esso pubblico o privato, quali la diminuzione del traffico stradale e la riduzione delle emissioni inquinanti, ben possono giustificare l'applicazione di un regime favorevole (i.d. aliquota ridotta), che il legislatore sceglie di non applicare al trasporto occasionale⁵⁸.

Su quest'ultimo aspetto, non possono che ripetersi le medesime perplessità emerse in commento alla pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

⁵⁷ Si legge nella sentenza che "il legislatore nazionale, pertanto, ha voluto agevolare – e del resto il medesimo criterio è stato adottato fin dai vari interventi contingenti che si sono susseguiti prima della stabilizzazione dell'agevolazione in questione con la norma censurata – il servizio di trasporto regolare: come *ratio* della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza mai discriminare – a differenza di quanto ritenuto dal rimettente – in base alla natura soggettiva dell'esercente".

⁵⁸ La Consulta precisa che "il legislatore nazionale, pertanto, ha voluto agevolare – e del resto il medesimo criterio è stato adottato fin dai vari interventi contingenti che si sono susseguiti prima della stabilizzazione dell'agevolazione in questione con la norma censurata – il servizio di trasporto regolare: come *ratio* della previsione dell'aliquota ridotta ha quindi assunto un criterio oggettivo, senza mai discriminare – a differenza di quanto ritenuto dal rimettente – in base alla natura soggettiva dell'esercente. (...) Tale interpretazione, volta a restringere, nel silenzio della norma, la portata del beneficio tributario in questione, appare peraltro in linea con la giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 218 del 2019 e n. 120 del 2020), che ha valorizzato, in riferimento alle agevolazioni fiscali in senso proprio, l'esistenza di una finalità extrafiscale riconducibile all'attuazione di principi costituzionali, anche quale elemento che, in presenza di una sostanziale *eadem ratio*, ne giustifica l'estensione. Da questo punto di vista, l'agevolazione in questione, in quanto riferita al trasporto regolare risponde, come detto, sia a interessi sociali inerenti alla mobilità, in particolare di lavoratori e studenti, sia ad esigenze di tutela dell'ambiente, oggi peraltro precisate nel nuovo testo dell'art. 9 Cost. anche «nell'interesse delle future generazioni». In relazione al trasporto occasionale il perseguimento di tali interessi ed esigenze, invece, non è normalmente riscontrabile, perlomeno negli stessi termini.

10. Conclusioni

Dalla disamina che precede, appare evidente che il vigente art. 24-*ter* TUA si ponga in aperto e manifesto contrasto con l'ordinamento europeo, per plurime ragioni.

Con specifico riferimento al trasporto persone, la norma italiana sposta il baricentro dell'imposizione agevolata dall'attività svolta alla natura giuridica del soggetto che la esercita: laddove, infatti, l'ordinamento europeo definisce gasolio commerciale quello utilizzato per determinate attività di trasporto di persone, la legge italiana inserisce una definizione più ristretta, riservandola non ad alcuna delle attività indicate in direttiva, ma a determinati soggetti giuridici (enti pubblici o esercitanti un pubblico servizio).

In tal modo introduce una indebita restrizione dell'ambito di applicazione dell'imposta.

Questa impostazione, peraltro, è incoerente anche all'interno dello stesso ordinamento italiano, laddove è da tempo riconosciuta la natura pubblica di alcune attività formalmente espletate da soggetti privati, si pensi agli NCC ovvero ai bus con conducente in Comuni privi di servizi di pubblica mobilità, ai quali è nondimeno precluso l'accesso al beneficio fiscale.

Tale restrizione parrebbe porsi in contrasto con gli articoli 3 e 41 della Carta Costituzionale, ledendo i principi di uguaglianza e di libertà d'iniziativa economica⁵⁹.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto che la definizione di gasolio commerciale è ben delimitata dal legislatore e soprattutto si estende anche agli operatori privati, con la precisazione che dovrà essere il giudice nazionale a verificare se ciò avvenga anche nella fattispecie concreta del giudizio.

La Corte Costituzionale, con la sentenza 25 maggio 2023, n. 104 si è

⁵⁹ Si segnala una sentenza della Corte di Cassazione, Sez. V, 05 novembre 2020, n. 24728 che, seppur non integralmente in termini, pone nella giusta prospettiva ermeneutica l'analisi della normativa. Il caso dal quale trae origine tale pronuncia riguarda la possibilità di applicare le agevolazioni relative all'accisa sul carburante utilizzato per le navi da diporto. A prescindere dalla soluzione prospettata dalla Corte rispetto al caso specifico, il ragionamento seguito si incentra quasi esclusivamente sulla tutela dell'interesse protetto dalla disciplina comunitaria, ossia la protezione delle attività commerciali nella nascita e nel loro sviluppo. Difatti, la Corte di Cassazione con la sentenza citata ha sancito il principio secondo cui "in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, il D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2, comma 1, lett. a), limitandosi a prevedere che l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggi, va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, p. 1, lett. c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE, dovendosi invece accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso".

allineata alla decisione dei Giudici europei, ritenendo ammissibile una diversa intensità del prelievo fiscale solo tra operatori, siano essi pubblici o privati, che esercitano il trasporto passeggeri in maniera regolare ovvero occasionale, sulla scorta di argomentazioni (ossia, perseguimento di obiettivi extra-fiscali) che non paiono soddisfacenti al fine di giustificare il diverso regime impositivo che ne consegue.

Pertanto, ad oggi, ove il giudice domestico dovesse riconoscere, alla luce del dettato normativo della direttiva europea, la spettanza dell'agevolazione anche nei confronti degli operatori privati, potrebbe ricorrere all'istituto della disapplicazione della norma interna atteso che l'art. 7 della direttiva 2003/96/CE è dotata di caratteristiche tali da renderla *self executing* ed è quindi connotata da immediata applicabilità.

A parere dello scrivente, tuttavia, la disapplicazione della norma interna è un rimedio eccezionale, che può trovare seguito solo *medio tempore* e che rende necessario un intervento sistematico del legislatore, allo stato attuale urgente e non più procrastinabile.